



Exp: 04-000096-0161-CA

RES: 000345-F-S1-2009

SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las dieciséis horas veinte minutos del dos de abril de dos mil nueve.

Proceso contencioso administrativo -especial tributario- establecido en el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, por **COSTA RICA COUNTRY CLUB SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por el apoderado generalísimo sin límite de suma Lionel Peralta Volio, ingeniero agrónomo, contra el **ESTADO**, representado por el Procurador Tributario, Juan Luis Montoya Segura de calidades no indicadas. Figuran además, como apoderados especiales judiciales de la parte actora, los licenciados Adrián Torrealba Navas, soltero y José María Oreamuno Linares. Las personas físicas son mayores de edad y con las salvedades hechas, casados, abogados, vecinos de San José.

RESULTANDO

1.- Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció proceso contencioso administrativo -especial tributario- cuya cuantía se fijó en la suma de setenta y nueve millones doscientos cincuenta y cuatro mil colones, a fin de que en sentencia se declare: "**PRETENSIONES I.**

PRINCIPAL 1. Solicito que se revoque totalmente la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria Territorial de San José número **DT-01-R-0771-0** de las 12:00 horas del 4 de agosto de 2000, las resoluciones **AU-01-R-0843-0** de las 12:00 horas del 18 de octubre de 2000 de la mencionada Administración, que rechazó el recurso de revocatoria y **451/03** de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003 del Tribunal Fiscal Administrativo, que confirmó en todos sus extremos la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación. 2. Solicito que se declare con lugar el incidente de nulidad absoluta que se interpuso oportunamente en sede administrativa, que fue declarado sin lugar por las resoluciones indicadas y que ahora se reitera. 3. En consecuencia solicito que se anulen y se dejen sin ningún valor los traslados de cargos número 2751000006194 y 2751000006291 de la Administración Territorial de San José de la Dirección General de Tributación. 4. Por conexión, solicito que se ordene al Estado que restituya a mi representante la suma de ₡79.254.000.00 en concepto de impuestos sobre la renta de los períodos fiscales 2007 y 2008 pagada por mi representada como consecuencia del fallo dictado del Tribunal Fiscal Administrativo número **451/03** de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003. La restitución deberá adicionarse con los correspondientes intereses desde la fecha de pago hasta la fecha de la restitución. 4. Y solicito en el caso de que el Estado se oponga a la presente demanda, se le condene al pago de todas las costas de este proceso. **II. SUBSIDIARIA** Como pretensiones subsidiarias a los

puntos 1 y 4 de la pretensión principal, formulo las siguientes, quedando las demás iguales: 1. Solicito que se revoque totalmente la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria Territorial de San José número **DT-01-R-0771-0** de las 12:00 horas del 4 de agosto de 2000, así como las resoluciones **AU-01-R-0843-0** del as 12:00 horas del 18 de octubre del 2000 de la mencionada Administración, que rechazó el recurso de revocatoria y 451/03 de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003 del Tribunal Fiscal Administrativo, que confirmó en todos los extremos la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación y en su lugar se disponga que los ingresos de los períodos 1997 y 1998 en concepto de derechos de uso de instalaciones para adquirir la categoría de socio residente deben diferirse en línea recta a lo largo de un período de 30 años o, en su defecto, en el período o con el método que se determine pericialmente constituye el promedio de vida esperado para los adquirentes de dichos derechos. 4. Por conexión, solicito que se ordene al Estado que restituya a mi representante la suma de ¢79.254.000.00 en concepto de impuestos sobre la renta de los períodos fiscales 2007 y 2008 pagada por mi representada como consecuencia del fallo dictado del Tribunal Fiscal Administrativo número **451/03** de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003. La restitución deberá adicionarse con los correspondientes intereses desde la fecha de pago hasta la fecha de la restitución. Respecto de esa pretensión se aclara que aun cuando ya existieren períodos vencidos respecto e los cuales

