

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: JURISPRUDENCIA SOBRE AUMENTOS DE CAPITAL SOCIAL NO JUSTIFICADOS

RESUMEN: El presente informe es una recopilación jurisprudencial sobre el tema "Aumentos de Capital Social no Justificados". El aumento de Capital Social, puede ser utilizado en algunas ocasiones, sin que exista una justificación económica real, con la finalidad de evadir al fisco.

Índice de contenido

1 .JURISPRUDENCIA.....	1
Análisis con respecto a incremento patrimonial no justificado y normativa aplicable.....	1
Aumento y disminución del capital social en forma consecutiva Mecanismo de evasión al fisco.	4
Análisis con respecto al aporte del capital social y sus efectos ante terceros.....	5

1 .JURISPRUDENCIA

Análisis con respecto a incremento patrimonial no justificado y normativa aplicable

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA]¹

"V.- La Administración Tributaria de San José determinó, mediante actuación fiscalizadora que el contribuyente Inversora Altona S. A. tuvo un incremento patrimonial durante el período fiscal de mil novecientos noventa y ocho de cuatrocientos noventa y tres mil trescientos veintiún millones doscientos treinta y ocho mil colones con setenta y tres céntimos, derivado de aportes de capital, el cual, según dice, fue invertido en acciones en diferentes empresas, entre ellas Auto Mercantil Ltda. Según se ha demostrado, durante el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria solicitó a la empresa actora toda aquella documentación

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

que justificara el incremento patrimonial durante ese período fiscal, tales como asientos contables, documentos y comprobantes que lo respaldaran, sin embargo, no logró la demandante demostrar el origen del mismo, así como tampoco comprobó haberlo declarado y menos aún el pago de los impuestos respectivos, por lo que la Administración Tributaria lo tuvo como un incremento patrimonial no justificado y procedió al cobro del impuesto sobre la renta del período fiscal de mil novecientos noventa y ocho, pro la suma de ciento cuarenta y dos millones setecientos cincuenta y dos mil cuatrocientos noventa y cuatro colones con noventa céntimos. El artículo 5 de la ley del Impuesto sobre la Renta en lo que interesa dispone: "... También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento del patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine y afectará el período que corresponda, dentro del plazo de prescripción que establece el Código de Normas y Procedimientos Tributarios" , por su parte el artículo 8 del Reglamento a dicha ley, establece "... A partir del período fiscal siguiente a la vigencia de la ley también formará parte de la renta bruta, cualquier incremento patrimonial no justificado por el contribuyente. El incremento de patrimonio, se basará en cualquier aumento en el capital del contribuyente durante un período fiscal, más los ajustes en los desembolsos no deducibles, menos los ingresos no gravables; tal incremento debe provenir de ingresos gravables. Con la declaración jurada anual, las sociedades de hecho y de derecho, así como las personas físicas con actividades lucrativas, deberán presentar un estado comparativo de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio entre el año anterior y el año correspondiente a la declaración del período en cuestión; las personas físicas con actividades lucrativas deberán incluir además su patrimonio personal, justificando debidamente los incrementos patrimoniales experimentados durante el período; en ambos casos la Dirección suministrará los formularios correspondientes, cuya información se considerará complementaria de la declaración jurada anual. La Dirección está facultada para verificar y ajustar el incremento patrimonial declarado por el contribuyente, con base en las facultades que otorga la ley y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios; asimismo para computar como renta bruta, en el período en que se produjo, cualquier incremento patrimonial no declarado o

