



Jurisprudencia sobre **El Impuesto de la Renta**

Índice de contenido

Resumen.....	1
Principios del Impuesto de la Renta.....	1
Principio de Territorialidad.....	8
Elementos que lo Componen.....	10
Denegatoria de Deducción de Crédito Fiscal por Inversión Turística.....	15

Resumen

El presente documento reúne jurisprudencia relativa al Impuesto de la Renta, lo cual se ve representado por el aporte del Tribunal Contencioso Administrativo en sus Secciones II, III y X y la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.

El Tribunal Contencioso expone temáticas como la aplicación de los principios del Derecho Tributario y del Principio Territorial en especial, al Impuesto de la Renta; además del caso práctico de la denegatoria de la deducción sobre el Impuesto de la Renta por Inversión Extranjera.

La Sala Primera por su parte expone los elementos que conforman el impuesto de la Renta.

Principios del Impuesto de la Renta

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección II]¹

"V. Para iniciar el análisis debe tenerse claro que en términos generales, y a modo de preámbulo explicativo, que "(...) *El impuesto es un medio de política económica, que debe armonizarse con el gasto público y la coyuntura económica, y su límite es la capacidad tributaria del particular. La ordenación de los impuestos debe basarse en los principios de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas. La aplicación del principio de igualdad, se refiere a la proporcionalidad de los impuestos, debiendo ser las cuotas desiguales para producir sacrificios iguales, de manera que exista una igualdad relativa respecto de la capacidad de pago, es decir, debe considerarse la capacidad económica del sujeto que debe pagar...*" (Ver entre otras, sentencia número 000446-F-01, de la Sala Primera de la Corte, de 15 horas del 20 de junio de 2001). Como se observa, se busca repartir las ineludibles obligaciones de los ciudadanos, en el sostenimiento de la propia estructura legítima de poder, con los consecuentes beneficios – al menos en el plano teórico-, de la



existencia de tal andamiaje, conocido como Administración Pública. Eso sí, también es clara la definición citada, en cuanto a que esta obligación de las personas tanto físicas como jurídicas, debe de obedecer, en forma proporcional, a una sucesión de características tanto subjetivas como objetivas, de manera tal que permita a cada quien sobrevivir dignamente, sin desatender la obligación de tributar, y considerando situaciones tales como ocupaciones, capacidad de pago, ingresos reales, etc. Para que la obligación impositiva se encuentre conforme a la Constitución Política y el resto de la normativa imperante, debe sujetarse a una serie de principios o reglas genéricas, a fin de reputar su legitimidad. Se tiene entonces, que “ (...) Desde el punto de vista de la doctrina del Derecho Tributario, sus principios más importantes son: a.) el de legalidad de la tributación, conocido también como reserva de ley; o lo que es lo mismo, la exclusiva regulación de la actividad tributaria por la ley formal; b.) el principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, que alude a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones (concepto relacionado más con la materialidad, que con la formalidad), este principio permite la formación de distintas categorías, en la medida que éstas sean razonables, lo que a su vez exige que sea con total exclusión de discriminaciones; c.) el de generalidad, que implica que no deben resultar afectadas con el tributo, personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquieren carácter persecutorio o de discriminación odiosa o ilegítimamente. Dicho de otra forma, el tributo debe estar concebido de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador, será sujeto del impuesto... el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Es así como se derivan los principios del Derecho Tributario la reserva de Ley, b) igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, c) generalidad (implica que el tributo no debe afectar personas o bienes determinados singularmente). Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en virtud de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable (...).” (Sala Constitucional, número 2001-10153, de 14 horas 44 minutos del 10 de octubre de 2001).-

VI.- En el presente asunto, la Administración Tributaria, en las resoluciones impugnadas, determinó que el señor Vicente c.c. William Castillo Maroto, había ejercido en forma clara y efectiva la compra y venta de carnada para pesca, y en tal actividad había “movilizado” tales cantidades de producto, que es su deber cancelar las sumas detalladas en el hecho probado número 1.-

. Ahora bien, el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios determina en su artículo 11, el concepto de obligación tributaria, estableciendo que ella “ (...) surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”. Igualmente aclara a quién se considera como sujeto pasivo de la citada obligación, a saber la persona –física o jurídica- que debe de dar cabal cumplimiento con la prestación tributaria, sea por ser determinado como contribuyente o como responsable, entendido el primero el obligado por deuda propia (Cfr. artículo 17), y respecto del segundo, a aquel que la ley lo compele a cumplir con una deuda ajena. Para que la obligación tributaria sea exigible en forma legítima, debe verificarse indubitablemente el hecho generador, sea “(...) el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. (artículo 31 íbid.), y una vez cumplido tal requisito esencial, es deber del contribuyente o del responsable, según sea el caso específico y pertinente, hacer el debido pago del tributo



(artículo 36), so pena de realizarse el cobro, en caso de no pagarse voluntariamente en el plazo, montos y forma establecidas, por la vía administrativa y/o judicial, en vista de los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que, en principio cobijan los actos administrativos válidos.-

VII.- Al accionante se le cobraron dos impuestos específicos, que se le reputaron como no cancelados, a saber, el de ventas y el de la renta, en los períodos que van ente los años mil novecientos noventa y seis y mil novecientos noventa y siete, específicamente, hasta le exención del pago de estas cargas, al calamar, según el artículo 1° del Decreto Ejecutivo N° 26601- H del 21 de noviembre de 1997, que reformó el Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Para ser sujeto pasivo del Impuesto sobre las Ventas, mismo que se aplica sobre el valor agregado de éstas (artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas), se determina en el ordinal 4 de la citada norma que *“Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto. Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley. Además, son declarantes de este impuesto las personas, físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas por exportaciones”*. En cuanto al denominado hecho generador del impuesto, el mismo se presenta: *“...a) En la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero. b) En las importaciones o internaciones de mercancías en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda. c) En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, en el acto que se realice primero. (Así reformado por el artículo 21 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1° de agosto de 1995) ch) En el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa. d) En las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso(...), y ratificado por el numeral 3 del Reglamento de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Bajo esta perspectiva, debe entenderse el concepto de venta, para los efectos pertinentes como *“(...) a) La transferencia del dominio de mercaderías. b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional. c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra. (Así reformado por el artículo 20 de la Ley de Justicia Tributaria número 7535 de 1° de agosto de 1995) (Interpretado por el artículo 18 del Decreto Ejecutivo N° 30389 del 2 de mayo del 2002, Reglamento para el Tratamiento Tributario de Arrendamientos Financieros y Operativos, en el sentido de que la expresión “arrendamiento con opción de compra”, para todos los fines tributarios debe entenderse referida al arrendamiento tributario) ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente. d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior. e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes”* (Artículo 2 de la precitada ley). Respecto del otro impuesto, es el que se cobra sobre las denominadas rentas, o utilidades que generen las actividades lucrativas de una persona determinada, obtenidas en el territorio nacional en el año fiscal (artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2 y 3 del Reglamento). Con relación a quienes deben tributar en este sentido, aclara el numeral 2 de la ley citada: *“Independientemente de la nacionalidad, del domicilio y del lugar de la constitución de las personas jurídicas o de la reunión de sus juntas directivas o de la celebración de los contratos, son contribuyentes todas las empresas públicas o privadas que realicen actividades o negocios de carácter lucrativo en el país: a) Las personas jurídicas legalmente constituidas, las sociedades de hecho, las sociedades de actividades profesionales, las empresas del Estado y las cuentas en participación que halla en el país. b) Las sucursales, agencias y otros establecimientos permanentes que operen en Costa Rica, de personas no domiciliadas en el país que haya en él. Para estos efectos, se entiende por establecimiento permanente de personas no domiciliadas en el**



país, toda oficina, fábrica, edificio u otro bien raíz, plantación, negocio o explotación minera, forestal, agropecuaria o de otra índole, almacén u otro local fijo de negocios - incluido el uso temporal de facilidades de almacenamiento -, así como el destinado a la compraventa de mercaderías y productos dentro del país, y cualquier otra empresa propiedad de personas no domiciliadas que realice actividades lucrativas en Costa Rica. c) Los fideicomisos y encargos de confianza constituidos conforme con la legislación costarricense. ch) Las sucesiones, mientras permanezcan indivisas. d) Las empresas individuales de responsabilidad limitada y las empresas individuales que actúen en el país. e) Las personas físicas domiciliadas en Costa Rica, independientemente de la nacionalidad y del lugar de celebración de los contratos. f) Los profesionales que presten sus servicios en forma liberal. g) Todas aquellas personas físicas o jurídicas que no estén expresamente incluidas en los incisos anteriores, pero que desarrollen actividades lucrativas en el país. La condición de domiciliado o no en el país de una persona física se establecerá al cierre de cada período fiscal, salvo los casos especiales que se establezcan en el reglamento. h) Los entes que se dediquen a la prestación privada de servicios de educación universitaria, independientemente de la forma jurídica adoptada; para ello deberán presentar la declaración respectiva. De lo dispuesto en esta norma, se exceptúa el ente creado mediante la Ley número 7044, de 29 de setiembre de 1986 (...)". Es entonces, dentro de este marco normativo, que se analiza la situación sometida a examen.-

VIII.- El punto focal de la controversia, está precisamente en las labores que ejecutaba el aquí actor, ya que como se planteó, la Administración Tributaria determinó, que el señor Castillo Maroto ejercía como vendedor directo de carnada para pesca, comprándola a la empresa Semtec, para después ofrecerla a diversos clientes suyos, y que al realizar tales negociaciones debió reportarse ante la oficina respectiva para que se le fijase el impuesto o impuestos a pagar, lo que no hizo, y por ende se le calculó la obligación con base en las pruebas recabadas, y la presunción que se detalla en el expediente administrativo, insistiendo el accionante, que es un simple intermediario entre aquella sociedad y los grupos de pescadores que necesitaban de la carnada para su faenas; limitándose su labor, a conseguirles los permisos, exenciones y el contacto con la compañía que importa las carnadas, de manera tal que una vez realizado lo anterior, se traía el calamar –para carnada-, y se endosaban las pólizas aduanales al cliente o interesado, una vez pagado lo correspondiente, sin ser él vendedor de la mercadería, ya que si bien vendió alguna cantidad de carnada en forma individual, no fue en la cantidad que se imputa, ya que se pescó en forma artesanal, ofreciéndose como carnada fresca, y repartiendo las ganancias con la tripulación de la embarcación arrendada. De la revisión de todo el elemento probatorio aportado, y con base en el citado principio de verdad real y la sana crítica, tal y como lo ordena el ordinal 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, estima este cuerpo colegiado que no es sustentable la tesis del Estado. En primer término, se consideran las tan discutidas manifestaciones de la representación legal de Semtec, descartadas casi a priori por parte de la representación estatal, tanto en la vía administrativa como jurisdiccional; sin embargo, y contrariamente a lo que ha esgrimido el representante del Estado, es de hacer notar, en el 30 de marzo y el 6 de setiembre, ambos meses de 1999, en entrevistas con la Administración Tributaria de Puntarenas, el señor Carlos Garro Aguilar, representante de Semtec S.A. aclaró que el actor se relacionaba directamente con la empresa a la que se iba a exonerar, y fue enfático al expresar, que el señor Castillo Maroto realizaba las labores de intermediario o comisionista, para con su representada (folios 16 y 19 del tomo tres del expediente administrativo y 50 del principal). Asimismo, obsérvese que desde el 30 de marzo, y nuevamente el 10 de octubre, de 1999, (durante el período de la investigación en la vía administrativa, y con anterioridad a su resolución final), el mismo señor Carlos Garro Aguilar, manifestó por escrito a la Administración Tributaria, que el actor trabajó como intermediario comisionista durante los períodos fiscales 1997 y 1998, entre su empresa y sus clientes compradores de carnada, ayudándoles a los segundos en la gestión de papeleo y desalmacenaje de carnadas, recibiendo una comisión de parte de ambos, que en su mayoría