*correspondiera imputar algunos de los ingresos que correspondieran de acuerdo con el criterio de diferimiento a que se refiere el punto 1 anterior, será responsabilidad de mi representada la presentación de las rectificaciones respectivas o de la Administración Tributaria proceder a una determinación de oficio. No obstante, para el caso de que el Tribunal entendiere que procede una compensación, solicito que, en defecto de la pretensión dicha, se acoja lo siguiente: Por conexión, solicito que se ordene al Estado que restituya a mi representante la suma que resulte de restar al importe de ¢79.254.000.00 en concepto de impuestos sobre la renta de los períodos fiscales 2007 y 2008 pagada por mi representada como consecuencia del fallo dictado del Tribunal Fiscal Administrativo número **451/03** de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003, el monto correspondiente a los períodos fiscales vencidos que hayan transcurrido hasta la firmeza de la sentencia que se produzca en este proceso según el criterio de diferimiento que resulte de la pretensión subsidiaria contenida en el punto 1 anterior. La restitución debe adicionarse con los correspondientes intereses desde la fecha de pago hasta la fecha de restitución."*

2.- El representante estatal contestó negativamente y no opuso excepciones

3.- El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, integrado por los Jueces José Paulino Hernández, Silvia C. Fernández Brenes y Lorena Montes de Oca Monge, en sentencia no. 28-2007 de las 11 horas del 8 de junio de 2007,

resolvió: “ *Se declara sin lugar en todos sus extremos la demanda, denegándose las pretensiones principal y subsidiaria. Son las costas personales y procesales a cargo de la vencida.*”

4.- Los apoderados especiales judiciales de la actora formularon recurso de casación, indicando las razones en que se apoyaron para refutar la tesis del Tribunal.

5.- Para efectuar la vista se señalaron las 8 horas del 10 de octubre de 2007, oportunidad en que hizo uso de la palabra el Dr. Adrián Torrealba Navas, apoderado especial judicial de la actora.

6.- En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley.

Redacta la Magistrada Escoto Fernández

CONSIDERANDO

I.- El 23 de noviembre de 1999 la Administración Territorial Tributaria de San José, de la Dirección General de Tributación, mediante traslados de cargos números 2751000006194 y 27510000062191, requirió del Costa Rica Country Club S.A. (en adelante Country Club), el pago de ₡79.254.000,00. Esa suma se desglosó de la siguiente forma: a) ₡77.262.000,00 por concepto de ingresos omitidos para el período fiscal 1997, los cuales ascendieron a ₡257.240.000,00 y b) ₡1.992.000,00 derivado de los ₡6.640.000,00; también en concepto de ingresos omitidos en el período fiscal 1998. Country Club interpuso incidente de

nulidad e impugnó las resoluciones administrativas de cita, reclamos que fueron declarados sin lugar por la Administración Territorial Tributaria de San José mediante acto DT-01-R-0771-0, de las 12 horas del 4 de agosto del 2000. El 4 de septiembre de ese año, la contribuyente reiteró el incidente de nulidad y formuló recursos de revocatoria con apelación en subsidio contra aquellos traslados de cargos. La Administración Territorial Tributaria de San José en resolución número AU-01-R-0843-0, de las 12 horas del 18 de octubre del 2000, rechazó la nulidad y el reclamo horizontal y, admitió la apelación presentada para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Este último denegó el incidente de nulidad interpuesto, confirmó la resolución recurrida y tuvo por agotada la vía administrativa mediante resolución número 451/2003, de las 14 horas del 14 de noviembre del 2003. El día 29 de marzo del 2004 la empresa Country Club interpuso proceso especial tributario solicitando como pretensión principal, la nulidad de las resoluciones administrativas citadas en líneas precedentes donde se estimó eran gravables del impuesto sobre la renta los ingresos percibidos por Country Club en los períodos de 1997 y 1998, y como pretensión subsidiaria, solicitó se anulen las señaladas actuaciones administrativas y dejen sin efecto los indicados traslados de cargos, pero con otro fundamento, esto es, que en el eventual caso de que el Tribunal estime la sujeción al gravamen del impuesto de la renta de tales ingresos percibidos por el Country Club, permita su pago diferido en el tiempo. Solicita se condene al Estado al pago de ambas costas. El mandatario estatal contestó de

forma negativa la demanda y solicitó su rechazo. El Tribunal Contencioso Administrativo declaró sin lugar en todos sus extremos la pretensión planteada y condenó a la parte vencida al pago de las costas personales y procesales. La entidad actora interpuso ante esta Sala recurso de casación por motivos procesales y de fondo.

