

## **Las Causas Disolutorias Punitivas de las Sociedades Mercantiles en Costa Rica**

Johan Alberto Anzora Solano (\*)

(Recibido: 14/09/21 • Aceptado 30/11/21)

---

\*Licenciado en Derecho con mención en Derecho Tributario en la Universidad de Costa Rica. Investigador Independiente. [johan.anzora@gmail.com](mailto:johan.anzora@gmail.com)

**Resumen:** El presente artículo fundamenta y explica la categoría de las causas disolutorias punitivas de las sociedades mercantiles, con base en recientes modificaciones legislativas en materia penal y tributaria. Con tal objeto, se reseñan las normas que contienen estos supuestos sancionadores y se exponen sus principales problemas. Como conclusión, se destaca la necesidad de incentivar la discusión doctrinaria acerca del tema, para así sentar las bases de posteriores investigaciones académicas sobre el fenómeno de la criminalidad de las personas jurídicas.

**Palabras clave:** Sociedades mercantiles, sanción administrativa, disolución, criminalidad, personas jurídicas, impuesto.

**Title:** The punitive grounds of dissolution of the commercial companies in Costa Rica.

**Abstract:** This article substantiates and explains the category of punitive dissolving grounds of business companies, based on recent legislative changes in criminal and tax matters. To this end, this article details the laws containing those sanctions and presents the main consequences arising from them. In conclusion, it calls the attention to the need to encourage doctrinal discussion on this subject, to lay the foundations for further academic research on the phenomenon of criminal liability of legal entities.

**Key words:** Business companies, administrative sanction, dissolution, criminality, legal entities, taxes.

## ÍNDICE:

### Introducción

1. El ciclo de vida de las sociedades mercantiles
2. La extinción de las sociedades mercantiles
  - 2.1-. Disolución: un concepto polisémico
  - 2.2-. La raggio essendi de la liquidación
  - 2.3-. Materialización del proceso extintivo
3. Las causas disolutorias: concepto y elementos constitutivos

3.1-. Elemento material

3.2-. Elemento axiológico

3.3-. Elemento funcional

4. Fundamentación de las causas disolutorias punitivas

5. Enumeración formal de las causales disolutorias punitivas

5.1-. Ley N.º 9428, “Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas”

5.2-. Ley N.º 9699 “Ley de Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno transnacional y otros delitos”

5.3-. Excurso: el retiro de la autorización de funcionamiento para las entidades del sistema financiero

Conclusión

Bibliografía

## Introducción

La disolución de las sociedades mercantiles encuentra su fundamento en los artículos 201 y siguientes del Código de Comercio. En específico, el numeral 201 establece las causas disolutorias genéricas por las cuales se disuelven estos entes sociales. En tiempos recientes, este artículo sufrió una modificación expresa y otra de manera *tácita*. En ambos casos se trata de la inclusión de un nuevo tipo de causas disolutorias: las punitivas.

La primera causa disolutoria punitiva en aparecer fue introducida mediante la Ley N.º 9024 del 23 de diciembre del 2011, “Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas”. Sin embargo, esta ley fue declarada parcialmente inconstitucional en el año 2015 por vicios en el procedimiento legislativo<sup>1</sup>. Luego de esto, se emitió como sucesora de esta norma, la Ley N.º 9428, del 21 de mayo del 2017, “Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas”. En síntesis, estas

---

<sup>1</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 1241-2015 del 28 de enero de 2015, 11:31 horas.

leyes mantienen idéntica esencia y, además, regulan el mismo supuesto disolutorio de naturaleza punitiva.

La segunda causal disolutoria se añadió de manera expresa en el artículo 201 del Código de Comercio, gracias a la aprobación de la Ley N.º 9699, del 10 de junio del 2019, “Ley de Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno transnacional y otros delitos”.

Estas causas disolutorias poseen un carácter punitivo, pues implican la disolución de estos entes sociales como producto de una transgresión al ordenamiento jurídico, sea en el ámbito penal o tributario. Es decir, constituyen al mismo tiempo un supuesto disolutorio y una sanción administrativa o pena. Por esta razón, requieren de un procedimiento administrativo o judicial previo a su operatividad.

Ahora bien, este procedimiento debe analizarse tanto desde el punto de vista del derecho sancionador, como desde la perspectiva del derecho comercial. En estas hipótesis, los intereses en juego no son solamente los públicos o estatales, sino también están incluidos los intereses de los socios y los terceros de buena fe relacionados con la sociedad sancionada.

El estudio de la operatividad de estas causas disolutorias, y del proceso requerido para imponer esta pena o sanción, es necesario para arrojar luz sobre una eventual modificación en el proceso extintivo de las sociedades mercantiles. Desde cierta perspectiva, el mecanismo plasmado en la ley para la operatividad de estas causales parece modificar la teoría dominante sobre el proceso extintivo de las sociedades mercantiles.

De resultar cierta esta afirmación, conviene subrayar la necesidad de replantear la teoría general sobre la extinción de las sociedades mercantiles. En caso contrario, es preciso exponer por qué razones la supuesta modificación teórica carece de sustento dogmático.

El presente trabajo parte de este contexto y tiene como objetivo, por un lado, exponer los elementos estructurales de las causas disolutorias y fundamentar la existencia de la categoría de las causas disolutorias punitivas. Por otro, busca describir los principales problemas que conlleva la categoría enunciada y brindar respuesta a las preguntas generadas por esta reciente creación legislativa.

## 1. El ciclo de vida de las sociedades mercantiles

Las sociedades mercantiles, en tanto sujetos de derecho, poseen un ciclo de vida particular. En primer término, se encuentra su nacimiento o constitución. Este punto se regula en los artículos 18, 19 y 20 de Código de Comercio (en adelante, C.Com.). De estos numerales se desprende que la sociedad nace en el momento en que se inscribe en el Registro de Personas Jurídicas. Por ende, según se deduce del numeral 22 del C.Com, este acto de inscripción tiene efectos constitutivos.

La segunda fase es el desarrollo de la persona jurídica. Durante esta etapa se busca desarrollar el objeto social consignado en la escritura constitutiva (art. 18.5 del C.Com.). Finalmente, se encuentra la fase extintiva de la persona jurídica. La esencia de esta etapa es la desaparición de la sociedad, i. e., el cese en el ejercicio de su personalidad jurídica. Dentro de esta etapa se encuentra normalmente el fenómeno de la disolución.