rondaba los setenta y cinco a ochenta y cinco mil colones por gestión realizada, siendo que las ventas se hacían a nivel de aduana, por medio de los interesados directos (folio 42 del tomo uno, y siete del tomo dos, ambos del expediente administrativo). Seguidamente, el 30 de marzo de 1999, 10 de abril de 2000, y 8 de setiembre de 2001, el representante de Semtec S.A. manifestó, que facturó erróneamente a nombre del actor, y reportó a la Administración Tributaria de Puntarenas, siendo que tales movimientos en realidad corresponden a pólizas de desalmacenaje e importación de calamar congelado para carnada, proceso en lo que el señor Castillo Maroto se desempeñó como intermediario. Expresó también, que tal facturación se hizo de ese modo, únicamente para control contable interno (folio 90 del tomo primero del expediente administrativo; 260 del principal, 24 del tomo tres del expediente administrativo). Si bien, las solas manifestaciones, escritas y orales del representante de Semtec no hacen plena prueba ni situación similar, sí se refuerza la tesis esgrimida con la documentación que se observa de los folios 58 a 72 del tomo primero del expediente administrativo, de la que se extrae con meridiana claridad, que entre el 27 de marzo de 1996 al treinta de setiembre de 1998, Semtec S.A. realizó pagos al actor, por un total de un millón doscientos setenta y cinco mil setecientos colones exactos, por los conceptos específicos de intermediación en papeleo y desalmacenaje de carnada, entre la citada compañía y sus clientes. Se fortalece la proposición anterior al comprobarse que los referidos compradores, se identifican como Coopemarte R.L., Carlos Rojas Chaves, Picaroto S.A., Franju S.A., Pesquera Ticoco, y Jorge Abel Guevara García, quienes precisamente retiraron su producto por medio de endoso de pólizas de desalmacenaje en las que consta que el importador es Semtec S.A. (folios del 43 al 57 íbid; 250 y 251 del principal), por lo que según la normativa ya citada, quienes deberían pagar el tributo sobre las ventas, sería o Semtec S.A. o quienes retiraron la mercancía por la vía ante dicha, aunque estos últimos aportaron cada uno sus respectivos documentos de exoneración de pago de impuestos, debidamente tramitados y aprobados, tal y como lo manifestó el actor en su momento. Esto permite arribar al convencimiento, que no ha logrado determinarse que el señor Castillo Maroto hubiere comprado o vendido el producto que se detalla en la documentación citada, careciendo de sustento probatorio idóneo la imputación que le ha venido haciendo la Administración Tributaria y el representante estatal, en esta vía. Y es que inclusive, se demuestra claramente en autos, vía documental, que la empresa Sea Freeze Ltda., exportó a las empresas Semtec S.A. y Huachinango S.A. la carnada de pesca, que a su vez fue vendida localmente, vía aduana, a los clientes Gonzalo Segura Lara, Protamar S.A., Coopemarte R.L., Dragón Marino S.A., Pesquera Ticoco, José E. Delgado Cabezas, Guvalex S.A., Franklin Martínez Pérez, Corporación T.C.R. S.A., Picaroto S.A., Franju S.A., Mariscos Lam, y Compañía Pesquera de Tiburón Puntarenas S.A., realizando el actor, se reitera, labores de intermediación a favor de éstos, según las propias aclaraciones de los representantes de las personas jurídicas, y las propias personas físicas involucradas (folios 8 al 69, y del 72 al 82, todos del tomo dos del expediente administrativo). Como refuerzo de todo lo anterior, se comprueba, a folio 52 del tomo dos del expediente administrativo, que el 26 de marzo de 1998, el actor fue reportado como vendedor de Semtec S.A. y Seafreeze Limitada, precisamente, en labores de exportación- importación de carnada para pesca. En cuanto a la base de la argumentación de la parte estatal, lo constituyen los documentos que de folios 53 al 181 del expediente principal – dicho sea de paso aportados por el actor, ya que no se anexaron al expediente administrativo -, de los que se extrae que del 19 de marzo de 1996 al 16 de setiembre de 1998, a nombre del señor William Castillo, la empresa Industrias Semtec S. A., facturó por venta de calamar, sardina, macarela, y pulpo, la suma total de ciento sesenta y un millones diez mil novecientos setenta y siete colones. Sin embargo, si bien es cierto que son facturas membretadas, también lo es que los documentos fueron llenados a mano, en algunos casos de forma ininteligible en algunos de sus datos, y omisas en requisitos de carácter esencial, para ser factura comercial a tenor de los numerales 431 del Código de Comercio, que determina la forma de probar la existencia de obligaciones comerciales, y especifica en su inciso c), a las facturas firmadas por el deudor, y 460, que le da carácter ejecutivo a la factura debidamente



firmada por el comprador o persona autorizada, y que conste suma líquida y exigible. Como puede observarse, en ninguno de los atestados aportados se observa ni el nombre completo del actor, ni mucho menos su firma, además, en los que constan a folios 53, 54, 73, 113, 116, 118, 120, 121, 125, 132, 134, 138, 141, 142, 144, 145, y 146, en el espacio destinado a la dirección del comprador se puede leer pescadores varios: Picaroto, Coopemotec, Coopemarte, Buitre, Lancha don Miguel, lo que reafirma aún más la noción que la “facturación” se dio más como un mecanismo de control del producto que era vendido a los pescadores por la intermediación del señor Castillo Maroto, que una venta propiamente dicha.-

IX.- Debe acotarse, no obstante lo anterior, que el propio demandante aceptó haber vendido carnada por su cuenta a Luna de Oro S. A., pescada en forma artesanal, y en cantidades mucho menores a las que la Administración Tributaria le determinó en la sede administrativa (folio 107 del tomo primero del expediente administrativo). También se acreditó, en forma documental, que entre el 20 de setiembre de 1996 y el 22 de abril de 1998, la misma empresa pagó al actor la suma total de un millón ochocientos veintitrés mil setecientos colones exactos, por venta de calamar para carnada (folios del 57 al 60 del tomo tres del expediente administrativo, y 216 y 217 del principal). En este mismo sentido, Pesca Palmares le canceló dos millones quinientos noventa y ocho mil quinientos veintinueve colones sesenta y cinco céntimos por la compra de carnada para la pesca (folios 61, 64, 66, 68, 70, 72, 74, 76 y 79, todos del tomo tres del expediente administrativo). Además, Copamar S.A., desembolsó a su favor, sesenta mil doscientos veinte colones treinta y cinco céntimos (folio 62 íbid). Y en el período fiscal que va de 1997 a 1998, Comercializadora Palmareña de Mariscos S. A. compró carnadas a William Castillo Maroto, producto de la pesca en la embarcación Chireña I (folios 185 y 213, ambos del principal), navío que el actor tuvo en arriendo desde junio de 1995 hasta octubre de 1998, con la que se dedicó a la pesca artesanal, en conjunto con su tripulación (folio 321 ídem). Definitivamente, se estima que existe un desfase entre los montos determinados por la Administración Tributaria, y lo que efectivamente realizó el actor, ya que como se estableció, en lo que atañe a la carnada importada por Semtec S.A., se desempeñó como un intermediario entre las partes contratantes, y como tal, ha de tenerse a los efectos fiscales pertinentes, y no en la forma general y genérica en que se hizo. Nótese que consta en autos, que en los 1996 y 1997, se pescaron en el litoral pacífico de Costa Rica, veinte mil trescientos setenta y siete y diez mil ochocientos setenta kilogramos de calamar (folios 228 y 229), cantidad que es bastante inferior a las que se vendieron a los diferentes pescadores, según las pólizas aportadas, por lo que definitivamente ese producto debió traerse allende nuestras fronteras, para abastecer a los interesados directos, por lo que la determinación administrativa es completamente errónea en ambos impuestos, ya que el actor únicamente se desempeñó en la venta de carnada en los términos comprobados, en tanto que del resto del producto, realizó labores de intermediación únicamente, por lo que así debe considerarse a la hora de fijar correctamente el impuesto de ventas a cancelar. Al generarse el error en la actividad del actor, también es incorrecta la determinación que se le hizo del margen de utilidad, a efectos de calcular el impuesto sobre la renta generada, toda vez que se tomó como parámetro a “otro contribuyente que se dedica a la misma actividad”; - Semtec S.A. -, empresa que como se acotó, se dedica a importar la carnada congelada, y venderla vía aduana a los pescadores, en tanto que el señor Castillo Maroto, según lo determinado en autos, se dedicó (al menos en el período en estudio), a labores de intermediación entre la citada empresa y los pescadores y empresas de pesca, para la adquisición de la carnada congelada, y también a la pesca artesanal de carnada fresca, la cual vendió a los clientes ya citados, por lo que no es acorde a la normativa imperante la referida determinación del impuesto sobre la presunta renta del aquí accionante, al darse situaciones y ocupaciones no comparables válidamente, a tenor del acervo probatorio que se hizo llegar al proceso.-