Casación por razones procesales

II.- El casacionista alega **dos** motivos de esta naturaleza. **Primero:** afirma, el Tribunal incurre en violación del artículo 24 inciso 2) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, numeral que transcribe. Apunta, su representada fundamentó la pretensión principal en el hecho de que las instancias administrativas rechazaron la asimilación por la sustancia o realidad económica, de los derechos de los socios residentes con las acciones preferentes del precepto 121 del Código de Comercio, por cuanto, asegura, no hubo un aporte formal de capital, de acuerdo con las normas del citado cuerpo normativo. Refiere, a partir de allí, el Tribunal Fiscal Administrativo razonó que el canon 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un beneficio de no sujeción cuando en su letra establece como una de las "*exclusiones de renta bruta*" los aportes de capital social en dinero o especie. Con este argumento, la Administración Tributaria cerró el espacio para una discusión sobre la naturaleza patrimonial desde una perspectiva contable y de realidad económica, sea, no puramente formal o de carácter jurídico mercantil. Sostiene, bastaba que aquella

Administración constatará que no hubo aporte al capital social desde un punto de vista formal para concluir con ello que se trata de renta gravable. Por tal razón, señala, su poderdante partió de que el único obstáculo para no asimilar los derechos de los residentes a acciones privilegiadas estaba constituido por esta tesis formalista. Agrega, tal postura obvia dos criterios esenciales: a) que los supuestos de no sujeción no son exenciones y, por tanto, son meramente ejemplificativos de los límites naturales del hecho generador, lo que hace totalmente inaplicable cualquier argumento de "*interpretación restrictiva*" en materia de exoneraciones y b) que el criterio de realidad económica debe aplicarse independientemente de si beneficia a la Administración Tributaria o al contribuyente. Estima, la resolución del Tribunal Contencioso Administrativo, introduce, una nueva línea de fundamentación para rechazar la pretensión principal de su representada. Dice, esto porque los juzgadores aceptaron el error de los obstáculos interpretativos esgrimidos a nivel administrativo y, sostuvieron una interpretación del ordinal 121 del Código de reciente cita, tesis que en ningún momento del expediente se había sostenido ni discutido, sea que la amplitud de esta norma en cuanto a la previsión de acciones con preferencias, privilegios, restricciones y limitaciones encuentra su límite en la necesidad de reconocer un mínimo contenido de los derechos corporativos y económicos que son definatorios de la condición de socio de una sociedad anónima. Reclama, por esta razón el órgano jurisdiccional, de previo a dictar su voto, debió haber emitido la

providencia a que se refiere el precepto 24 inciso 2) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Desde su óptica, al no haberlo hecho, incurrió en una violación procesal, según asegura, esta Sala lo ha declarado en otras ocasiones. Sin indicación del número del fallo al que se refiere, remite para afirmar su tesis, a un caso de una sociedad anónima contra el Estado. Transcribe un extracto de su escrito de la demanda, intitulado *"la errónea tesis de que sólo están excluidos de la renta gravable los aportes formales al capital social"*. Agrega, su representada alegó además que estando claro que el impuesto sobre la renta no se basa en formas jurídicas y, por tanto le resulta aplicable el criterio de la realidad económica, la única razón para no admitir un aporte por el mero hecho de su falta de formalización sería considerar que el criterio de realidad económica sólo opera si beneficia al Fisco, lo cual es insostenible. Argumenta, la resolución que pide casar, aceptó sus alegatos. De nuevo, transcribe un resumen de lo expuesto en la demanda en cuanto al criterio de realidad económica. Reprocha, la conclusión del Tribunal, que además fue claro en que la falta de formalización de un aporte no es un argumento suficiente para tenerlo como tal. Reitera, pese a que el órgano jurisdiccional corrige los errores que llevaron a las instancias administrativas a no darle la razón a su poderdante, mantiene su rechazo a la pretensión principal, con base en un fundamento que no había sido discutido en el proceso. Una vez que los juzgadores analizaron la discusión de las *"amarras"* de los aspectos formales de los aportes de capital, pasaron