Un asunto que amerita mención aparte son los supuestos de fusión<sup>2</sup> y escisión<sup>3</sup> de la sociedad mercantil. En estos últimos casos, la extinción es efecto jurídico de un acto que posee un *affectio societatis*. Por este motivo, no configuran en esencia supuestos de extinción como tal, sino formas de transformación o reorganización societaria.

## 2. La extinción de las sociedades mercantiles

La extinción de las sociedades mercantiles supone su desaparición del ordenamiento jurídico; constituye, por lo tanto, su muerte. Este fenómeno se materializa mediante un complejo proceso compuesto de distintas fases, a saber: disolución, liquidación y cancelación

---

<sup>2</sup> De acuerdo con el artículo 220 del C.Com., las sociedades a fusionarse cesan en el ejercicio de su personalidad jurídica cuando del acto de fusión surja una nueva sociedad. Al cesar esta personalidad jurídica necesariamente debe desaparecer el anterior ente social. Por otra parte, la fusión también puede producirse por absorción. En este caso, solamente subsiste una personalidad jurídica y la otra deja de existir.

<sup>3</sup> Como tesis de inicio esta figura no se encuentra regulada de manera expresa en nuestra legislación. No obstante, con la reciente promulgación de la Ley N.º 9699 del 10 de junio del 2019, se reconoce en el artículo 3 la escisión como un posible mecanismo que las sociedades mercantiles utilicen con regularidad. Además, los artículos 23 y 24 de la ley dejan entrever la misma idea. Aquel numeral incluso consagra el requisito de una autorización judicial, cuando una persona jurídica investigada por la comisión de un ilícito desee escindirse luego de iniciado el proceso penal. El canon 24, por su parte, establece la figura de la inmovilización social, que imposibilita la escisión o cualquier otra modificación estructural, cuando así sea solicitado por alguna parte en el proceso penal.

de asientos registrales<sup>4</sup>. Cada una de estas fases se desarrolla según determinados parámetros fijados por la propia normativa.

### 2.1-. Disolución: un concepto polisémico

Una de las principales consecuencias del enunciado anterior recae sobre el concepto de disolución. En ese sentido, la mayor parte de la doctrina acuerda que la disolución no supone la extinción inmediata de la sociedad mercantil, sino que se vislumbra como una fase o “momento jurídico” —nombre que lleva esta tesis— en este proceso extintivo<sup>5</sup>. Dicho en otros términos, esta figura no produce *per sé* la extinción de la sociedad mercantil<sup>6</sup>. Esto se evidencia en el artículo 209 del C.Com., cuando dispone que, producida la disolución, la sociedad mercantil continúa ejerciendo su personalidad jurídica a efectos de tramitar la liquidación. Mientras esta personalidad jurídica persista, no puede considerarse como extinta la sociedad.

Desde esta perspectiva, resulta imposible plantear una equiparación teórica entre disolución y extinción. En efecto, si la disolución no supone que se extinga de forma inmediata de la sociedad, sino que solo marca el inicio del proceso extintivo, y funge como su fundamento<sup>7</sup>, lo correcto, bajo tal entendido, es evitar el empleo de este término (disolución) como si fuera sinónimo de la extinción de la sociedad mercantil en sí.

---

<sup>4</sup> Emilio Beltrán, *La disolución de la sociedad anónima* (Madrid: Civitas, 1997), 23.

<sup>5</sup> Ver por ejemplo, Francesco Ferrara, *Teoría de las Personas Jurídicas*, vol. 4to, Serie Personas y Bienes (México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002), 370; Beltrán, *La disolución de la sociedad anónima*, 22-23; Jorge O. Zunino, *Sociedades comerciales: disolución y liquidación*, vol. II (Buenos Aires: Editorial Astrea de A. y R. Depalma, 1987), 3-4; Antonio Brunetti, *Sociedades mercantiles*, Serie Clásicos del Derecho Societario (México: Jurídica Universitaria, 2002), 167-68; Lisandro Peña Nossa, *De las sociedades comerciales* (Bogotá: Temis, 2011), 473; Juan M. Farina, *Derecho de las sociedades comerciales*, 1a. ed (Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2011), 601; Jorge González Fallas, *Curso de legislación mercantil* (San José, C.R.: Editorial Universidad Estatal a Distancia, 1998), 74; Jorge Núñez Grijalva, *Disolución, liquidación y cancelación de compañías de comercio en Ecuador* (Quito, Ecuador: Centro de Publicaciones, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2016), 175; Francesco Ferrara (Hijo), *Empresarios y sociedades*, Primera edición (Madrid, España: Editorial Revista de Derecho Privado, 1949), 346; Gabino Pinzón, *Sociedades comerciales*, Cuarta Edición (Bogotá: Editorial Temis, 1982), 267; Carlos Corrales Solano, *Nociones de derecho mercantil*, 4. reimpr (San José: Univ. Estatal a Distancia, 1990), 64; Joaquín Rodríguez Rodríguez, *Tratado de sociedades mercantiles*, 5ta. (Mexico: Porrúa, 1977), 442-43; Juan Luis Iglesias y Javier García de Enterría, "La disolución y liquidación de las sociedades de capital", en *Lecciones de derecho mercantil*. Volumen I Volumen I (Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2012), 557; Horacio Roitman, Hugo Aguirre, y Eduardo Chiavassa, eds., *Manual de sociedades comerciales*, 1. ed (Buenos Aires: La Ley, 2009), 483-85.

<sup>6</sup> Rodrigo Uría, *Derecho mercantil*, 22. ed (Madrid: Marcial Pons, 1995), 196.

<sup>7</sup> Beltrán, *La disolución de la sociedad anónima*, 25.

Este punto amerita una atención especial para evitar cualquier pseudo-disputa basada en equívocos verbales<sup>8</sup>. En este caso, el debate podría originarse debido a la ambigüedad presente en el término de “*disolución*” que podría entenderse de dos distintas formas. Observando su significado literal, la disolución supone la desaparición del ente social, mediante el rompimiento de los lazos o vínculos existentes entre las personas que la conforman<sup>9</sup>. No obstante, esta significancia extintiva ha sido sustraída del *concepto en sí*, gracias a la subsistencia de la personalidad jurídica en la fase de liquidación.