X.- Como refuerzo de lo anterior cabe destacar, que este órgano, ordenó como prueba para mejor resolver, el dictamen pericial de un actuario matemático y a la vez, deslindó los aspectos sobre los que debía versar su expertaje (folios 338 y 339). El licenciado Luis Fernando Rivas Li, concluyó



que: “(...) la suma de las pólizas “supuestamente atribuidas” al señor Castillo en su totalidad equivalen en cantidad producto y precio a las pólizas y “bill of landing” que constan en autos (...)”, esto en referencia a la comparación entre las “facturas” a nombre del actor, y los documentos de desalmacenaje de carnada congelada, importada por Semtec S.A. por lo que la obligada conclusión adyacente a tal manifestación, es que sí es compatible la tesis de la doble facturación, explicada por el mismo representante de Semtec S.A. en su momento, y que la labor del accionante era la que el mismo refirió, sea la de intermediario entre los contratantes directos, recibiendo por tales labores el reconocimiento patrimonial correspondiente, pero nunca actuando como vendedor directo del producto congelado en mención. Asimismo, y si bien se refiere a aspectos que deben determinarse en la vía jurisdiccional, es importante destacar, que el experto, hace referencia a la falta de requisitos de las facturas, los que impiden determinar que el señor Castillo, fue el comprador de la carnada congelada. Ahí se indica, que “(...) del análisis de las “facturas”, claramente se desprende de esos documentos, que no constituyen una factura en sí pues no cuentan con los elementos que las hagan tales. La documentación fue analizada, sin embargo esas “facturas” adolecen de los mínimos requisitos para considerarlas como facturas. En el caso en las que se consigna a William Castillo estas no cuentan con el segundo apellido ni con su número de cédula, ni siquiera con que este señor haya recibido (comprado) tal mercadería como se supone en la factura, pues en ella, en su aparte de “recibido conforme” estas no contienen su firma, **de donde se desprende que no se puede afirmar que el señor William Castillo Maroto haya comprado mercadería alguna a la empresa Industrias Semtec S.A. A pesar de todo, y suponiendo que este señor esté involucrado en la compra de la mercadería, ello se contradice cuando bajo la luz de la documentación examinada rápidamente se concluye que la mercadería fue desalmacenada por personas y empresas que contaban con exoneración para ello (...)**” (el destacado no es del original). Como se desprende de la lectura anterior, definitivamente las denominadas “facturas” utilizadas por la Administración Tributaria, carecen absolutamente de los requisitos necesarios e imprescindibles para achacar la conducta ahí referida, al señor Castillo Maroto, amén de la coincidencia que existe entre el contenido de estos documentos y el de las pólizas y los “bill of landing” que fueron debidamente canceladas por los interesados directos, mismos que contaban con los respectivos permisos o exoneraciones del pago de impuestos.-

XI.- Como corolario de lo expuesto, concluye el Tribunal, que la actuación de la Administración Tributaria, en contra del accionante, se realizó contraviniendo la estructura normativa específica vigente, al determinarse en esta sede, error tanto en la determinación de la función ejercida por el mismo, al menos parcialmente, así como los montos tanto de producto como de ingreso generados en la venta de carnada para pesca, habiendo ignorado su función de intermediario entre la empresa Semtec S.A. y los pescadores, así como al haber tomado un parámetro totalmente erróneo para calcular el supuesto margen de ganancia de las ventas –ya de por sí mal imputadas- al utilizar una persona jurídica con funciones diferentes, y con volúmenes de producto desproporcionadamente mayores a los comprobados al actor, que de paso no importó directamente producto congelado, sino que fue pescado por él y la tripulación de la embarcación arrendada y vendida como producto fresco.-

XII.- En virtud de lo expuesto, la defensa de falta de derecho debe denegarse para en su lugar, declarar la procedencia de la demanda, en los términos que se dirá, entendiéndose denegada en lo no expresamente concedido así: a.-

que son nulas las resoluciones de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, número 102-2001-P de doce horas del 19 de abril de dos mil uno y la de la Administración Tributaria de Puntarenas, número AU-RV-0016-0 de catorce horas treinta minutos del dieciséis de marzo de dos mil, así como los traslados de cargos números 2750600389, referente al impuesto de ventas del período de 1997, 2750600379, por impuesto de renta del período 1997, 27506000409, por impuesto de ventas del período fiscal 1998, 2750600399, por impuesto de renta del período fiscal

1998; b.-

que debe la Administración Tributaria de Puntarenas proceder a hacer las nuevas determinaciones del impuesto sobre las ventas y de renta de los períodos fiscales de que se ha hecho mérito, con fundamento en los ingresos percibidos en la realidad por el demandante.

Principio de Territorialidad

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección III]²

"IV. De acuerdo con los argumentos planteados por cada una de las partes, corresponde analizar el principio de territorialidad seguido por la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al respecto, el artículo primero de dicho cuerpo legal establece: "Artículo 1º.-

*Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las empresas y de las personas físicas que desarrollen actividades lucrativas. El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier fuente costarricense. También este impuesto grava los ingresos, continuos o eventuales, de fuente costarricense, percibidos o devengados por personas físicas domiciliadas en el país, y cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado en esta ley. La condición de domiciliado en el país se determina conforme se disponga en el reglamento. **Para los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se entenderá por rentas, ingresos o beneficios de fuente costarricense, los provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional, que se obtengan durante el período fiscal de acuerdo con las disposiciones de esta ley.** " (El destacado en negrita no es del original).-*

Según la normativa citada, el principio de territorialidad se constituye en un límite o en un marco a efecto de determinar la potestad del Estado de gravar los incrementos patrimoniales de los contribuyentes. Sin embargo, en criterio de este Tribunal, dicho principio, contemplado en el artículo anteriormente transcrito, no debe entenderse como referido únicamente a un aspecto espacial o geográfico, pues en realidad comprende la relación que pueda existir entre el acreedor del tributo y la fuente productora de los ingresos, de manera que si dicha fuente se ubica en el territorio nacional, la renta deberá entenderse como sujeta al impuesto en cuestión. Así, a fin de determinar la imponibilidad del tributo, corresponde analizar el origen de la renta, de forma tal que si éste se encuentra en una actividad desarrollada en nuestro país, corresponderá gravarla con el impuesto sobre la renta.-

V.- En el caso bajo examen, específicamente el punto en discusión se refiere a la suma de treinta y ocho millones ciento cuarenta y dos mil quinientos colones, que fueron cobrados por le señor Quirós Lara, por concepto de "Gastos y honorarios por servicios profesionales prestados en las ciudades de: Atlanta, Estado de Georgia, Estados Unidos de América, del día 30 de octubre al día 5 de noviembre de 1995; Miami Estado de Florida, Estados Unidos de América, del día 27 de noviembre al día 30 de noviembre de 1995; y San Juan, Puerto Rico, del día 11 de diciembre al día 19 de diciembre de 1995; en relación con la adquisición de las acciones de Compañía Palma Tica, sociedad constituida, organizada y existente de conformidad con las leyes del estado de Delaware, Estados Unidos de América." Al respecto, y siguiendo el criterio anteriormente esbozado en cuanto a los alcances del principio de territorialidad contenido en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe atenderse al origen de los ingresos, que por concepto de honorarios profesionales percibió el actor. Para esos efectos, es preciso indicar, que consta en autos, que la



factura correspondiente a esos honorarios profesionales, se giró a nombre de Agroindustrial Palmera Newco S.A., empresa que posteriormente se fusionó con Compañía Palma Tica, modificándose su nombre a Compañía Palma Tica S.A.. Además, también ha quedado demostrado en autos, que tanto Agroindustrial Palmera Newco. S.A., es una “compañía constituida, organizada y existente de conformidad con las leyes de la República de Costa Rica, cédula de persona jurídica de la República de Costa Rica número 3-101-173999, la cual, según se indicó antes, se fusionó con Compañía Palma Tica, empresa ésta que también cuenta con número de cédula de persona jurídica de la República de Costa Rica, y cuya denominación social prevaleció, siendo el domicilio de ésta empresa, la ciudad de San José, de lo cual se sigue que ambas empresas desarrollan actividades en Costa Rica, aún antes de la fusión, y que cuentan con un centro de administración social, en territorio nacional. Lo anterior, unido al hecho también probado, en orden a que, con posterioridad a la emisión de la factura, concretamente los días veintiséis de febrero y veinticuatro de mayo de mil novecientos noventa y seis, se protocolizaron en la ciudad de San José, los acuerdos de traslado de la sede social de Palma tica S.A. a San José, y la fusión de dicha empresa con Agroindustrial Palmera Newco, respectivamente, actos en los cuales el señor Quirós Lara actuó como notario, permiten concluir que el origen o fuente del ingreso cuestionado se encuentra en territorio nacional, no sólo porque las empresas dichas tengan su sede social en nuestro territorio, y sean estas la fuente pagadora, sino además porque los servicios prestados por el señor Quirós Lara, no pueden analizarse aisladamente, y de las pruebas que constan en autos es posible colegir, que la relación profesional que en el caso bajo examen, origina sus ingresos, se desarrolla en Costa Rica, y como parte de dicha relación, ocasionalmente el señor Quirós debe desplazarse fuera del territorio nacional, lo que no implica que los ingresos que perciba, deban considerarse como no gravables. Por otra parte, resulta evidente que el actor es abogado y notario, que desempeña en forma habitual sus actividades en Costa Rica, y es precisamente como parte ese ejercicio profesional, que percibió los honorarios de referencia, sin que conste en autos que cuente con oficina abierta fuera del territorio nacional, que hubiese dado lugar a la percepción de rentas. De tal forma, que, a pesar de que en la factura mediante la cual se cobraron los servicios profesionales, sobre los que aquí se discute, consigna que estos responden a labores desempeñadas en diferentes sitios fuera del territorio nacional, lo cierto es que, tal y como se pone de manifiesto en el oficio con fecha de 18 de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, suscrito por el representante legal de Palma Tica S.A., dichos emolumentos corresponden a honorarios y gastos legales con ocasión de la compra de acciones de la empresa Palma Tica S.A. y a la fusión de ésta con Agroindustrial Palmera Newco, actos que, como ya se ha indicado, luego fueron protocolizados en Costa Rica, y que se encuentran estrechamente vinculados.- En consecuencia, el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución que aquí se impugna, y la cual, vale indicar, se encuentra debidamente fundamentada, y respaldada por tesis jurisprudenciales en sentido idéntico al cuestionado por el actor, se encuentra ajustado a derecho, por lo que debe confirmarse por este Tribunal.-

VI.- De acuerdo con todo lo expuesto, debe acogerse la defensa de falta de derecho interpuesta por el personero estatal. En lo que concierne a la genérica de sine actione agit, en razón de que esta comprende, además de la anteriormente resuelta, la falta de legitimación activa y pasiva y la falta de interés, procede rechazarla en lo que concierne a estas últimas defensas, pues el señor Quirós Lara se encuentra legitimado activamente en su condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria que aquí se discute, y como destinatario de la acción determinativa de la Administración Tributaria, y el Estado se encuentra legitimado pasivamente, en cuanto a emitido los actos objeto de esta litis. Así mismo, el interés se mantiene, pues la discusión sobre la procedencia o no del monto determinado a cargo del actor, no ha sido resuelta de forma definitiva.-

VII.- Se impone a la vencida el pago de ambas costas de este proceso, pues no se da ninguno de



los supuestos que, conforme al artículo 98 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, podrían eximirla de su pago.