directamente a examinar el argumento de la asimilación de los pagos de los socios de residentes con los aportes especiales de capital traducidos en acciones preferentes a que se refiere el canon 121 del Código de Comercio. Transcribe una parte de la resolución que impugna. Dice, la interpretación de ese numeral en ningún momento se discutió. Afirma, su representada hizo ver en la deducción de la demanda que la naturaleza económica patrimonial propia de una acción privilegiada fue lo que permitió, el 13 de diciembre del año 2000 que su Asamblea General de Accionistas aprobara un aumento del capital social mediante expedición y venta de acciones preferidas con características idénticas a los derechos del socio residente. Refiere, en aquel momento se apuntó que *"Con esta formalización de la sustancia subyacente sería impensable la consideración de estos aportes como ingresos gravables; sin embargo, en esta materia lo que debe prevalecer es la realidad económica –a favor o no del fisco- no de las formas jurídicas, sería totalmente incoherente que la mera diferencia formal provocara tratamientos tributarios totalmente disímiles, pese a la idéntica sustancia"*. Reclama, la interpretación que el Tribunal realizó del precepto 121 de reiterada cita, le toma por sorpresa, pues se trata de un tema que en ningún momento se discutió en sede administrativa, por lo que asevera, ese Órgano conculcó el numeral 24 inciso 2) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. **Segundo:** acusa violación del cardinal 155 inciso 3) del Código Procesal Civil, en relación con la pretensión subsidiaria. Indica, al deducir la

demanda, en el apartado denominado "*Sobre el argumento subsidiario del diferimiento*" expuso un conjunto de argumentos de carácter legal-contable orientados a evidenciar que, aun considerando que la naturaleza de los pagos de los socios residentes no era patrimonial, su tratamiento como ingresos gravables implicaba un diferimiento en varios períodos fiscales. Señala, entonces, en esencia argumentó que a) la Administración Tributaria calificó los ingresos como relacionados con el uso de activos de la empresa por un tercero, lo que de acuerdo con las normas contables, implica que los ingresos se devengan con el transcurso del tiempo y de acuerdo con el uso del activo. Pese a ello, en sede administrativa se concluyó que debían gravarse en el período de pago, lo que resulta contradictorio, b) el Tribunal Fiscal aplicó un criterio de percibido, cuando lo que procede es la aplicación del criterio de devengado, de conformidad con la normativa legal y reglamentaria del impuesto sobre la renta y c) la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 18, incorporada por remisión a la normativa tributaria, lleva a la conclusión del diferimiento de los ingresos, pues la obligación del club de permitir el uso vitalicio de las instalaciones como consecuencia del pago del derecho como socio residente es idéntica a la del arrendante, que consiste en el comportamiento omisivo de "*tolerar o permitir el uso de un bien*", constituyéndose en un servicio en sí mismo que se pagaría por separado con el pago del derecho que se discute. Este criterio, afirma, incluso fue avalado por el Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. Reclama, no

obstante el fallo recurrido es totalmente omiso en cuanto a referirse a estos argumentos, donde dice, únicamente se realiza una escueta referencia al reclamo subsidiario. Añade, tampoco motiva el Tribunal por qué se separa de la conclusión de la prueba contable. Transcribe un extracto del numeral 155 inciso 3) punto e) del Código Procesal Civil, que alega transgredido. A fin de sustentar su tesis, copia textualmente parte de la deducción de la demanda referida a la pretensión subsidiaria, así como un extracto de la resolución del Tribunal donde analiza este punto. En relación a tal reclamo, reprocha, de lo expuesto por ese órgano jurisdiccional, no se sabe por qué considera que aplica un criterio de percibido y no de devengado, se cuestiona qué se quiere decir con la frase "*que contablemente existen formas para reflejar esos ingresos*" o qué motivos le llevaron a considerar no resulta aplicable la NIC 18. Califica de un "*sin sentido*" que los juzgadores estimaran que la adquisición de una acción del Country o un derecho de socio de residente nada tiene que ver con el derecho de utilizar las instalaciones del club, lo que afirma, es un terrible error en la apreciación de la prueba del expediente y de un hecho público y notorio. De igual modo, agrega, no hay un solo argumento en la resolución que justifique las razones para apartarse del dictamen pericial contable rendido por el licenciado Guillermo Briceño Rodríguez, en cuanto a que los ingresos del Costa Rica Country Club deben ser tratados como diferidos. Insiste, el voto del Tribunal es omiso en

cuanto a razones y citas de doctrina y leyes que consideren aplicables en relación con la cuestión de fondo primordial fijada por su representada.