Así las cosas, existe un sentido literal o amplio del término “*disolución*” que remite al proceso extintivo —en general— de la sociedad mercantil; es decir, remite a su desaparición del ordenamiento jurídico. Por otro lado, en un sentido estricto o técnico, la “*disolución*” es tan solo una fase dentro de ese proceso extintivo.

Para efectos de esta exposición, el término “*disolución*” se circunscribe al significado técnico mencionado. Por consiguiente, en lugar de utilizarse el concepto de “*disolución*” en sentido amplio, se optará por el empleo del término “*extinción*”, para evitar cualquier confusión terminológica. Así, en resumen, por *disolución* se entiende una fase de la *extinción* de las sociedades mercantiles.

Este postulado explica, por ejemplo, la letra del numeral 209 del C.Com. Cuando esta norma utiliza el concepto de *sociedad disuelta* no lo hace para referirse a una *sociedad extinta*. Como diría BELTRÁN, una sociedad disuelta es, en esencia, una sociedad en vías de extinción<sup>10</sup>. No es que la disolución suponga la desaparición *ipso iure* del ente social o de los vínculos que unen a los individuos que lo conforman. Supone, en un sentido estricto, el inicio de este proceso de desaparición.

## 2.2-. La rattio essendi de la liquidación

La liquidación se encuentra regulada en los artículos 201 al 219 del C.Com. Durante esta fase, la sociedad todavía subsiste, conserva su personalidad jurídica y, por ende, continúa existiendo. Esta es la esencia de la tesis de la identidad que busca explicar la

---

<sup>8</sup> Genaro R. Carrio, Notas sobre derecho y lenguaje (Buenos Aires, Argentina: Abelado-Perrot, 1967), 68, <https://www.ilustracionjuridica.com/producto/notas-sobre-derecho-y-lenguaje-genaro-carrio-pdf/>

<sup>9</sup> ASALE, RAE-. “Diccionario de la lengua española”. 27 de noviembre de 2020, <https://dle.rae.es/>.

<sup>10</sup> Beltrán, La disolución de la sociedad anónima, 25.

naturaleza jurídica de la liquidación<sup>11</sup>. El objeto de esta fase es que la sociedad cancele sus pasivos, finalice sus operaciones, venda sus activos (de ser necesario) y, luego de ello, reparta el patrimonio social remanente entre sus socios<sup>12</sup>.

El principal rasgo de la liquidación es la conservación de la personalidad jurídica, solo a efectos de tramitar este proceso. Esto supone que los liquidadores —i. e., sus administradores durante esta fase— solo puedan desarrollar la actividad normal de la sociedad, para concluir con las operaciones sociales pendientes al constatarse la disolución (art. 214, inciso a). Es decir, su actividad social, lejos de ser un fin en sí misma, posee ahora un carácter de instrumentalidad frente a la liquidación<sup>13</sup>.

Esta configuración del estado liquidatorio encuentra su fundamento en la seguridad jurídica. En el mundo moderno, las sociedades mercantiles constituyen la forma jurídica que adopta la empresa y el ámbito donde confluyen los intereses de terceros y de los socios<sup>14</sup>. A diferencia de una persona física, la persona jurídica ofrece múltiples ventajas para el desarrollo vertiginoso de las operaciones económicas dentro del capitalismo contemporáneo.

Una de estas ventajas es la garantía de estabilidad en las relaciones comerciales, debido a la estructura organizativa y permanencia de las sociedades mercantiles. En este sentido, una terminación abrupta de las operaciones comerciales, al constatarse la disolución de la persona jurídica, atentaría contra estas ventajas (su esencia) que la figura ofrece. En tal hipótesis, se vaciaría de contenido a la figura como tal.

### 2.3-. Materialización del proceso extintivo

Una vez finalizada la liquidación, se procede a cancelar los asientos registrales de inscripción. Con este acto, la sociedad desaparece del ordenamiento jurídico<sup>15</sup>. Solo en este

---

<sup>11</sup> Rodrigo Uría González, Aurelio Menéndez y Emilio Beltrán, Disolución y liquidación de la sociedad anónima: Artículos 260 a 281 de la Ley de Sociedades Anónimas, (Madrid, España: Editorial Civitas, 1992), 79.

<sup>12</sup> Uría, Derecho mercantil, 413.

<sup>13</sup> Zunino, Sociedades comerciales: disolución y liquidación, II:183.

<sup>14</sup> Zunino, II:298.

<sup>15</sup> Ver Iglesias y García de Enterría, 574-75; Uría, Derecho mercantil, 426; Manuel Broseta Pont y Fernando Martínez Sanz, Manual de derecho mercantil, 24a. edición, vol. I (Madrid: Tecnos, 2017), 496-97; Zunino, Sociedades comerciales: disolución y liquidación, II:470-72; Uría González, Menéndez, y Beltrán, Disolución y liquidación de la sociedad anónima : Artículos 260 a 281 de la Ley de Sociedades Anónimas, 206-15; Brunetti, Sociedades mercantiles, 184; Roitman, Aguirre, y Chiavassa, Manual de sociedades comerciales, 546;

momento puede considerarse la plena operatividad el proceso extintivo, porque la sociedad como tal deja de disfrutar de la personalidad jurídica en los términos del canon 209 del C.Com.

### **3. Las causas disolutorias: concepto y elementos constitutivos**

Las causas disolutorias se conceptualizan como los hechos o actos jurídicos que generan la disolución de la sociedad mercantil y dan por iniciado el proceso extintivo<sup>16</sup>. La disolución, por ende, no es otra cosa que el efecto jurídico del acaecimiento de la causal disolutoria.

La plenitud de los efectos jurídicos de las causas disolutorias se alcanza mediante una constatación de la presencia de todos sus elementos constitutivos. En cuanto a estos, la concepción tripartita de las causas disolutorias descompone la figura en tres distintos aspectos o elementos: el material, el axiológico y el funcional<sup>17</sup>.