Elementos que lo Componen

[Sala Primera]³

“VI. Relativo al primer agravio, alega el recurrente, error en la apreciación de la prueba, y violación de distintas normas de fondo. Este reproche, tiene diversos argumentos, por ser tan extenso para una mejor comprensión del estudio se sintetiza de la siguiente manera. Sostiene, para ser socio del Contry Club es necesario, entre otros, cumplir con el requisito de hacer un aporte patrimonial, siendo además indispensable en todo caso pagar el valor de la cuota de ingreso. No obstante, explica, tener una acción de la sociedad, no es tan importante por sus atributos económicos y políticos clásicos, sino más bien, por el derecho a poder usar las instalaciones, el cual reiteran está ligado al aporte patrimonial, de allí que aporte y uso, sean una consecuencia del otro. Ante este panorama, arguye, el socio residente tiene respecto del uso de las instalaciones del lugar, el mismo derecho que los accionistas. Desarrolla a lo largo del reproche, que estos y los socios residentes, guardan una relación asociativa con la actora, negando que los primeros tengan un vínculo asociativo y los segundos uno conmutativo, porque en realidad los Estatutos del club, definen las dos categorías de miembros, dándoles a ambos el rango de socios, por eso el pago que hacen para asociarse, es un aporte patrimonial. Continúa, por más que se acepte que los socios residentes están fuera del esquema de la Asamblea, ello no implica que no guarden una relación asociativa tal y como lo estatuye el pacto social. Mencionan, la llamada “cuota de ingreso”, como el equivalente a convertirse en miembro; no obstante, distinto sucede con lo que se cancela por una acción, lo cual es un ingreso patrimonial. Y es justamente esta, la que debe aportar en primer término el socio residente, que es muy distinta a la de ingreso, mensualidad y cuentas específicas. Es por ello, refieren, ha habido indebida valoración de la prueba, específicamente del Estatuto del Country Club; pues, sopesa de manera desproporcionada el Tribunal, el hecho de que los socios residentes no adquieran derechos al dividendo ni al voto en las asambleas de la Sociedad; desarmonizando el fenómeno asociativo, ya que pareciera que este se agota en el cumplimiento de esos requisitos, que son únicos y exclusivos de la sociedad anónima. Olvidan los juzgadores, dice, que lo importante en este caso es la ventaja directa del uso de las instalaciones y no la indirecta de obtener dividendos. De manera muy concreta en eso consiste el reclamo de los casacionistas. Esta Sala coincide con lo dispuesto por el Tribunal, considera acertado el análisis que se hace de los estatutos de la sociedad y no comparte la tesis de los recurrentes, de que, ha habido yerro en la apreciación de la prueba; por lo que a continuación se dirá. En primer término, el estudio que se hace de la realidad económica de la Sociedad accionada es totalmente acertado, en ese sentido, el Tribunal sostuvo: **“Primero: No es cierto que la actora se constituya en una sociedad de carácter o naturaleza asociativa, esto es, de tipo organizacional, en la que haya una actividad común dirigida a un resultado, en la que la categoría de socio-accionista es una más de la sociedad, como lo alega, en tanto adopta formalmente la forma de una sociedad anónima, conforme a los requisitos establecidos en los artículos 18 y 104 del Código de Comercio... Segundo: El pago de la cuota de ingreso cuestionado no confiere la condición de socio a la actora, en su condición de sociedad anónima... la normativa que rige la materia (artículos 102 y 104 del Código de Comercio) establece como característica diferenciadora de las sociedades anónimas, la división del capital social en partes figuradas por acciones pagadas a través de contribuciones de los socios, circunstancia que lleva a concluir que “el capital social es la pieza**



esencial de este tipo de sociedad” (Ídem). Es lo cierto que **la condición o cualidad de socio de una sociedad de esta naturaleza está determinada en el aporte que se haga al capital social**, y es en proporción a esta prestación de capital que se mide la extensión de los derechos sociales y la participación en la vida de la sociedad y en la distribución de beneficios, en tanto le confiere a su titular derechos corporativos-políticos, de participación en las asambleas y de votar en ellas; así como los de contenido económico, concernientes a participar en el reparto de dividendos y de participar preferentemente en los aumentos de capital de la sociedad... Conviene aclarar que esta condición de socio se adquiere y comprueba con el pago y tenencia legal de una acción... las cuales adquieren la cualidad de título valor, en tanto representa “la parte alícuota del capital social y, además del título en que tal parte alícuota se representa”... **Tercero: A efectos de la determinación del hecho imponible de este tributo, no interesa determinar la organización interna que tenga la actora, en su condición de club social, así como tampoco los derechos y obligaciones que éstos generen conforme a sus estatutos.** Por tal motivo, debe distinguirse la condición de socio de la actora, en su condición de sociedad anónima, con las diversas categorías de personas a las que se les permite “vincularse” socialmente con ella; tal y como lo especifica la cláusula 42 del Estatuto de la actora... Es lo cierto que conforme a los estatutos de la actora se establecen diversas categorías de miembros, a los que les corresponden distintos derechos y obligaciones que les confiere el pago de la membresía (“afiliación”) a este club social; sin embargo, se insiste, ello no les otorga la condición de socio en sentido técnico-jurídico, por cuanto lo que se les reconoce es únicamente el derecho de uso y disfrute de las instalaciones... **Cuarto: El ingreso percibido por la actora en concepto de esta venta, si se adapta al concepto de renta-producto que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta...**” (El resaltado es del original). Concuera este Órgano con esos razonamientos, pues ha quedado demostrado que efectivamente el comportamiento del Country Club corresponde a una sociedad anónima tal y como se estipula en el Código de Comercio, ya que, en realidad, las personas beneficiarias del producto ofrecido por la actora, nunca se convirtieron en accionistas, es decir, en dueños de una acción, razón por la cual el dinero que aportaron nunca pudo llegar a ser capital social, máxime, tal y como consta en autos, que no hubo ningún cambio en el pacto social que llevara a generar el aumento respectivo. El problema surge aquí, porque la propia Empresa utiliza el término “socio” en dos acepciones, la primera, referida al socio propiamente establecido en el Código de Comercio, quien es el accionista, se reitera, el dueño de una acción de la sociedad. La segunda, denomina socio a todos los “miembros” del Club, es decir, todas aquellas personas, quienes de alguna forma han adquirido un derecho para disfrutar de los beneficios que ofrece el Country Club dentro de su giro comercial, el cual es “emprender actividades deportivas, recreativas, culturales, artísticas y comerciales”. Pero estos no son accionistas, lo que adquieren es una “membresía”, o en otras palabras, lo que pagaron fue un derecho para poder cancelar la otra cuota llamada de ingreso y así, disfrutar de las instalaciones del Club (misma situación que ocurre con los hijos de los socios y residentes). Entonces, el yerro lo tiene el recurrente en la interpretación que le da al numeral 54 del Estatuto del Country Club, el cual se refiere a las diferentes categorías de socios que el pacto social establece. Allí se dispuso: “Los socios del club se dividen en las siguientes categorías: honorarios, accionistas, residentes, beneficiarios, diplomáticos, visitantes y jóvenes estudiantes...” pudiendo la Junta Directiva crear otros. No obstante, ello no implica necesariamente que cada uno de estos obtenga una acción, en los términos del Código de Comercio; de allí la diferencia entre los socios accionistas que tienen participación real en la sociedad y estos otros que son más bien, una clase de miembros. Véase que la accionada no pudo demostrar, se diera una venta o aumento de acciones o que se llevara a cabo un incremento del capital social, que se realizaran cambios en el Pacto Social, y su respectiva inscripción en el Registro Público Nacional. El Tribunal, utiliza un buen estudio sobre la condición de socio jurídicamente hablando, como parte de una sociedad anónima. Es claro, que los llamados socios residentes y de cualquier otra clase, no son más que integrantes del club, quienes pagan



una especie de “matrícula” o “derecho de admisión”, para luego si a bien lo tienen cancelar una cuota de ingreso, que les va a permitir hacer uso de las instalaciones del lugar en el tanto cumplan con sus obligaciones. Esto, contrario a los accionistas o socios accionistas, quienes además de tener derechos y obligaciones como los demás miembros, poseen otras prerrogativas propias del titular de una acción de la sociedad, verbigracia, tener voz y voto en la Asamblea General, ser miembro de la Junta Directiva, entre otros. Considera el recurrente que la acción no es tan importante por sus atributos económicos o políticos, sino más bien por cuanto les da a los accionistas el derecho al uso de las instalaciones. Afirmación que no es cierta, en primer término porque, la figura jurídica de la acción y para la cual fue creada, perdería todo su sentido; y en segundo lugar, no habría una representación política real de la sociedad, por parte de los verdaderos inversionistas, de acuerdo a sus propios inversionistas; lo que es fundamental para dar sustento a la sociedad anónima. Entonces, se puede afirmar que en el Club hay socios propietarios de acciones, quienes son los que tienen derecho sobre el capital social (sin que tenga mayor relevancia que durante años no se hayan repartido dividendos, lo cual no está demostrado) y otros que serían el resto de “socios”, pertenecientes a las distintas categorías que no tienen derecho al capital social. Sin embargo, para que cualquiera de ellos pueda disfrutar del uso del sitio, se requiere la aprobación de la Junta Directiva y el pago de la cuota de ingreso. Todo lo cual quiere decir, que la posibilidad de uso no se la da la acción en sí, sino el cumplimiento de los requisitos que establece el estatuto de la sociedad. Ante esa posición, no es cierto que el derecho de uso sea una consecuencia directa del aporte patrimonial. Según ya se indicó líneas atrás, es el resultado del cumplimiento de diferentes exigencias impuestas en el pacto social. Tampoco es cierto que socios accionistas y residentes sean iguales; ha sido clara la diferencia que existe entre ellos, según se regula en los estatutos cuando se lee: *“Solamente los socios accionistas tienen voz y voto en la Asamblea General de Accionistas, y podrán formar parte de la Junta Directiva y del Comité de Vigilancia; sin embargo, la Asamblea General de Accionistas podrá nombrar hasta dos socios residentes para ocupar cargos de vocal en la Junta Directiva, quienes tendrán los mismos derechos y obligaciones de los demás directores, excepto el derecho de voto en las Asambleas”*, así las cosas, la participación de estos distintos socios está claramente definida, en su relación asociativa. Lo que llama el casacionista aporte de capital y pretenden sea exonerado del impuesto sobre la renta; no es más que el pago del derecho por usar las instalaciones del Country Club, lo que es su giro empresarial. Sobre el funcionamiento, son solo los socios accionistas los verdaderos protagonistas de las decisiones que tome la Sociedad. Ante este panorama, no se podría afirmar que el pago por esa membresía ofrecida a los hijos de los socios, pueda contemplarse como un aporte al capital, tanto así que son los mismos accionistas, quienes posteriormente van a decidir el rumbo que van a tomar esos dineros. El Costa Rica Country Club S.A., fue constituido como una sociedad anónima, y; tiene un giro comercial cuyo fin es de lucro. En este punto se coincide con el razonamiento hecho por el Tribunal, cuando se afirma que no funciona como una asociación, pues en realidad ha sido constituida como una sociedad anónima, cumpliendo las exigencias del Código Comercial; en donde se hace necesario el aporte de capital de los socios para llevar a cabo el cometido empresarial, y cuyo fin es repartir las ganancias entre estos. De ahí que no sea aceptable para este Órgano la tesis de que se ha convertido en una Asociación, basado en argumentos como el hecho de no haber repartido dividendos en muchos años, o bien, que su último cometido sea brindarle a los “socios” la ventaja de utilizar las instalaciones, que además en criterio del casacionista es aún más importante que la obtención de utilidades. En virtud de lo expuesto, considera esta Sala, no se ha cometido yerro alguno en la apreciación de las pruebas, como tampoco se ha dado la violación a las normas alegadas; de allí que el reparo deba denegarse.