III.- Respecto del **primer** agravio, cabe indicar que la inconformidad del recurrente versa sobre la interpretación que hizo el Tribunal Contencioso del cardinal 121 del Código de Comercio, en su criterio, aborda una nueva discusión, la cual no fue planteada a lo largo del proceso. Cabe señalar que el artículo 24 inciso 2) de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (actualmente derogada) el cual acusan violado, establece: *"2. No obstante, si el Tribunal al dictar sentencia estimare que la cuestión sometida a su conocimiento pudiera no haber sido apreciada debidamente por las partes, por no existir en apariencia otros motivos susceptibles de fundar la acción o la defensa, los someterá a aquéllas mediante providencia en la que, advirtiendo que no prejuzga el fallo definitivo, los expondrá y concederá a los interesados un plazo de ocho días para que formulen las alegaciones que estimen oportunas, con suspensión del plazo para pronunciar el fallo."* Entonces, pretendía se le diera una audiencia para debatir el punto y es ante esa omisión que solicitan la nulidad del fallo. Es importante señalar, el Tribunal Contencioso en toda la sentencia, hace una única manifestación respecto del ordinal 121 de cita: *"Si bien es cierto que en principio, todas y cada una de las acciones tendrán el mismo valor, y por ello, confieren los mismos derechos, no debe obviarse que en el acta constitutiva de la sociedad pueden establecerse diversas categorías de socios (artículo 121 del Código de*

*Comercio), en las que se determinen preferencias, privilegios, restricciones y limitaciones entre ellos, pero es innegable que en **todos los supuestos debe de reconocerse un mínimo contenido de los derechos corporativos y económicos que son definitorios de la condición de socio de una sociedad anónima.***”. A parte de este punto en concreto el resto del fundamento de la resolución versa en determinar si los rubros discutidos son o no aportes al capital social, cual es el meollo del asunto. Nótese que la referencia que se hace al canon 121 de cita, dentro del razonamiento hecho por el Tribunal, sirve para reseñar que el Ordenamiento Jurídico permite las diferentes categorías de socios. No considera esta Sala válido el reclamo de la demandada, pues en realidad no se le está debatiendo ningún asunto nuevo, merecedor de discusión, previo al dictado del fallo; ni se le está causando indefensión alguna, ya que el tema medular de discusión –el requerimiento de la Administración Tributaria, en el aumento del impuesto de renta- ha sido suficientemente debatido, tanto en sede administrativa como en la jurisdiccional. En virtud de lo expuesto el agravio deberá denegarse.

IV.- En relación al **segundo** reclamo, acusa el casacionista **incongruencia**, en su criterio, existe una serie de cuestiones planteadas en la demanda, que no fueron objeto de conocimiento por parte del Tribunal. Al respecto debe señalarse, en lo que corresponde a este tipo de yerro, reiteradamente esta Sala ha indicado que tal vicio, en esta disciplina, estriba en la

falta de relación entre lo pedido por las partes, no a lo largo del proceso, sino en sus escritos de demanda o contrademanda como en sus respectivas contestaciones, y lo resuelto en lo dispositivo del fallo; no porque en éste se decida algo diferente a lo querido por los litigantes, sino porque se omite pronunciamiento sobre algún extremo sometido a debate, se otorga más de lo requerido, porque lo resuelto no guarda correspondencia con lo pedido, o contiene disposiciones contradictorias. Dicho en otros términos, no hay incongruencia entre las consideraciones del fallo y lo manifestado en su parte dispositiva. En relación, pueden consultarse, entre muchas otras, las sentencias números 1016 de las 9 horas 30 minutos del 26 de noviembre del 2004 y 81 de las 14 horas del 22 de febrero del 2005. Desde este plano, lo alegado por el recurrente no configura el reproche que se acusa. En efecto, como se ha indicado, esta incorrección solo opera entre las pretensiones de las partes en la demanda y su contestación y lo resuelto por la autoridad jurisdiccional en el dispositivo del fallo. Sin embargo, en la especie, lo que se recrimina es la falta de fundamentación sobre los argumentos esgrimidos que razonan la petición subsidiaria. Hace mención a que los juzgadores fueron omisos en manifestarse entre otros sobre la naturaleza de los pagos de los socios residentes, momento y fecha del pago, así como la aplicación de la Normativa Internacional de Contabilidad 18. Además, no sabe el por qué de la decisión de lo jueces de mantener un criterio de percibido y no de devengado. Esos argumentos, no

conllevan el vicio de incongruencia, pues tal y como se explicó líneas atrás, lo que se debe dar es una armonía entre lo pedido y lo otorgado, conforme lo establecen los numerales 99 y 155 del Código Procesal Civil. Ante esta situación y observándose que el agravio no se refiere a la incongruencia, lo pretendido atañe un análisis respecto del fondo del asunto por violación indirecta, dado que acusa una indebida fundamentación del fallo, lo que obligaba a señalar las probanzas mal apreciadas, así como la violación a la normativa correspondiente, tal y como lo exigen los ordinales 595 y 596 del Código Procesal Civil, aspectos que se echan de menos, tornando el cargo en informal. Así las cosas, esta inconformidad deberá rechazarse.