#### ***3.1. Elemento material***

Este es el elemento condicionante de los efectos jurídicos que el ordenamiento adjudica a la causal disolutoria<sup>18</sup>. Dicho condicionante puede adquirir la forma de hechos, actos o eventos jurídicos. En el caso de las causales disolutorias del artículo 201 del C.Com., pueden citarse como ejemplos: el transcurso del tiempo señalado en el plazo social, el acuerdo de los socios o la pérdida del cincuenta por ciento del capital social.

El origen de estos supuestos fácticos con efectos disolutorios se puede encontrar solo en la ley y en la escritura social, según lo señala el numeral 207 del C.Com. De este artículo, por lo tanto, se desprende el principio de taxatividad, en su faceta legal y estatutaria. Como se anticipa, de este principio se deduce que la existencia normativa del elemento material (sea en la ley o en los estatutos de la sociedad) debe anteceder a la operatividad del elemento

---

Rodríguez Rodríguez, Tratado de sociedades mercantiles, 505-6; Farina, Derecho de las sociedades comerciales, 650-51.

<sup>16</sup> Iglesias y García de Enterría, La disolución y liquidación de las sociedades de capital, 557.

<sup>17</sup> Johan Alberto Anzora Solano, "El debido proceso en la disolución y cancelación de la inscripción de las personas jurídicas mercantiles a causa del no pago del impuesto a las personas jurídicas" (Licenciatura, San José, Costa Rica, Universidad de Costa Rica, 2019), 37.

<sup>18</sup> Anzora Solano, 38.

funcional, para poder perfeccionarse. En caso contrario, reza el numeral citado, se judicializaría el proceso extintivo.

### 3.2-. Elemento axiológico:

El elemento axiológico consiste en la razón jurídico-práctica que fundamenta la atribución de los efectos disolutorios a determinado supuesto fáctico<sup>19</sup>.

En última instancia, debe existir un determinado juicio valorativo que justifique la disolución de la sociedad mercantil. Estas valoraciones deben responder siempre a determinados intereses, que bien pueden ser el de los socios, el de terceros o incluso el estatal. Dentro de esta última categoría se encuentra, por ejemplo, el combate a las actividades ilícitas o la tutela del orden público en general.

### 3.3-. Elemento funcional:

Toda causa disolutoria tiene un método particular de generarse y producir sus efectos jurídicos. En este sentido, el elemento funcional contempla esta operatividad, que se divide en el ámbito interno y externo de la sociedad<sup>20</sup>.

#### 3.3.1-. Elemento funcional endógeno

El elemento funcional endógeno remite a la manera en que la causa de disolución produce efectos a nivel interno de la organización societaria. En nuestro país, esto encuentra fundamento en el artículo 208 del C.Com<sup>21</sup>. En este ámbito, las causas disolutorias se producen por una declaración de voluntad o se generan *ipso iure*<sup>22</sup>. En razón de esto, es plausible plantear la funcionalidad endógena en términos de una operatividad *ex voluntate* o una operatividad *ope legis*<sup>23</sup>.

La funcionalidad endógena *ex voluntate* se materializa mediante una declaración volitiva societaria —v. gr., acuerdo de los socios— o por una manifestación de voluntad

---

<sup>19</sup> Roitman, Aguirre, y Chiavassa, Manual de sociedades comerciales, 485.

<sup>20</sup> Anzora Solano, "El debido proceso en la disolución y cancelación de la inscripción de las personas jurídicas mercantiles a causa del no pago del impuesto a las personas jurídicas", 39.

<sup>21</sup> Según esta norma, una vez producida la causa de disolución, los administradores son solidariamente responsables de los actos ejecutados luego de tal circunstancia. En adición, de acá se extrae el deber de gestionar el tránsito hacia la siguiente fase del proceso extintivo.

<sup>22</sup> Zunino, Sociedades comerciales: disolución y liquidación, II:294.

<sup>23</sup> Rodríguez Rodríguez, Tratado de sociedades mercantiles, 448-49.

estatal —en forma de resoluciones administrativas o judiciales. Por su parte, la funcionalidad endógena *ope legis* se constituye por acción directa de la ley, sin que sea preciso una declaración de voluntad. Este es el caso típico de lo que suele denominarse erróneamente como “disolución de pleno derecho”, como es el caso de la causal de disolución por el vencimiento del plazo social<sup>24</sup>.

### 3.3.2-. Elemento funcional exógeno

En segundo lugar, el elemento funcional exógeno contempla cómo la causa produce efectos en el ámbito externo de la sociedad, luego de producidos los efectos internos. El mecanismo por excelencia para lograr esta operatividad es la publicidad registral<sup>25</sup>.

La publicidad registral es necesaria para que la causa disolutoria produzca sus efectos jurídicos frente a terceros. Posterior a ese trámite, la sociedad se encuentra “*disuelta*” —es decir, en proceso de extinción— y puede procederse con la fase de liquidación. De otra forma no podría ser oponible a terceros la disolución y estos no podrían ejercer los derechos que la legislación les otorga (art. 207 del C.Com.).

De los artículos 206 y 207 del C.Com. es posible deducir la existencia de dos formas de operatividad de la funcionalidad exógena de la causal disolutoria. En efecto, se tiene por un lado una publicidad *ab initio* —presente en el vencimiento del plazo social— y una *a posteriori*. En el primer caso la publicidad existe desde la constitución misma de la sociedad mercantil, según se extrae del artículo 18.7 del C.Com., en relación con el 206 ejusdem. En el segundo supuesto, la publicidad se genera después de inscribirse en el Registro Mercantil el acuerdo de disolución o la aclaración de que se produjo alguna causal disolutoria. Además, este aviso de disolución debe publicarse una vez en el Diario Oficial “La Gaceta”.

Según se deduce de lo enunciado, teóricamente la única “disolución de pleno derecho” que existe en nuestro ordenamiento jurídico es la generada por el vencimiento del plazo social. En esta hipótesis, confluyen la operatividad endógena *ope legis*, junto con la publicidad *ab initio*, y no se requiere ninguna acción adicional para que la causa produzca sus efectos.

---

<sup>24</sup> Zunino, Sociedades comerciales: disolución y liquidación, II:293-294.