VII. En el segundo agravio, expone el recurrente una violación por falta de apreciación de la prueba o su preterición. En concreto se refieren a: la nota del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, el dictamen pericial del licenciado Guillermo Briceño Rodríguez y la pericia del actuario



matemático Mario Herrera Flores. Sobre la preterición, cabe señalar, ocurre cuando los juzgadores dejan de considerar, ya sea total o parcialmente, las probanzas aportadas a los autos. Ello implica el desconocimiento del valor que la ley les otorga; y como tal, constituye un error de derecho. En este supuesto, le resulta indispensable al casacionista indicar, con precisión, las normas quebrantadas concernientes al valor de los elementos probatorios que estima han sido analizados de manera equivocada. Además, es de rigor señalar en qué consisten los yerros cometidos y a su vez, resulta imperativo explicitar las normas jurídicas que de manera indirecta, se han visto infringidas en cuanto al fondo, desglosándose la forma en que acaeció el yerro y cómo se ha producido la lesión, todo lo cual, viene establecido de los preceptos 595 inciso 3, 596 párrafo segundo y 597, todos del Código Procesal Civil. En el particular, los casacionistas hacen mención de la norma quebrantada respecto del valor probatorio, dicen cuál es la prueba mal apreciada, pero omiten explicar en qué consisten los errores, pues se dedican simplemente a enlistar las pruebas y a decir que no saben por qué el Tribunal no tomó en cuenta los peritajes. No son claros ni precisos al momento de expresar la razón por la cual los juzgadores debieron utilizar esas probanzas para fundamentar su fallo. Ahora bien, el Tribunal se manifiesta sobre la petición subsidiaria en los siguientes términos: *“Ahora bien, **tampoco es procedente el reclamo subsidiario que hace** , para que se reconozca un pago diferido en el tiempo, en atención a que el disfrute del derecho de membresía lo es por un tiempo indefinido (vitalicio) que fue pericialmente fijado en un período de treinta años, que es la expectativa de vida de los socios-residentes, toda vez que el ingreso fue percibido por la actora en un período fiscal determinado, y aún tratándose de ventas a plazo o crédito, es lo cierto que contablemente existen formas para reflejar esos ingresos. Además, debe reiterarse que el pago que se hace y objeto de este proceso es para adquirir una membresía a un club social, sin que se refleje en el uso directo de las instalaciones o servicios que brinda el club, y en tal sentido, no están sujetas al uso que los " socios- residentes " hagan de ellos; lo que hace que deban de gravarse en el período fiscal en que fueron ocasionados.”*. Para los recurrentes la afirmación del Ad quem no fue satisfactoria, sin embargo, no indican de qué forma debieron haber apreciado los jueces la supuesta prueba, que los hubiese llevado a variar el fallo. Nótese que las manifestaciones en el recurso únicamente se refieren a que el Tribunal no explica cómo arriba a la conclusión pues debió haber entendido que los ingresos a pagar, tenían que dividirse en un período de 29 a 30 años. No obstante, estiman, en el fallo cuestionado no se hace ninguna apreciación **sobre** las probanzas alegadas y cómo era necesario que se analizaran. Aunado a lo anterior, mencionan los casacionistas las normas de fondo que en su criterio fueron conculcadas, pero de nuevo no explican cómo fueron transgredidas, se limitan a enlistarlas; en otras palabras, no expresan cómo se produce la lesión. Ante este panorama, en vista de la falta de cumplimiento en la debida técnica del recurso de casación, el reproche deberá denegarse.

VIII. Sobre el tercer agravio, es importante señalar, que esta Sala en ocasiones anteriores ha manifestado respecto del comportamiento de una sociedad; y en ese sentido consideró: **“ IV.-**

El contrato de sociedad, tiene una serie de requisitos cuya observancia es ineludible, si se pretende, a través de él, crear una entelequia jurídica a la que se le reconozca personalidad y capacidad. Dentro de ellos, y en lo que interesa para este asunto, debe definirse una provisión de fondos (capital social) en el mismo acto fundacional, destinado al cumplimiento del fin asociativo. La nueva persona jurídica creada por la voluntad de diversos sujetos, ha de tener, entonces, patrimonio propio, que tiene como origen primigenio el aporte en trabajo o capital (bienes o dinero) que permitirá el ejercicio de las actividades mercantiles. No es un fondo estático, pues puede modificarse, para aumentarlo, o reducirlo, según convenga a los intereses sociales (artículos 18 inciso 8), 156 inciso a) del Código de Comercio). Tiene varias finalidades. En primer término permite la realización de los actos mercantiles definidos en el objeto social. También posibilita determinar los derechos políticos y económicos de los socios y finalmente es la garantía del



cumplimiento de sus obligaciones (cardinal 981 del Código Civil)." (Resolución de las 9 horas 10 minutos del 9 de abril del 2008, correspondiente al voto número 257). Concibe este Órgano decisor que, una sociedad anónima, por así disponerlo el Código de Comercio, tiene fines de lucro, en el caso particular, el solo hecho de haber sido creada con esta estructura establece su cometido. Se demostró (tal y como se explicó en el considerando **VI**) que efectivamente el Country Club lleva a cabo actividades cuya meta es la satisfacción del interés de lucro, su comportamiento es de manera diáfana el de una sociedad y no el de una asociación, como quieren hacer entender los recurrentes. Ahora bien, en segundo lugar, en el estatuto social, se determinan los derechos políticos y económicos del grupo societario, de tal forma que coincide este Órgano con lo fundamentado por el Tribunal, ya que si bien es cierto, el ordinal 121 ibídem, abre la posibilidad de que se creen diferentes categorías de socios, estos deben tener un mínimo de los derechos corporativos y económicos, pues parte de la condición de ser una persona con representación en el capital social, es menester que tengan el derecho intrínseco en la participación en las decisiones de gobierno y beneficios o cargas dinerarias que eso conlleve. En consecuencia, aún y cuando alegue el recurrente que el numeral 17 ídem faculta a tener acciones sin fines lucrativos, lo cierto es que, en el caso particular, las personas quienes pagaron las cuotas de ingreso que aquí se discuten, no hicieron un aporte al capital, tal y como se explicó líneas atrás, en el apartado **VI**. Así las cosas, siguiendo con el lineamiento planteado, estos llamados socios residentes o las personas, quienes compran el derecho que se puso en venta, no participan de ninguna manera en la sociedad anónima, simplemente son beneficiarios del uso de las instalaciones del Club, de allí que no es cierto que tengan calidad de socios tal y como se establece en la ley comercial. Ante este panorama no llevan razón los recurrentes, ya que no se el dio un sentido impropio a lo dispuesto en los cánones 17 y 121 de cita. Así las cosas el agravio deberá denegarse.

IX. Relativo al cuarto reproche, se debe indicar, que lo allí argumentado coincide con el alegato por el fondo en los reproches procesales, de allí que se tenga también en este considerando por satisfecho ese agravio. No lleva razón el recurrente, ya que lo pretendido es que a su representada se le aplique el sistema de devengado, el cual acredita un ingreso en la contabilidad del contribuyente a partir del momento cuando realizada la contraprestación que da derecho a la renta, surge una responsabilidad jurídica cierta. Para explicar con mayor claridad el punto, resulta necesario hacer referencia al hecho generador del tributo; en tal sentido esta Sala en reiteradas ocasiones ha manifestado: *"...el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los elementos esenciales y determinantes del gravamen, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa, así como momento de cobro, según sea progresivo o instantáneo... Relativo a tal tributo en específico, este Órgano de manera reciente consideró: "El impuesto sobre la renta, regulado en la Ley no. 7092, grava las utilidades y en general, todos los ingresos, continuos o eventuales, percibidos o devengados, que sean provenientes de fuente costarricense, entendiéndose por esta última expresión, los ingresos generados por servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados en el territorio nacional (artículo 1). Así mismo, se impone sobre todos aquellos incrementos de patrimonio que no se encuentren debidamente justificados. Es este precisamente su elemento material. Se fundamenta en el concepto de renta producto, esto es, grava la riqueza o actividades que generen lucro u onerosidad. Esto quiere decir que son susceptibles de imposición, las que se originen en el uso de los factores de producción (tierra, trabajo y capital), pero solo en la fracción de la riqueza que supere los costos y gastos incurridos para producirla. Lo contrario, desnaturalizaría el tributo, pues*

se impondría sobre la base misma que produce la utilidad y no sobre esta última. Desde este plano, su base de cálculo está constituida por la renta neta, gravable o imponible conceptualizada por el numeral 7 de ese cuerpo legal... de conformidad con el artículo 5 de la Ley no. 7092, debe entenderse como renta bruta, el conjunto de beneficios o ingresos percibidos o devengados por el sujeto pasivo en el respectivo período fiscal. De esta deben excluirse los rubros que enlista el numeral 6 ibidem. De igual forma, todas aquellas erogaciones que sean útiles y necesarias para producir la actividad que genera los dividendos. Es decir, al considerar que la actividad primaria es la fuente que permite la generación de utilidades, todos los rubros que busquen o tengan por finalidad la permanencia del quehacer productivo, en principio, están dispensados de la base neta de cálculo (canon 12 del Reglamento de la Ley citada)... En esta orientación, los gastos deducibles son todos aquellos que coadyuvan en la producción de las utilidades, o bien, en términos más simples, todas aquellas erogaciones que se encuentren vinculadas con la obtención de rentas gravables..." (Resolución de las 8 horas 25 minutos del 25 de marzo de 2008, correspondiente al voto número 214). Con base en lo anterior, entonces, se debe analizar el acto que genera discrepancia. El Country Club puso a disposición de los hijos de los socios, la adquisición de un derecho para poder convertirse en socios residentes, a cambio de una determinada cantidad de dinero; la cual recibió en los períodos fiscales 97 y 98. Así adquirió de esas personas el monto total solicitado, el que, ha quedado claro en los considerando anteriores, no correspondía a un aumento del capital social, tal y como lo pretendieron los recurrentes. Por el contrario, estos dineros, corresponden a la venta del derecho para poder entrar en aquella categoría de socio, a cambio de poder utilizar las instalaciones de la Sociedad, dentro de los parámetros establecidos en el giro comercial de esta. Ante tal situación, se concibe que, la actora obtuvo un ingreso o beneficio obtenido en aquellas épocas, producto del negocio jurídico llevado a cabo con los hijos de los socios; siendo esto ni más ni menos que una ganancia o renta. Bien lo dispone el numeral 1 de recién cita, se debe entender por renta el lucro devengado durante un período fiscal determinado. De lo anterior se colige, no es importante que el monto cobrado por la "membresía" tuviese una vigencia de 30 años a partir del momento cuando se consigue, y que; debido a ello, deba diferirse el pago del impuesto a lo largo de todo ese período. En realidad, esas sumas de dinero, fueron adquiridas en un período determinado, razón por la cual por imperativo legal procede su pago en ese momento. De tal forma que no es de recibo su alegato en cuanto a los fundamentos de utilizarse un sistema de devengado, sea contabilizarse la renta a partir del instante en que se lleva a cabo la contraprestación. Ello porque, en realidad como se ha dicho con insistencia, el pago de esta "matrícula" se hace para poder adquirir la llamada "cuota de ingreso", y es hasta ese momento cuando el nuevo "socio" puede disfrutar del uso de las instalaciones del Club siempre que cancele las mensualidades correspondientes a mantenimiento. Entonces, son estas últimas las que van a representar el pago de la prestación en el transcurso del tiempo. Es por ello, que el razonamiento utilizado por los casacionistas, no se comparte por esta Sala, por el contrario, se coincide con lo expuesto por el Tribunal en la resolución que se pretende anular. En virtud de lo anterior, no es de recibo el agravio y deberá denegarse."