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

justificado por el contribuyente." De las normas transcritas se deduce que cuando se está frente a un incremento patrimonial, para que no sea considerado renta bruta debe el contribuyente demostrar el origen del mismo, así como que respecto a él ha tributado lo correspondiente o, en todo caso que se encuentra exento de pagar impuestos, si ninguna de las condiciones anteriores fuere cumplida, de manera que el incremento patrimonial no sea justificado no queda más alternativa que computarlo como renta bruta, lo cual en modo alguno podría catalogarse como una medida arbitraria como lo señala el actor, sino simplemente una aplicación conforme a lo que establece la ley y tampoco podría señalarse tal actuación como violatoria del principio de legalidad administrativa. Por otra parte, es clara la normativa en el sentido de que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, es él quien debe demostrar si se está ante un incremento patrimonial justificado por el cual no debe tributar o si está exento de ese pago por ley. En el presente caso, el demandante sostiene que el incremento patrimonial que se dice no justificado y que la administración tributaria afirma se trata de capital empleado para la adquisición e inversión de acciones en Auto Mercantil Ltda, en realidad se trata de aportes de capital social permitidos por el artículo 30 inciso b) del Código de Comercio y que, al tratarse de estos aportes de capital social, se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, señala asimismo que estos aportes se encuentran plenamente justificados y con ello se suscribió un aumento de capital social en Auto Mercantil, manifiesta que Inversora Altona no compró acciones sino que, como consecuencia del aumento de capital le fueron entregadas acciones con ocasión del mismo. El numeral 30 inciso b) del Código de Comercio, reza "El capital social podrá aumentarse: ... b) Capitalizando las reservas y los fondos especiales que aparezcan en el balance". Por su parte el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala: "No forman parte de la renta bruta: "a) los aportes de capital social en dinero o en especie" . Si bien el accionante dice aportar prueba fehaciente de los asientos de balance y estados financieros de Auto Mercantil Ltda., los que determinarían que se estaría capitalizando reservas y utilidades de ejercicios fiscales anteriores, que fueron cancelados los impuestos y que por ello al gravar a Inversora Altona se trataría de una doble imposición; lo cierto es que lo aportado se refiere a certificaciones de contadores públicos independientes en donde hacen constar los estados financieros de Auto Mercantil y sus subsidiarias durante los años mil novecientos noventa y tres, a mil novecientos noventa y siete, de manera que al comprender no sólo las operaciones de Auto Mercantil sino la de todas sus subsidiarias, esa prueba resulta inconducente para tratar de

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

demostrar el registro, declaración y pago de impuestos respecto de Inversora Altona, incluso cuando el perito, contador público autorizado nombrado en este proceso, trató de revisar, confrontar y analizar la fuente de toda esas certificaciones, su labor fue limitada por la carencia de la documentación adecuada, ya que como lo hizo constar en su informe no se le brindó información completa, suficiente respecto a todos los años que según manifestó la actora se habían capitalizado reservas y utilidades. La falta de esa información imputable únicamente al contribuyente impidió verificar el origen de ese capital que apareció como un incremento patrimonial y el tratamiento fiscal dado a las transacciones. Por lo que al no existir justificación de éste en el entendido de que se encuentre debidamente registrado y declarado, ni tampoco fue demostrado por parte del contribuyente el origen del mismo ni el pago de los respectivos impuestos, debe entonces procederse a considerarlo como un incremento no justificado, por lo que formaría parte de la renta bruta de la empresa actora y por ende gravable, según lo establece el artículo 5 la Ley del Impuesto sobre la Renta."

Aumento y disminución del capital social en forma consecutiva Mecanismo de evasión al fisco

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]²

"IV.- En el sub-júdice, la realidad económica subyacente, en la disminución del capital social y el correlativo reintegro del monto respectivo a los socios, radica en la distribución de beneficios asimilables a dividendos, derivados de la capitalización del superávit por la revaluación de los activos fijos y de las utilidades. De la proximidad cronológica entre el aumento de capital y su disminución, se puede inferir con facilidad que se trató de dos movimientos contables, cuyo propósito principal era evadir el pago del impuesto a los beneficios repartidos. La reducción al capital social, desde una perspectiva económica responde a motivos y causas muy concretas, tales como reducir el capital fijado en una suma excesivamente elevada al momento de la constitución de la sociedad, lo cual podría perjudicar la rentabilidad de la empresa, o bien, para restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio, en vista de la reducción considerable de éste como consecuencia de

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

pérdidas (absorción de pérdidas); también puede deberse al ejercicio del derecho de receso de los accionistas, adquisición por la sociedad de sus propias acciones, incumplimiento de la obligación de aporte por el accionista, etc. (artículos 27 párrafo 3, 31 y 129 párrafo 3 del Código de Comercio, reformado por Ley 7201 del 10 de octubre de 1990). La disminución de capital debe responder a necesidades económicas reales y efectivas de la organización societaria, y no constituir un mero instrumento para evadir el pago de los tributos. En la especie, la justificación consistió en que el monto del capital era muy alto en relación a las necesidades de la empresa, lo que de por sí no constituye un factor económico determinante de la disminución del capital social. Por otra parte, si el capital resultaba excesivo en relación con las necesidades de [la empresa actora], no resulta lógico el aumento de capital social, y que dos meses y medio después se disminuyera. Asimismo, el incremento del capital social, obedece a distintas razones de tipo económico, no contingentes, tales como la conveniencia de elevar los recursos financieros de la sociedad; necesidad de obtener bienes de capital nacional o extranjero; u otros elementos patrimoniales distintos al dinero; adecuación del capital al valor superior real de patrimonio, etc. (artículo 30 del Código de Comercio). Ambas operaciones acordadas por los accionistas de la actora, en las respectivas asambleas generales extraordinarias, no respondieron a necesidades económicas reales y efectivas que las justificaran. Por todo ello el tribunal de instancia no vulneró el numeral 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios."