<sup>25</sup> Zunino, II:294.

En otros términos, desde la formulación de la causal, esta posee publicidad; precisamente porque el plazo social es requisito para la constitución de la sociedad y consta en su personería jurídica. Luego, esta causal se produce sin que sea necesaria una manifestación de voluntad; acaece, más bien, por la acción de la ley. Por consiguiente, en el mismo momento en que se constituye el elemento material, el elemento funcional opera de forma mecánica y se tiene por perfeccionada la *disolución* de la sociedad.

Ahora bien, que se produzca una *disolución de pleno derecho*, no supone que exista una *extinción de pleno derecho*, pues ambos son conceptos diferenciados. En la hipótesis de esta disolución de pleno derecho, restaría todavía por tramitarse la fase liquidatoria de la sociedad y la necesaria cancelación de asientos registrales.

#### **4. Fundamentación de las causas disolutorias punitivas**

Las causales disolutorias son susceptibles de ser categorizadas utilizando sus elementos estructurales. De acuerdo con el elemento funcional endógeno, se pueden clasificar las causales disolutorias en causas *ope legis* y *ex voluntate*. A su vez, observando el elemento material, las causas de disolución se dividen en actos, eventos y hechos jurídicos.

En cuanto al elemento axiológico, la división se fundamenta en el interés tutelado con cada una de ellas. Si el interés protegido es el de los socios, se tratan de causas corporativas; si velan por el interés de terceros, son causas universales; y si su fundamento se encuentra en la defensa del ordenamiento jurídico, las causas disolutorias son punitivas.

De esta manera, las causales disolutorias punitivas son aquellas causas cuyo fundamento axiológico inmediato es la potestad punitiva del Estado. Debido a esto, fungen tanto como supuesto disolutorio y como sanción administrativa o penal.

El legislador crea estos supuestos con el objeto de sancionar una conducta ilícita de la sociedad mercantil. Esta transgresión del ordenamiento jurídico debe ser de una gravedad evidente y manifiesta, pues la sociedad imputada se convierte en acreedora de la pena interdictiva más grave que pueda imponérsele: su extinción.

La grave transgresión de la norma funge, de acuerdo con las consideraciones legislativas, como la razón jurídico-práctica que fundamenta la desaparición del ente social.

Vale decir, su existencia se estima como perjudicial por supuestas razones de orden público. Estas razones se concretan según el bien jurídico tutelado en cada una de las sanciones administrativas o penas que la norma contempla, como se verá de seguido.

Otra característica propia de este tipo de causales es su funcionalidad endógena del tipo *ex voluntate*. Siempre es una autoridad estatal que, como respuesta punitiva frente a un ilícito, acuerda una sanción administrativa o pena. Bajo esta óptica, la única contingencia presente en este fenómeno es la autoridad concreta que emite la resolución —v. gr. una autoridad judicial o administrativa.

La resolución sancionatoria que se emita debe estar enmarcada dentro de un proceso judicial o un procedimiento administrativo. En ambos casos la notificación a la sociedad resulta imperativa para que la causa pueda producir sus efectos internos (doctrina del art. 208 del C.Com). Desde luego, también debe notificársele del inicio del procedimiento administrativo o penal para que la sociedad pueda ejercer su derecho de defensa.

Solo bajo estos enunciados puede operar en un ámbito interno la causa disolutiva. En efecto, no es solamente la comunicación de la circunstancia de haberse producido aquella causa, sino que se trata de una sanción impuesta por el Estado. En tanto constituye una sanción, el principio del debido proceso exige que se le notifique a la sociedad infractora del asunto. De otra forma, se constataría una grave trasgresión del ordenamiento jurídico.

La funcionalidad exógena de estas causales se logra mediante la inscripción en el Registro Mercantil y la publicación en el Diario Oficial “La Gaceta”. De nuevo, la resolución administrativa o judicial sirve solo para comunicar la sanción a la sociedad infractora. Una vez la resolución sancionatoria adquiere firmeza, se le debe otorgar publicidad para que la causal disolutiva punitiva adquiera sus efectos frente a terceros.

## **5.- Enumeración formal de las causales disolutivas punitivas**

Analizado lo anterior, resta por observar y describir cuáles son los ejemplos de este tipo de causas de disolución en la legislación costarricense.

### 5.1.- Ley N° 9428, “Ley de Impuesto a las Personas Jurídicas”.

La Ley N°. 9428, “Ley del Impuesto a las Personas Jurídicas” (en adelante, LIPJ) establece un impuesto sobre las sociedades mercantiles, sucursales de sociedades extranjeras o empresas individuales de responsabilidad limitada que estén inscritas o se inscriban en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional<sup>26</sup>. Este impuesto se cancela de manera anual y la misma norma contiene sanciones cuando los contribuyentes hagan caso omiso a la obligación tributaria.

En específico, el artículo 7 de la LIPJ contempla como causal de disolución, el incumplimiento con el pago del impuesto durante tres periodos fiscales consecutivos. Comprobada esta circunstancia, dispone la norma, la Dirección General de Tributación debe enviar al Registro Nacional, un informe con el listado de contribuyentes morosos.

Una vez recibido el informe, el Registro Nacional publica el aviso de disolución en el Diario Oficial La Gaceta. Transcurrido el plazo de 30 días que señala el artículo 207 del C.Com., el Registro Nacional procede a cancelar la inscripción de la sociedad morosa y a anotar sus bienes, si los tuviera.

Bajo el esquema descrito, conviene resaltar que el elemento material de la causa es el impago del impuesto durante tres años consecutivos. Por su parte, el elemento axiológico se compone tanto del combate al incumplimiento de las obligaciones tributarias materiales, como sobre la supuesta inactividad de la sociedad mercantil y el aparente uso elusivo que se le pueda dar a esta figura<sup>27</sup>.

En tercer término, el elemento funcional de la causa disolutoria es el que más problemas genera. Como se indicó, al tratarse de una causal disolutoria punitiva, el elemento funcional endógeno exige una notificación a la sociedad infractora. En el caso de la LIPJ, este aspecto es omitido tanto en la ley como en el reglamento<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Dispone literalmente la norma: “ARTÍCULO 1.- Creación. Se establece un impuesto sobre todas las sociedades mercantiles, así como sobre toda sucursal de una sociedad extranjera o su representante y empresas individuales de responsabilidad limitada que se encuentren inscritas o que en adelante se inscriban en el Registro de Personas Jurídicas del Registro Nacional.”