Denegatoria de Deducción de Crédito Fiscal por Inversión Turística.

[Tribunal Contencioso Administrativo Sección X]⁴

" **IV.** Luego de analizar los hechos probados, los alegatos de las partes y la normativa, el Tribunal estima que la parte actora no lleva razón. Sus pretensiones son "Que por ser contrarias a derecho, se dejen sin efecto la resolución identificada bajo los números No. 320- 2006-P, dictada por la Sala



Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, (...) que confirmó la Resolución No. DT-01-R-090-2 dictada por la Dirección General de Tributación, (...), con lo cual pretende que por sentencia se dejen sin efecto las resoluciones que le denegaron la aplicación de un crédito fiscal por la compra de acciones que denominaron preferentes, series "D" "E" . Alega que la Administración Tributaria actuó de manera ilegal al respecto, esencialmente, con base en tres tesis, a saber: 1.- En la indebida interpretación del artículo 11 de la ley 6990; b) De la responsabilidad de Promotora La Costa; y c) De las acciones preferentes. En cuanto a la indebida interpretación del artículo 11 de la ley 6990, el Tribunal concuerda con lo manifestado por el representante estatal, ya que la actora no logra explicar la validez de su tesis - basada en la interpretación literal-, máxime si se confronta con los artículos 6, 8 y 103 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios; en cuanto disponen: "ARTICULO 6º.-

Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."

, "ARTICULO 8º.-

Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas."; " ARTICULO 103.- Fiscalización. La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para: a) ... ; b) ...; c) ...d)... e) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, (...) sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes."

, 10 de la Ley General de la Administración Pública, en cuanto dispone: " Artículo 10.-

1. La norma administrativa deberá ser interpretada en la forma que mejor garantice la realización del fin público a que se dirige, dentro del respeto debido a los derechos e intereses del particular. 2. Deberá interpretarse e integrarse tomando en cuenta las otras normas conexas y la naturaleza y valor de la conducta y hechos a que se refiere."; y 10 del Código Civil, en cuanto dispone: "Artículo 10.-

Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas."

. De los cuales se deduce, sin mayor esfuerzo que dentro de la función de fiscalización está la facultad de la Administración Tributaria de interpretar las normas jurídicas que conforman el bloque de legalidad, en particular la normativa tributaria. Según la actora, en el citado artículo 11 simplemente se mencionan varios requisitos formales - a propósito de la compra de acciones -, que fueron cumplidos por ella, a cabalidad, como inversionista, configurandose el supuesto fáctico de dicha norma. Sin embargo, es evidente que la interpretación que hizo la Administración Tributaria



no iba dirigida, fundamentalmente, a determinar si hubo o no compra de acciones, sino si en el caso concreto, y en atención a la realidad considerada por la ley al crear el beneficio fiscal, esa compra fue una efectiva "inversión" de caudales en el capital social de la empresa turística - y un crecimiento de su patrimonio -, o, si como sucedió en realidad, no fue más que un "préstamo" de dinero, una obligación económica, temporal. Interpretación y actuación que, repetimos, no se estima ilegítima, a la luz de las disposiciones antes citadas, en especial, por lo dispuesto en los artículos 8 y 103 inciso e) del Código Tributario. Sobre todo porque de los autos se deduce, efectivamente, que las acciones que documentaron el préstamo no reflejan una verdadera voluntad de "invertir", en la forma señalada, sino en un mecanismo financiero que le derivaba a la actora la posibilidad de acceder a un beneficio fiscal. La "inversión" no se mantendría en el tiempo, sencillamente era un mecanismo que aseguraba la devolución del monto invertido, más algunos intereses, con el plus de recibir un beneficio fiscal. Es sobre los anteriores extremos que resulta procedente la labor interpretativa de la Administración Tributaria, y su producto fue la denegación del crédito fiscal que aquí se discute. Luego, no se evidencia que la tesis de la actora en punto a la supuesta imposibilidad de que se realice la función interpretativa encuentre sustento en norma alguna del Ordenamiento. Los alegatos de la responsabilidad objetiva y principio de personalidad de la pena tampoco resultan de recibo, toda vez que no estamos, en la especie, ante un procedimiento sancionador, por hechos ilícitos tributarios, ni por ende ante una sanción por infracciones administrativas y/o delitos tributarios, sino, por el contrario, ante un procedimiento de verificación - comprobación, investigación y examen -, del hecho generador del crédito fiscal autoaplicado por la actora en su declaración jurada del impuesto sobre la renta; y un acto de determinación - liquidación -, de oficio de la obligación tributaria; sin que sea óbice que se hiciera con base en estudio efectuado en Promotora la Costa, por ser información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económico-financieras, es decir, por tratarse, nada menos, que de la empresa con la cual realizó "inversiones" en compra de acciones. Y por lo mismo, a los efectos del artículo 11 de la Ley N° 6990, tan responsable lo es Promotora La Costa - sociedad con contrato turístico - como la aquí actora - como inversionista -, por su deber de verificar que el título valor que estaba adquiriendo fuera efectivamente un documento idóneo a los efectos de convertirse en copartícipe de la industria turística nacional, y consecuentemente, de obtener el beneficio fiscal que contempla el citado artículo. Lo cual supone una voluntad consciente y efectiva para el inversionista de acceder a la propiedad de un negocio relacionado con el turismo. Cosa que desde luego no ocurrió con la actora pues a la luz de los documentos de autos es claro que tuvo pleno conocimiento de que, en determinadas fechas posteriores a la adquisición de las "acciones", obligatoriamente tenía que revenderlas a Promotora La Costa; quien a su vez estaba obligada a recomprárselas; o sea, de un negocio jurídico en el cual se aseguraba la recuperación de un monto de dinero invertido, a una conveniente tasa de interés, amén del crédito fiscal; en fin, de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos del artículo 11 de la Ley N° 6990. En cuanto a las características de las "acciones preferentes", tampoco lleva razón. Como indica el representante estatal, ya la Sección Cuarta de este Tribunal se pronunció sobre extremos similares a los discutidos en la presente demanda. En efecto, la citada Sección Cuarta dictó recientemente la sentencia No. 32-07 de las 13 horas 30 minutos del 8 de agosto de 2007, la cual versa sobre hechos y alegatos prácticamente iguales a los de este proceso; y en la misma se avaló la tesis de la Administración Tributaria y de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, respecto a que es procedente el análisis de las específicas características de las acciones que adquiere un particular al amparo del artículo 11 de la Ley N° 6990; que ese análisis se encuentra comprendido dentro de las potestades de fiscalización de la Administración Tributaria, y que, en determinados casos, como el que aquí nos ocupa, al constatar que se trata en realidad de la constitución de una obligación de financiamiento, es improcedente el otorgar a ese negocio jurídico el beneficio fiscal que contemplaba aquella disposición normativa. En dicha sentencia se deja sentado, de antemano, que ni en vía administrativa ni a lo largo del proceso se ha cuestionado la



procedencia, legalidad y validez de las acciones societarias de carácter privilegiado como tampoco la naturaleza, también dentro de los límites de nuestro Ordenamiento Jurídico, del negocio de recompra de acciones. Que el Quid del asunto se identifica como el cuestionamiento de si la inversión que hizo la accionante encuadra como acciones preferentes y en razón de ello si es o no sujeto del crédito fiscal que reguló el artículo 11 de la Ley 6990 que le fuera denegado, como consecuencia de la fiscalización de la Administración Tributaria cuya competencia para ello también ha sido cuestionada. Y que de lo anterior deviene necesario, referirse a cada punto en concreto, para llegar a definir si la resolución impugnada tienen o no respaldo de nuestro Ordenamiento Jurídico. Y al efecto se consideró lo siguiente: "V) *DE LA POTESTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Concuera en un todo este Tribunal con las afirmaciones que hace la representación estatal en su libelo de contestación como de los argumentos esgrimidos por Tributación Directa y la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo.-*

*La potestad de fiscalización de la Administración Tributaria en materia atinente a tributos en general, le está conferida por ley (artículos 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 62 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 12 de la Ley 6090 de Incentivos Turísticos), y no se agota ni se limita con la lectura del artículo 11 de la Ley 6990 que no la concede expresamente.- En materia tributaria es sabido que nuestro Ordenamiento Jurídico encomendó su tutela al Ministerio de Hacienda y a través de él a Tributación Directa y sus restantes órganos, lo que no puede desconocerse como se ha pretendido en este asunto; máxime cuando se trata como es el caso que nos ocupa de una disminución del ingreso al fisco, por vía de exoneración, asistiéndole no sólo el deber sino la obligación de verificar como se ha dicho, requisitos formales que se exigen sino la operación de encuadrar la hipótesis al cuadro fáctico concreto, esto es, una exoneración concedida en abstracto para las empresas cuando éstas realicen la inversión en concreto.- Resulta innegable para este Tribunal el hecho de que el contrato turístico suscrito por Hotel Camino Real S.A. fuera complementado con un beneficio de crédito fiscal para sus inversores, de lo cual hipotéticamente hablando sería beneficiaria la empresa aquí actora; sin embargo, al momento de aplicar tal crédito fiscal, la Administración Tributaria contaba como se ha dicho, con la potestad de verificar que realmente se tratara de una inversión para promover el desarrollo de la actividad turística, lo cual realizó dentro del ámbito de su actividad y funciones propias de su naturaleza.- No se encuentra vicio alguno en el despliegue de actividad de la Administración Tributaria, a quien le compete legalmente la fiscalización en el tema de tributos y sus respectivas exoneraciones, por ser consecuencia de los primeros, cuando así lo dispone expresamente la ley.- VI)= *DE LAS ACCIONES PRIVILEGIADAS: Como se adelantó supra, ningún cuestionamiento se ha hecho respecto de la procedencia de acciones societarias de carácter privilegiado, pues así lo permite la ley mercantil; sin embargo es oportuno hacer una referencia a este tipo de acciones para determinar no solo su contenido, alcances y extensión sino además y no menos importante, su objetivo dentro de una sociedad mercantil; de manera que pueda este Tribunal determinar si lo que la empresa realizó fue una compra de acciones privilegiadas o bien otro tipo de negocio. La acción, como expresión de la participación social y status del socio que resume los derechos y obligaciones que le competen al socio (su titular), se define como: "... el título circulativo que incorpora y certifica la participación efectiva en la vida del ente social, con todos los derechos y deberes que de ella descienden "* (CERTAD Maroto, Gastón. "Meditaciones a propósito de acciones y cuotas de sociedades de capital" en *Ivstitia*, San José Costa Rica, Año 3, No. 30, Junio, 1989, p.11).- En virtud de los principios de paridad en el trato, uniformidad o identidad entre las acciones o de paridad de derechos, nuestro Código de Comercio en el artículo 120 establece que las acciones comunes y ordinarias otorgan idénticos derechos y representan partes iguales del capital social pues su valor es nominativamente igual.- Esto quiere decir que dentro de su respectiva categoría, las acciones son iguales y atribuyen por tanto, idénticos derechos y poderes.- En presencia de la llamada "libertad de emitir acciones con características*