Análisis con respecto al aporte del capital social y sus efectos ante terceros

[TRIBUNAL PRIMERO CIVIL]³

"III.- Antes de referirse al fondo del recurso, el Tribunal considera importante realizar la siguiente consideración: la sociedad mercantil es un esquema legal organizativo de capital y trabajo para la realización colectiva de una cierta actividad que puede ser la producción de bienes o servicios dirigidos a un

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

mercado o al mero intercambio de esos bienes o servicios. Según lo disponía la Ley de Sociedades Comerciales de 1909 y lo dispone hoy el Código de Comercio, las sociedades deben ser constituidas en escritura pública que debe ser inscrita en el Registro Mercantil y publicada en extracto en el periódico oficial. Actualmente en nuestro ordenamiento, las sociedades en nombre colectivo, de responsabilidad limitada, en comandita y anónimas, constituidas en escritura pública y en observancia de las demás formalidades establecidas por el Código de Comercio, se reputan comerciales por la forma, independientemente de su finalidad y de la actividad que realizan, si han sido inscritas, en virtud de lo dispuesto por los artículos 5º párrafo c) y 17 del citado cuerpo normativo. El voto número 69 de las 15 horas del 17 de agosto de 1994 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, en relación al contrato de sociedad dijo: " El contrato de sociedad, por su parte, es de naturaleza plurilateral. En él se da un fin común, en pos del cual todos sus componentes deben realizar determinadas prestaciones. Como elementos esenciales figuran ahí los aportes, el ejercicio en común de una actividad económica y el fin de dividir las utilidades. El aporte es indispensable para la existencia de las sociedades. Este puede consistir en la transmisión de bienes o servicios. Sin aportes, resultaría imposible la realización de la actividad económica prevista por los socios, lo cual daría al traste con la finalidad relativa a la obtención y distribución de utilidades ." Lo anterior es importante para definir la jerarquía que adquiere el capital social de una sociedad. Es decir , el capital social se forma con el aporte inicial de los accionistas cuando nace a la vida jurídica la empresa, que dicho capital se puede aumentar de conformidad con lo que indican los artículos 30 y 31 del Código de Comercio. Al tenor de lo dispuesto por el primero de los artículos aludido, el capital social puede aumentarse mediante aportes, o bien, capitalizando las reservas y los fondos especiales que aparezcan en el balance. A su vez, los aportes pueden suscribirse mediante dinero, bienes muebles o inmuebles, créditos, trabajo, conocimientos, o títulos valores. Los aportes de los socios deben ser reales, esto es, deben efectivamente aumentar el patrimonio de la sociedad, para la consecución del fin común que justifica el carácter asociativo del contrato de sociedad. El numeral 32 dispone: " Cuando el aporte fuere en dinero, pasará a ser propiedad social. Si fuere en crédito y otros valores, la sociedad los recibirá a reserva de que se hagan efectivos a su vencimiento, y si así no ocurriere los devolverá al socio que los haya aportado, con el requerimiento de que debe pagar el aporte en dinero en un término que le fijará y que no será menor de un mes. Si no se hiciera el pago dentro de ese plazo, se le excluirá de la sociedad, y cualquier entrega