<sup>27</sup> Anzora Solano, "El debido proceso en la disolución y cancelación de la inscripción de las personas jurídicas mercantiles a causa del no pago del impuesto a las personas jurídicas", 193-94.

<sup>28</sup> Ministerio de Hacienda y Presidencia de la República de Costa Rica, “Decreto n.º 40417-H Reglamento a la Ley Impuesto a las personas Jurídicas: 08 de mayo de 2017”, La Gaceta n.º 99 (26 de mayo de 2017).

La Sala Constitucional<sup>29</sup> y la Dirección General de Tributación<sup>30</sup> sostienen que la publicación del aviso de disolución funge como medio para notificar a la sociedad morosa. No obstante, este uso impropio de la funcionalidad exógena resulta insuficiente para cumplir con los parámetros del debido proceso, especialmente con el derecho a la intimación e imputación<sup>31</sup>. Además, se constata en un mismo momento la funcionalidad endógena y exógena de la causal, lo cual trasgrede el derecho de defensa de la sociedad<sup>32</sup>.

Uno de los mayores problemas de la norma estudiada es la posible modificación del proceso extintivo de las sociedades mercantiles. Esto se debe a que la ley ordena cancelar los asientos registrales, después de producida la causal disolutoria, sin que se practique antes una liquidación. De esta forma, teóricamente sería imposible liquidar la sociedad, porque esta carecería de personalidad jurídica.

Contrario a lo que puede suponerse, la norma habilita al Estado para ejercer los “procesos cobratorios”<sup>33</sup> contra la sociedad, luego de que a esta se le hayan cancelado sus asientos registrales de inscripción. No obstante, en ese momento la sociedad se encuentra *extinta* y no *disuelta*. Ergo, la hipótesis que justifica *prima facie* aquella acción cobratoria es la *transformación* de la sociedad extinta, en una sociedad de hecho o una sociedad irregular, pues en aquel instante habría dejado de existir<sup>34</sup>.

---

<sup>29</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 8952-2017 del 16 de junio de 2017, 14:00 horas.

<sup>30</sup> Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica, “Oficio DGT-934-2017: 2017”.

<sup>31</sup> Anzora Solano, “El debido proceso en la disolución y cancelación de la inscripción de las personas jurídicas mercantiles a causa del no pago del impuesto a las personas jurídicas”, 213.

<sup>32</sup> En el mismo momento en que se “notifica” a la sociedad de la sanción, esta surte sus efectos. Bajo esta óptica, se constituye una sanción automática o un supuesto de responsabilidad objetiva. En general, en el Derecho Administrativo Sancionador se han permitido estos supuestos por la presunta diferencia cuantitativa existente entre sanciones administrativas y penas. Pues bien, en este caso se está considerando la pena interdictiva más grave para una persona jurídica: su desaparición del ordenamiento jurídico. Por esta característica especial, el asunto no debe tomarse a la ligera y mucho menos debe permitirse que opere de forma automática la sanción. En este sentido, es necesario revisar las garantías que se le otorgan al administrado o al contribuyente en estos casos.

<sup>33</sup> La Ley N° 9428 utiliza la frase de “*procedimientos cobratorios*”. Sin embargo, tratándose de una sociedad extinta o disuelta (según la teoría que se adopte), el único proceso que puede establecerse en su contra es el de liquidación. Por lo tanto, cuando se hace referencia a los procedimientos cobratorios, debe entenderse como el inicio de la fase de liquidación de la sociedad mercantil.

<sup>34</sup> Anzora Solano, 196-199.

A pesar de lo anterior, esta hipótesis de la *transformación* se podría ver refutada por la reciente jurisprudencia de la Sala Constitucional<sup>35</sup>. Este tribunal —al analizar un caso de disolución por la LIPJ— ha reconocido que con posterioridad a que se publique el edicto de disolución, la sociedad mercantil continúa ejerciendo su personalidad jurídica para efectos de la liquidación<sup>36</sup>. Es decir, es una adscripción a la tesis de la identidad referenciada *ut supra*.

Esta postura desecha por completo una interpretación literal de la norma, y privilegia, en su lugar, el debido proceso y la seguridad jurídica para sostener la *subsistencia* de la sociedad morosa. Ahora bien, para su aplicación es necesario (i) o exigirle al Registro Nacional que no cancele los asientos registrales de inscripción, hasta no se liquide la sociedad morosa, o bien, (ii) eliminar los efectos extintivos de la cancelación de estos asientos y permitir que, a pesar de esta circunstancia, la sociedad continúe ejerciendo su personalidad jurídica.

Bajo esta óptica, lo correcto es entender el artículo 7 de la LIPJ de forma tal que la cancelación de los asientos registrales se practique una vez que se haya finalizado el proceso liquidatorio. Esta postura no solo tutela de mejor forma el interés público en establecer esos procesos cobratorios, sino que también protege al conjunto de personas involucradas con la sociedad disuelta.

5.2.- Ley N°. 9699 “Ley de Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno transnacional y otros delitos”

La Ley N°. 9699, “Ley de Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno transnacional y otros delitos” del 10 de junio del 2019 (en adelante, LRPJ), regula la responsabilidad penal de las personas jurídicas sobre determinados delitos funcionales, relacionados con el combate a la corrupción.

En lo que interesa, el artículo 11 contempla las penas a imponer a las personas jurídicas, culpables de cometer alguno de los delitos enumerados en la ley. En específico, el inciso f) del citado artículo establece la disolución como la pena más grave de la norma.

---

<sup>35</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 20074-2017, de 15 de diciembre del 2017, 9:20 horas..

<sup>36</sup> Al respecto, la Sala indicó que “... las consecuencias legales que el legislador le haya dado a una sociedad morosa, no implica automáticamente la “muerte jurídica para todos los efectos”. (Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 20074-2017).