diversas", nuestro artículo 121 del Código Mercantil permite a las sociedades la emisión de una o más clases (entiéndase categorías) de acciones, con las designaciones, preferencias, privilegios, restricciones, limitaciones y otras modalidades que se estipulen en la escritura social, siempre que se refieran a beneficios, al activo social, a las utilidades, al voto o a cualquier otro aspecto de la actividad social. Así en nuestro medio existen acciones comunes u ordinarias y especiales, donde las privilegiadas pertenecen a esta segunda categoría; las cuales se extraen del artículo 139 del Código de Comercio.- No hay duda que las acciones privilegiadas pueden surgir tanto al momento de la fundación de la sociedad como de un acto posterior, caso en el cual deberán observarse las formalidades prescritas para la modificación de los estatutos. Con carácter general, la categoría de acciones privilegiadas encuentra su límite en el objeto del privilegio: el mismo sólo puede referirse a los derechos (patrimoniales en principio) y no así a las situaciones pasivas del socio; resultando entonces que no se puede exonerar de forma alguna la obligación del aporte ni la participación en las pérdidas (en este sentido puede consultarse: Di SABATO, Franco. "Manuale delle società", Utet, Torino, Italia, segunda edición, 1987, p.281). Esto significa aunque parezca elemental, que las acciones privilegiadas son o representan parte del capital social y al tenor de los artículos 18, 19 y 106 del Código de Comercio, deben constar en la escritura social: el número, el valor nominal, la naturaleza y la categoría de acciones en que se divide el capital social.- Así, cuando una sociedad anónima decide emitir acciones de esta categoría, debe hacerse constar tal voluntad en el pacto social en la cláusula respectiva al capital social; donde la autorización que exige el artículo 156 del mismo cuerpo normativo citado, es para aquellas referidas o posibilitadas en el pacto social original o modificado.- Ahora bien, en términos generales los derechos de naturaleza patrimonial consisten en el derecho a una parte proporcional de las utilidades netas y en el derecho a la cuota de liquidación; sin embargo nuestra legislación no contiene una disposición única en que se consagren estos derechos pero que se desprenden con claridad de los artículos 27 (prohibición de pagar dividendos ni hacerse distribuciones de ningún género, sino sobre utilidades realizadas y líquidas resultantes de un balance aprobado por la Asamblea Ordinaria, donde si hubiera pérdida del capital social debe ser reintegrado o reducido legalmente antes de hacerse repartición o asignación de utilidades); el artículo 143 (que establece la reserva legal y prescribe que si una vez hecha la reserva y previstas en la escritura social, la Asamblea acordara distribuir utilidades, los accionistas adquirirán frente a la sociedad, un derecho para el cobro de los dividendos).- Este punto se refiere sin duda al fenómeno del "autofinanciamiento" en virtud del cual pese a haber utilidades netas declaradas decide no distribuir las con ese propósito, visto que el derecho al dividendo se tiene en abstracto (como poder) y se concreta (como derecho) solo cuando la Asamblea acuerda distribuir las. Con la Ley 7201 se agregó el artículo 32 bis al Código de Comercio y en él se regula el derecho de receso, estableciéndose alguna limitación normativa a la facultad de "autofinanciamiento", en cuanto al reembolso de la cuota de liquidación, no se establece como tal un derecho, pero el mismo se extrae del artículo 214 inciso e), mediante el cual se otorgan facultades a los liquidadores de sociedades mercantiles como la de concluir las operaciones pendientes, cobrar los créditos y satisfacer las obligaciones sociales, vender los bienes sociales por el precio autorizado según las normas de liquidación, elaborar el estado final de liquidación y someterlo a discusión y aprobación de los socios en la forma que corresponda según la naturaleza de la sociedad y la de entregar a cada socio la parte que le corresponde del haber social.- VII) No se desconoce que las acciones privilegiadas otorguen una posición más ventajosa respecto de las acciones ordinarias, en cuanto a los derechos patrimoniales; sin embargo tales privilegios encuentran un límite material: la prohibición del pacto leonino, que se desprende de los artículos 25 y 122 ambos del Código de Comercio, lo que no es otra cosa que en las acciones comunes no es eficaz el pacto que limite a uno o más socios de la participación en las ganancias pero sí en las pérdidas y respecto de las acciones privilegiadas, será eficaz el pacto que limite la participación tanto en las ganancias como en las pérdidas; sistema que contrasta con lo preceptuado en el Código Civil para sociedades civiles (artículo 1205).- Finalmente ha de hacerse notar que la Ley



7202 no permite las acciones privilegiadas en las bolsas de valores, en las sociedades de inversión ni en las sociedades operadoras de sociedades de inversión (artículo 30 inc. c), 92 inc. 2) y 110 inc. c) de la Ley 7201 d Mercado de Valores) y sí son permitidas en las sociedades anónimas de capital abierto (art. 126 inc. c) de la Ley 7201).-

En síntesis, los privilegios que nuestra ley permite se conceden a través de acciones de tal categoría, están referidos únicamente a repartición de utilidades o reembolsos de la cuota de liquidación, cuyos motivos de creación se explican básicamente en razones financieras y deseo de control administrativo de la sociedad.- De tal modo que cuando la sociedad está en marcha, el motivo más común para la emisión de este tipo de acciones es la necesidad de un aumento de capital difícil de colocar y en razón de ello, insistimos, los privilegios pueden aplicarse únicamente a los derechos de orden patrimonial en los términos que señala el artículo 139 del Código de Comercio y con los límites materiales aquí expuestos, dirigidas siempre al aumento de capital.- También resulta de importancia mencionar que los privilegios pueden consistir en el derecho a percibir con cargo a los beneficios del ejercicio un dividendo preferente de un importe que generalmente se fija en un porcentaje del valor nominal de las acciones privilegiadas y que en lugar de ser de vencimiento anual puede tratarse de un derecho acumulativo, donde los beneficios sociales de un año son insuficientes para pagar todo el dividendo preferente, por lo que se cancela con los beneficios sociales posteriores antes de proceder al reparto de dividendos a las otras acciones. En palabras de don Luis Herrera Reyes: "las acciones privilegiadas pueden, asimismo, conferir ciertas ventajas pecuniarias más considerables, por ejemplo, que las acciones de prioridad emitidas a quinientos pesos se reembolsen a mil, concediéndoles preferencia sobre los capitales disponibles para el caso de liquidación. Mas, es preciso no perder de vista que las acciones de prioridad son, como las demás, simples acciones y que por tanto no pueden tener otros derechos que los ordinariamente establecidos por los accionistas, de suerte que no sería permitido estipular para las acciones privilegiadas un dividendo o interés en el caso de no existir beneficios sociales, pues esto sería atentatorio contra los derechos de terceros" (HERRERA Reyes, Luis. "Sociedades Anónimas, Editorial Nascimento, Santiago, Chile, 1935, p ,135). VIII)= DEL NEGOCIO DE RECOMPRA: Ciertamente a pesar de que para los inversionistas no es del todo claro en qué consiste, es un negocio que está cada día más en uso, creado sobre todo para sujetos que intervienen en las transacciones bursátiles, como puestos de bolsa y la propia Bolsa Nacional de Valores.- Ante la ausencia de referencia doctrinal y derecho comparado, puede asimilarse al conocido contrato de "reporto" o "contrato de doble", siendo a éste al que se refiere la actual Ley de Mercado de Valores (art. 23, 49 y 50). La figura de la recompra aparece como una adaptación del contrato de reporto al mercado de valores costarricense.- Entendiéndolos como similares, para efectos de esta resolución, la recompra consiste en un contrato bursátil constituido entre dos partes, una de las cuales es poseedora de un título valor y otra que posee efectivo y donde se dan dos operaciones; la primera cuando el tenedor del título traspasa su instrumento a la otra parte y la segunda, cuando la vuelve a comprar en un plazo establecido, con lo que obtiene liquidez temporal sin necesidad de deshacerse permanentemente de su activo financiero.- "En términos generales un acuerdo de recompra involucra la adquisición inmediata de fondos a través de la venta de títulos valores con acuerdo simultáneo para recomprar dichos títulos en una fecha específica (normalmente en un período determinado menor a un año) a un precio previamente pactado que incluyen intereses o su equivalente, a un rendimiento acordado" (JOHANINNG, Patricia. "Aspectos generales del mercado de valores costarricense", Programa de capacitación bursátil gerencial, fundación de Estudios de Postgrado e Investigación en Ciencias Económicas -Fundepos- , Universidad de Costa Rica, p.45).- Más que dos contratos podemos ver dos prestaciones donde el dueño de los títulos no desea desprenderse de los mismos pero requiere de liquidez, la cual obtiene al negociarlos sujetándolos al derecho y obligación de adquirirlos en el plazo convenido; asegurándose el comprador o inversionista una ganancia sin adquirir la propiedad de los títulos,