Centro de Información Jurídica en Línea

Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

parcial que hubiere hecho quedará a favor de la compañía como indemnización fija de daños y perjuicios. Si el aporte consistiere en bienes muebles o inmuebles, el traspaso deberá ser definitivo y en firme, sin más gravámenes y limitaciones que los existentes al ofrecerlos como aportes y que hayan sido aceptados por los otros socios. (...)" . IV. Mediante escritura número 153 otorgada a las 15 horas 45 minutos de 24 de mayo de 2000, se constituye la Sociedad Calfa Boreal Sociedad Anónima. Se dispone en la cláusula quinta que, el capital social de la misma será la suma de ₡4.000.000.00, divididos en cuatro acciones comunes y nominativas de un millón de colones cada una, íntegramente suscritas y pagadas. Se indicó en aquella ocasión que el socio Calvo Navarro suscribe tres acciones y la socia Felicia Fallas una acción. Además que la señora Felicia Fallas paga su acción mediante una letra de cambio a la vista y endosada a favor de la sociedad. Por su parte el señor Navarro paga sus tres acciones mediante el aporte de los vehículo placas 212.182 y 267.321 (f.14). La sociedad se inscribe sin ningún contratiempo. No sucede lo mismo con la inscripción de los vehículos, toda vez que el aporte quedó anotado en el Registro respectivo (f.6 al 9). El a-quo, ante esta situación, en la resolución apelada, declaró sin lugar la tercería argumentando que, tanto la constitución de la sociedad como el aporte al capital social deben de estar inscritos, y al quedar anotado este, ese acto no tiene ningún efecto toda vez que, la inscripción tiene carácter constitutivo y no declarativo. V. No cabe duda que, una sociedad para que nazca y produzca todos sus efectos jurídicos, necesariamente debe de estar inscrita en el respectivo Registro constituyendo ello un efecto constitutivo (artículo 19 del Código de Comercio). El problema se presenta, al momento de cuestionarse si los aportes realizados por el accionado al capital social, también constituyen un efecto constitutivo o, si la anotación que pesa sobre los vehículos en cuestión son eficaces o no a partir de su presentación, y por ello requieren un trato diferente. De lo anteriormente expuesto se colige, que los socios reunidos al momento de formación de la sociedad pueden efectuar aportes al capital social pero también lo pueden hacer mediante asambleas posteriores a la constitución de la sociedad, efectuando los traspasos respectivos cuando sean bienes muebles o inmuebles. La sociedad, a partir de ese traspaso recibe los bienes y estos pasan a ser propiedad de la sociedad por los mecanismos referentes a la inscripción de bienes. De ahí el numeral 455 del Código Civil, establece que los títulos sujetos a inscripción que no estén inscritos no perjudican a terceros, sino desde la fecha de su presentación al Registro. Ya este Tribunal en reiteradas oportunidades a dicho que por tratarse de un bien sujeto a inscripción, la titularidad se demuestra con la inscripción en el

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Registro, o por lo menos con el documento de traspaso pendiente, todo a tenor de los artículos 5 y 7 de la Ley de Tránsito. Lo anterior quiere decir que, si en el Registro Público no consta traspaso alguno a favor del tercerista, ni siquiera anotado, la tercería no es procedente porque se trata de una tercería en la cual se esta alegando la titularidad del bien, y por ello es indispensable cumplir con lo dispuesto en el numeral 491 inciso 1 del Código Procesal Civil. En ese sentido se pueden consultar de este Tribunal entre otros los votos 200-M de las 8:40 horas del 9 de febrero de 1994; 1356-L de las 8:00 horas del 17 de septiembre de 1992. En el subjuice, se tiene que en fecha 24 de mayo de 2000, se constituyó la sociedad y en ese momento se dio en aporte al capital los dos vehículos de marras. Al momento de presentar ese aporte al Registro de la Propiedad Inmueble el mismo quedó anotado en ambos automotores en fecha 22 de abril de 2004 al tomo 0012 asiento 082710 de acuerdo a las certificaciones de folios 6 y 9 de esta tercería. Asimismo el embargo entro al Registro en data 25 de febrero de 2005 quedando anotado para ambos vehículos al tomo 0013 asiento 042585. A criterio de los integrantes de Tribunal, la anotación que pesa sobre los vehículos se ajusta a lo establecido en los artículo 491 inciso 1 del Código Procesal Civil, 455 del Código Civil y, 5 y 7 de la Ley de Tránsito dándose así los efectos de la publicidad registral, no siendo procedente darle al aporte de los vehículos un trato diferente cuando no existe. Así las cosas, se revoca la resolución recurrida, para en su lugar acoger la tercería de dominio. Se ordena el levantamiento de embargo sobre el vehículo 212.182. Son ambas costas a cargo de la parte actora."

FUENTES CITADAS

1 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN PRIMERA. Resolución N° 165-2007, de las catorce horas diez minutos del veintisiete de abril del dos mil siete.

2 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N°186-F-91.TRI, de las nueve horas cincuenta minutos del veintitrés de octubre de mil novecientos noventa y uno.

3 TRIBUNAL PRIMERO CIVIL. Resolución N°465 -L-, de las diez horas del diecisiete de mayo del año dos mil seis .