El elemento material de esta causa disolutoria es la comisión de algún ilícito enumerado en la ley. Además, debe probarse que esa persona jurídica ha sido creada exclusivamente con el objeto de cometer ese ilícito, o bien se debe probar que la actividad delictiva constituye la principal actividad de la sociedad. En este entendido, le corresponde al Estado, a través del Ministerio Público, comprobar esta circunstancia.

Por su parte, el elemento axiológico se compone de dos aristas. El principal fundamento es la protección del bien jurídico protegido en alguno de los delitos enumerados por la ley. La segunda razón es la constitución de la persona jurídica, con el objeto de fungir como medio para concretar una actividad delictiva.

El elemento funcional endógeno de esta causa cumple con los parámetros fijados con anterioridad. En este caso, la sociedad es imputada en un proceso penal con todas las garantías que ello supone y la sociedad es notificada de manera directa. A partir de este momento, se encuentra habilitada para ejercer su derecho de defensa e incluso recurrir la sentencia condenatoria. En sentido estricto, constituye un requisito *sine qua non* para la operatividad de esta causal, la firmeza de la resolución que la constituye.

En cuanto al elemento funcional exógeno, la norma dispone que el juez debe informar de la pena al Registro Nacional, para que así este proceda a publicar el edicto de disolución. Sin embargo, esta ley, al igual que LIPJ, ordena cancelar la inscripción de la sociedad al publicar el edicto de disolución en el Diario Oficial “La Gaceta”.

De igual modo, esta ley permite liquidar el patrimonio de la sociedad *extinta*, a pesar de esta circunstancia. Si bien no existe todavía jurisprudencia al respecto, son de completa aplicación los razonamientos expuestos con anterioridad sobre la LIPJ en lo que respecta a la supuesta transformación o subsistencia de la persona jurídica.

5.3-. Excurso: el retiro de la autorización de funcionamiento para las entidades del sistema financiero

El retiro de la autorización de funcionamiento de las entidades del sistema financiero es un tema que amerita cierta referencia, pues en estos supuestos también existe un elemento

sancionatorio<sup>37</sup>. En estos casos, las sociedades se constituyen con un objeto social exclusivo y referente a la actividad financiera —v. gr., seguros, mercado de valores, bancos, pensiones, etc.—. Además, por ley precisan de una autorización administrativa para desarrollar esta actividad.

La administración pública puede eventualmente cancelar temporalmente esta autorización por una infracción al ordenamiento jurídico<sup>38</sup>. Si la administración pública cancela dicha autorización, aunque sea de manera temporal o con plazo determinado, como efecto reflejo a la sociedad se le imposibilita realizar su objeto social exclusivo y desarrollar su actividad económica.

En estas circunstancias, eventualmente podría existir un acuerdo de disolución por la imposibilidad de realizar su objeto social y ser insostenible el proyecto a nivel económico. En tal hipótesis, el elemento material de la causal disolutoria lo constituiría el inciso b) del artículo 201 del C.Com. Como se observa, la disolución vendría por un acuerdo de socios y no por una resolución administrativa o judicial. Sin embargo, es preciso destacar que teóricamente el retiro de la autorización, por la gravedad intrínseca que lleva consigo, puede producir indirectamente la disolución de estas sociedades mercantiles.

## **Conclusiones**

Las causas disolutorias punitivas se propone como una novedosa categoría de análisis que amerita la atención de la doctrina comercial, tributaria y penal. En nuestro país, el término adquiere vigencia por las recientes modificaciones legislativas, tendientes a combatir determinadas actividades delictivas o ilícitas de las sociedades mercantiles.

Estas normas modernizan el Estado costarricense y lo ajustan a determinados estándares internacionales en materia tributaria y penal. En este contexto, la pena o sanción interdictiva de las sociedades mercantiles constituye la máxima expresión del poder punitivo del Estado. Por estos motivos se concluye que la interpretación de las normas estudiadas

---

<sup>37</sup> Farina, Derecho de las sociedades comerciales, 622-623.

<sup>38</sup> Ver en ese sentido el artículo 93 de la Ley N°. 7558, “Ley Orgánica del Banco Central de Costa Rica”, del 3 de noviembre de 1995; artículos 32, 37.I.b y 37.II.b de la Ley N°. 8653, “Ley Reguladora del Mercado de Seguros”, del 22 de julio del 2008; y artículos 28, 54, 66 y 149 de la Ley N°. 7732, “Ley Reguladora el Mercado de Valores”, del 17 de diciembre de 1997.

debe realizarse en un sentido estricto, privilegiando así la *subsistencia* de la sociedad mercantil. Dicho de otro modo, la disolución de las sociedades mercantiles es la *última ratio* de las leyes que la contemplan como pena o sanción.

En segundo término, conviene destacar que las causas disolutorias punitivas se caracterizan por su funcionalidad endógena *ex voluntate* que requiere, en todos los casos, una resolución judicial o administrativa, previo ejercicio del derecho de defensa por parte de la sociedad infractora. Esta concepción es la única posible dentro de un Estado de Derecho. De otra forma, se le otorgarían potestades exorbitantes al Estado costarricense y se le permitiría, por ejemplo, no ya *disolver* una sociedad, sino *extinguirla* de pleno derecho. Por esta razón, el principio del debido proceso se yergue como la herramienta hermenéutica por excelencia para fungir como contralor de la actividad estatal.

Este planteamiento tiene incidencias prácticas que no se han contemplado en la actualidad. Esta premisa sitúa a la administración pública en un complejo escenario si se coteja su actividad material, con los principios rectores en la materia sancionadora. Ejemplo de ello se encuentra en la aplicación del artículo 7 de la LIPJ, donde la funcionalidad exógena de la causal disolutoria se utiliza de manera impropia para solventar los errores del legislador al omitir una notificación directa a la sociedad infractora —y lograr la operatividad del elemento funcional endógeno—. En la práctica, esta sanción opera de manera automática —creándose supuestos de responsabilidad objetiva— y con ello se transgrede el principio del debido proceso, culpabilidad y el derecho de defensa.

En tercer lugar, debe enfatizarse que la eventual modificación del proceso extintivo de las sociedades mercantiles es una *contingencia* dentro del fenómeno de las causas disolutorias punitivas. El legislador, al configurar las sanciones estudiadas, omitió la fase de liquidación y dispuso que, disuelta la sociedad, se procedía a cancelar sus asientos registrales de inscripción. Así, la sociedad quedaría *extinta* sin haberse liquidado su patrimonio.