que alcanza con el cumplimiento de la segunda operación.- Se trata de una relación jurídica unitaria, con una finalidad o causa única.- Ahora bien, las condiciones o parámetros del pacto, comprenden el plazo y el rendimiento que no tiene por qué ser igual al rendimiento nominal del título, debido a la diferencia existente entre los plazos de ambos instrumentos.- Así, el título no podrá tener un plazo inferior al plazo de la obligación de recompra y el rendimiento de la recompra se determinará según el plazo y las condiciones del mercado, tomando en consideración el precio que se paga en la primera operación.- Esto significa para los efectos que nos ocupa, que la recompra siempre implicará una ganancia para el inversionista que adquiere en la primera operación, lo que lo asimila al interés que se pagaría por un préstamo mercantil, por lo que este tipo de contrato se perfila como una operación de financiamiento, donde el adquirente en recompra busca una rentabilidad de su dinero colocado en recompra.- Resulta entonces, en los términos expuestos, que quien vende los títulos por recompra no quiere deshacerse de ellos sino simplemente requiere de dinero o liquidez sobre esos títulos o valores y quien los compra para revenderlos, no está interesado en adquirir la propiedad definitiva de los mismos, sino únicamente de que estos existan como garantía de su dinero hasta el pago por el vendedor inicial.- En nuestro medio se reconoce la recompra sobre acciones, aunque en el mercado accionario está muy limitado, pero está legalmente permitido de conformidad con el artículo 7 del Sistema Operativo y el artículo 45 de la Ley Reguladora de Mercado de Valores, disponiendo este último que los intereses, dividendos y otros beneficios que deriven de los títulos valores objeto de las operaciones de recompra y que sean exigibles durante el plazo de dichas operaciones, corresponderán al vendedor final a plazo, salvo que las partes manifiesten expresamente en el contrato de bolsa, su voluntad de regirse bajo la regla general, correspondiendo al vendedor el derecho de voto hasta el momento de entrega. La recompra no es en síntesis ni una compra-venta ni tampoco de una transmisión de la propiedad de los títulos o valores (en tal sentido, puede consultarse: ARIAS L., Fabio Alberto: "Recompra: reporto o préstamo?", *Ivustitia*, año 13, No. 151-152, Julio-Agosto, 1999).- Todo esto nos lleva a concluir que la recompra es una operación de financiamiento o préstamo con garantía en los títulos, que luego son entregados en fideicomiso en garantía.-

IX)= DE LA INVERSIÓN DE AGROSUPERIOR S.A. Y LA DENEGATORIA DEL CRÉDITO FISCAL POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.-

Resulta de lo expuesto y analizado en autos, que lo negociado por la aquí actora no cumple con las características de acciones privilegiadas y por ende, no son susceptibles de ser consideradas dentro del beneficio de crédito fiscal, lo cual conduce avalar en un todo lo actuado y resuelto por la Administración Tributaria sin que las resoluciones impugnadas lesionen de forma alguna la legislación que al respecto regula la materia ni la potestad concedida por dicha vía para fiscalizar y definir la procedencia de un beneficio como el que nos ocupa. Obsérvese que inicia la negociación a partir de un contrato privado no oponible al fisco, en primer lugar; convenio donde las partes a pesar de llamarlas "acciones privilegiadas" constituyen un financiamiento donde incluso no se da la traslación de dominio, tal y como quedó debidamente acreditado en autos.- Nos encontramos en presencia como se ha dicho, de un contrato bilateral, donde tanto Hotel Camino Real S.A. como Agrosuperior S.A. confluyen su voluntad de negociar en los términos descritos con consecuencias para el caso de la aquí actora que provocan la denegatoria de un beneficio fiscal, no por incumplir formalidades requeridas sino por el contenido de las mismas, títulos que no corresponden más que a un financiamiento que no es posible encuadrar por las razones expuestas en sede administrativa y constatadas en ésta, dentro de la letra del artículo 11 de la Ley 6990, comprobándose que en ninguno de los casos (ni las llamadas acciones clase "F" ni las de clase "G") implicaron un crecimiento en el capital social, que es la finalidad primordial de la emisión de acciones societarias privilegiadas.- El principio de realidad económica (contenido en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), tal y como lo mencionan las partes, ciertamente y en términos muy



*simples, significa superar la forma para revisar materialmente lo actuado con repercusión fiscal para determinar si aplica o no lo solicitado; y en este caso, esa realidad confirmó ser muy distinta a lo que se regula y se persigue con el otorgamiento de un beneficio fiscal.- Si el desconocimiento del beneficio provoca algún tipo de disconformidad a la aquí actora eventualmente sería con su cocontratante contra quien debería dirigirse, persona jurídica respecto de quien, en todo caso, no se incluyó en ninguna de las pretensiones de esta demanda, por lo que este Tribunal encuentra limitaciones jurídicas para valorar su conducta dentro de este proceso.- Si bien la interpretación auténtica de normas jurídicas es resorte de la Asamblea Legislativa, los alcances de las normas en materia tributaria con miras a encuadrar dentro de la hipótesis legal el caso concreto, corresponde a la Administración Tributaria, sin que de lo analizado por este Tribunal se desprenda roce ni lesión con lo que, en relación, le está legítima y legalmente permitido; no quedando más opción que la de confirmar lo resuelto por la Administración Tributaria en los términos contenidos en la resoluciones impugnadas que rechazó el otorgamiento del crédito fiscal con base en el contrato turístico respectivo; sin que con ello se niegue la legitimidad de las inversiones sino su naturaleza en condición de acciones privilegiadas; las cuales, como quedó expuesto, no encuadran dentro del supuesto para aplicar tal beneficio; incentivos turísticos **sobre** los cuales ejerció control y vigilancia legítimamente la Administración Tributaria sin que alcanzaran las inversiones efectuadas por la aquí accionante la tipicidad necesaria para conceder el beneficio turístico de exoneración.- La valoración y aplicación a una situación específica en un período fiscal determinado del otorgamiento del beneficio turístico concedido en forma abstracta, está condicionada al cumplimiento de obligaciones determinadas cuya función fiscalizadora ostenta la Administración Tributaria, y donde los títulos de deuda no encuadran dentro del supuesto requerido para su reconocimiento ni respecto de las denominadas acciones clase "F" ni respecto de las de clase "G", deviniendo tanto la pretensión principal como la subsidiaria no encuentran apoyo en nuestro Ordenamiento Jurídico, resultando de recibo la defensa de falta de derecho y en consecuencia, sin lugar en todos sus extremos la demanda aquí planteada." V.-*

En el caso de ahora, el Tribunal también concluye que, a los efectos fiscales, lo emitido por Promotora La Costa no puede ser considerado como acciones, sino, obligaciones de préstamo, pues las supuestas "acciones", entre estas la Clase "D", pagaban un rendimiento fijo anual igual a la tasa libor **sobre** el monto del valor facial de la acción y la obligación de recompra de dichas acciones —y las acciones clase "E"— no pagaban rendimiento y en caso de disolución de la sociedad serían pagadas con preferencia a las acciones comunes y nominativas pero debían ser compradas obligatoriamente en caso de querer comprar una acción Clase "D", condiciones que muestran que no emitió acciones de la sociedad sino títulos de deuda. Del estudio efectuado por la Administración Tributaria, respaldado, entre otros, en los documentos firmados por Cofisa Fiduciaria SA. y Promotora La Costa S.A.; Cofisa Internacional S.A. y Promotora La Costa S.A.; y de Distribuidora Metalco SA. y Promotora La Costa S.A. se deduce que no emitió realmente acciones preferentes pues de las condiciones pactadas para su negociación con el inversionista, se refleja que se trata de instrumentos de crédito, toda vez que: Se indicó una fecha para la recompra de títulos, cuando lo que realmente expresa esa fecha es el vencimiento de la deuda; existe compromiso de la recompra, la cual no es opcional sino obligatoria, para ambas partes; existe obligación del pago de rendimientos o intereses **sobre** el préstamo, independientemente de los resultados financieros del proyecto; existe compromiso de la recompra al valor nominal de los títulos, sin considerar la plusvalía generada por el proyecto como empresa en marcha; Promotora La Costa obtiene de esta forma un financiamiento a una tasa de interés menor que la imperante en otro tipo de financiamiento. Por otro lado, el inversionista obtiene un rendimiento superior al que obtendría con otro tipo de instrumento de inversión; y Promotora La Costa rebaja en su declaración de **impuestos sobre la renta**, todos los gastos relacionados con la emisión, rendimientos y recompra de los títulos, lo cual reafirma que son títulos de deuda y no acciones, por cuanto los



gastos relacionados a una emisión de acciones, así como el pago de dividendos, no son gastos necesarios útiles y pertinentes para generar rentas gravables. Al analizar el sistema utilizado para la venta de acciones clase D y E, las cuales se vendían a través de Cofisa Internacional, en que el inversionista debía de adquirir ambas acciones a la vez y cada una por el mismo monto, se determinó que en realidad lo que con esto se pretendía era que el inversionista se aplicara como crédito fiscal el 100% de lo desembolsado, es decir lo pagos por las acciones clase "D", debido a que las acciones clase "E" se vendían a crédito, no pagaban rendimiento y su recompra no estaba garantizada por Cofisa Internacional. Por lo que las mal llamadas "acciones preferentes "D" y "E" no fueron sino instrumentos de financiamiento, obligaciones de crédito contraídas con inversionistas, como la aquí actora, quienes no pueden ahora alegar desconocimiento de una situación evidente y mucho menos, eludir su responsabilidad al achacar ésta únicamente a Promotora La Costa., pues salta a la vista que los instrumentos negociados entre ellos, no responden a acciones societarias con las características que, de acuerdo a los numerales 120 y siguientes del Código de Comercio, deben poseer a los efectos del beneficio fiscal que aquí se discute, puesto que al no corresponder más que a un financiamiento no se pueden encuadrar por las razones expuestas en sede administrativa y constatadas en ésta, dentro de la letra del artículo 11 de la Ley 6990, comprobándose que en ninguno de los casos implicaron un crecimiento en el capital social, que es la finalidad primordial de la emisión de acciones societarias privilegiadas. En fin, la realidad confirmó ser muy distinta a lo que se regula y se persigue con el otorgamiento del beneficio fiscal. Sin que las inversiones efectuadas por la aquí accionante alcanzaran la tipicidad necesaria para conceder el beneficio turístico de exoneración. En consecuencia, por tratarse de situaciones similares a la expuesta en la sentencia precitada y no existiendo razones para cambiar de criterio, igualmente se debe acoger, en el presente caso, la excepción de falta de derecho; declarar improcedente la demanda interpuesta por DISTRIBUIDORA METALCO S.A. contra EL ESTADO, en todos sus extremos; y mantener incólumes las resoluciones números 320-2006-P, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, y No. DT-01-R-090- 2 dictada por la Dirección General de Tributación."

- 1 TRIBUNAL CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVO SECCIÓN II. Sentencia 540 de las diez horas del veintisiete de octubre de dos mil cuatro Expediente: 01-000461-0161-CA.
- 2 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN III. Sentencia 217 de las catorce horas del diecinueve de julio de dos mil cuatro. Expediente: 03-000124-0161-CA.
- 3 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sentencia 345 de las catorce horas con veinte minutos del dos de abril de dos mil nueve. Expediente: 04-000096-0161-CA.
- 4 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN X. Sentencia 2 de las trece horas con diez minutos del trece de agosto de dos mil ocho. Expediente: 06-000319-0161-CA.