Este error conceptual ocasiona una gran inconsistencia teórica. Tal formulación ha obligado al legislador a establecer la posibilidad de iniciar el proceso liquidatorio, omitiendo que la sociedad carece de personalidad jurídica. Con esto se crea una contradicción lógica, porque en el proceso liquidatorio se le reconoce a la sociedad su personalidad jurídica, a

pesar de haberla perdido mediante la cancelación de asientos registrales (condición constitutiva de su existencia).

Frente al contexto descrito pueden asumirse dos posiciones distintas. Puede sostenerse que las normas de la LIPJ y la LRPJ conllevaron a una modificación del proceso extintivo de las sociedades mercantiles y crearon una “extinción sin liquidación”. En esto consiste la postura que bien puede denominarse tesis de la transformación. Esta tiene como principal característica, el enunciado de que la sociedad extinta se transforma en una sociedad irregular o sociedad de hecho. De ese modo se busca explicar que, pese a encontrarse extinta y carecer de personalidad jurídica, la sociedad puede liquidarse.

La tesis de la subsistencia, al contrario, aboga por la conservación de la personalidad jurídica de la sociedad mercantil y desecha una interpretación literal de las normas estudiadas. Con esta postura se reconoce la inconsistencia lógica del legislador al formular estas causales disolutorias, pues les otorgó efectos exorbitantes (la extinción de la sociedad) y tuvo que incurrir en la contradicción de reconocer que estas sociedades continuaban existiendo, a pesar de haber desaparecido del mundo jurídico.

Para evitar esta contradicción, debe seguirse el proceso extintivo antes mencionado (disolución-liquidación-cancelación). Es necesario no atenerse a la literalidad de las normas y reconocer que, antes de cancelar los asientos registrales de inscripción, se debe tramitar el proceso liquidatorio para así permitir una correcta tutela de los derechos e intereses de todos los sujetos involucrados con la sociedad infractora. Esta postura justamente funge como un mecanismo de interdicción a la arbitrariedad del Estado y opta por tutelar los derechos que ostenta la persona jurídica como sujeto de derecho en el mundo actual.

Según lo estudiado al respecto, esta segunda postura es la que encuentra mayor sustento teórico. No existe una modificación como tal del proceso extintivo de las sociedades mercantiles. Existe, antes bien, una mala técnica legislativa al crear estas causales disolutorias. Con este panorama, corresponde a la doctrina y a la jurisprudencia realizar la labor de interpretación necesaria para tutelar de manera efectiva los derechos e intereses de las sociedades mercantiles.

## **Bibliografía**

ANZORA SOLANO, Johan Alberto. *El debido proceso en la disolución y cancelación de la inscripción de las personas jurídicas mercantiles a causa del no pago del impuesto a las personas jurídicas*. Licenciatura, Universidad de Costa Rica, 2019.

ASALE, RAE-. “Diccionario de la lengua española” - Edición del Tricentenario. En "Diccionario de la lengua española" - Edición del Tricentenario. Accedido 27 de noviembre de 2020. <https://dle.rae.es/>.

BELTRÁN, Emilio. *La disolución de la sociedad anónima*. Madrid: Civitas, 1997.

BRUNETTI, Antonio. *Sociedades mercantiles*. Serie Clásicos del Derecho Societario. México: Jurídica Universitaria, 2002.

CARRIO, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Argentina: Abelado-Perrot, 1967. <https://www.ilustracionjuridica.com/producto/notas-sobre-derecho-y-lenguaje-genaro-carrio-pdf/>.

CORRALES SOLANO, Carlos. *Nociones de derecho mercantil*. 4. reimpr. San José: Univ. Estatal a Distancia, 1990.

FARINA, Juan M. *Derecho de las sociedades comerciales*. 1a. ed. Ciudad de Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo De Palma, 2011.

FERRARA, Francesco. *Teoría de las Personas Jurídicas*. Vol. 4to. 4 vols. Serie Personas y Bienes. México: Editorial Jurídica Universitaria, 2002.

FERRARA (Hijo), Francesco. *Empresarios y sociedades*. Primera edición. Madrid, España: Editorial Revista de Derecho Privado, 1949.

GONZÁLEZ FALLAS, Jorge. *Curso de legislación mercantil*. San José, C.R.: Editorial Universidad Estatal a Distancia, 1998.

IGLESIAS, Juan Luis y GARCÍA DE ENTERRÍA, Javier. *"La disolución y liquidación de las sociedades de capital"*. En Lecciones de derecho mercantil. Volumen I Volumen I. Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2012.

NÚÑEZ GRIJALVA, Jorge. *Disolución, liquidación y cancelación de compañías de comercio en Ecuador*. Quito, Ecuador: Centro de Publicaciones, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2016.

PEÑA NOSSA, Lisandro. *De las sociedades comerciales*. Bogotá: Temis, 2011.

PINZÓN, Gabino. *Sociedades comerciales*. Cuarta Edición. Bogotá: Editorial Temis, 1982.

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, Joaquín. *Tratado de sociedades mercantiles*. 5ta. Mexico: Porrúa, 1977.

ROITMAN Horacio, AGUIRRE Hugo y CHIAVASSA Eduardo. *Manual de sociedades comerciales*. 1. ed. Buenos Aires: La Ley, 2009.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 1241-2015 del 28 de enero de 2015, 11:31 horas.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 20074-2017, de 15 de diciembre del 2017, 9:20 horas.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Resolución n.º 8952-2017 del 16 de junio de 2017, 14:00 horas.

URÍA, Rodrigo. *Derecho mercantil*. 22. ed. Madrid: Marcial Pons, 1995.

URÍA GONZÁLEZ, Aurelio Menéndez y BELTRÁN, Emilio. *Disolución y liquidación de la sociedad anónima: Artículos 260 a 281 de la Ley de Sociedades Anónimas*. Madrid, España: Editorial Civitas, 1992.

ZUNINO, Jorge O. *Sociedades comerciales: disolución y liquidación*. Vol. II. Buenos Aires: Editorial Astrea de A. y R. Depalma, 1987.