Casación por razones de fondo

V.- El recurrente señala **cuatro** motivos por violación a la ley sustantiva, que para una mejor comprensión y su debido estudio, sin importar el orden como fueron presentados los agravios, esta Sala los reordena de la siguiente manera.

Primero: acusa violación indirecta por indebida apreciación de la prueba. Señala conculcado el numeral 330 del Código Procesal Civil, el cual transcribe. Dice, los juzgadores apreciaron de forma defectuosa los documentos que se aportaron con la demanda, identificados como "*Copia certificada de los Estatutos del Club*" y "*Copia certificada del Libro de Actas de Asamblea en que consta que no se ha aprobado distribución alguna de dividendos al menos desde 1993*". Agrega, del análisis conjunto de esas probanzas, queda demostrado de forma diáfana que el

Costa Rica Country Club tiene como particularidad especial, que es una forma de organización asociativa cuyo objeto central es el de asociar un conjunto de personas para el disfrute de las instalaciones sociales y deportivas, no para la distribución de dividendos. Argumenta, el voto recurrido en cambio, concluye que: *"No es cierto que la actora se constituya en una sociedad de carácter o naturaleza asociativa, esto es, de tipo organizacional, en la que hay 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."* Argumenta, hay un error de hecho en la apreciación de la prueba, pues en el voto impugnado se confunde la "cuota de ingreso" con el pago sea de una acción por el socio accionista como con el pago del derecho del socio residente. Dice, con esto se conculca el numeral 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que obliga a calificar la existencia del hecho generador con base en la realidad económica, en la intención empírica de las partes más allá de las formas jurídicas. A la vez, conlleva la trasgresión de los cánones 1, 5 y 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al gravar como renta lo que es sustancialmente un aporte patrimonial. Refiere, en el escrito de deducción de la demanda, se expuso que el Costa Rica Country Club, pese a ser una sociedad anónima, tiene una particularidad especial: su objeto central es asociar un conjunto de personas para el disfrute de instalaciones sociales y deportivas. Indica, esto deriva del propio objeto social, según el precepto 3 de

sus Estatutos el cual define que la sociedad tiene como fin emprender en actividades deportivas, recreativas, culturales, artísticas y comerciales. Esta particularidad hace que los propios estatutos del Club desarrollen una estructura de Asociación paralela y diversa a la que es típica en una sociedad anónima. Así, ya desde la cláusula 7 del Estatuto se establece *"La propiedad de una acción no confiere el derecho de visitar el club, pues este sólo se adquiere cuando se es admitido como socio mediante los trámites que establecen los artículos cincuenta y cinco y siguientes de los estatutos"*. Agrega, el precepto 42 establece que *"los socios del Club se dividirán en las siguientes categorías: honorarios, accionistas, residentes, accionistas beneficiarios, diplomáticos, visitantes y jóvenes estudiantes... Sólo los accionistas tendrán participación en el capital y en las asambleas de la sociedad, por lo tanto, el término socio se usa aquí como una simple denominación y deberá entenderse siempre restringido a los derechos y obligaciones que señalan los estatutos y reglamentos de la sociedad."* Por otra parte, indica, el cardinal 44 define la categoría de socio accionista, según la cual *"Lo serán todos aquellos que siendo dueños de una acción en la sociedad hayan sido admitidos mediante los trámites que se establecen en los artículos cincuenta y cuatro, cincuenta y cinco y cincuenta y seis. Esta condición se pierde cuando se ha dejado de ser accionista"*. Argumenta, como puede notarse, para ser socio del Club, resulta un requisito, aunque no suficiente, haber hecho un aporte patrimonial, en este caso específico a través de una acción. Señala, el ordinal 45

define la categoría de socios residentes como *"los que han sido admitidos como tales en votación efectuada de acuerdo con lo que disponen los artículos cincuenta y cuatro, cincuenta y cinco y cincuenta y seis"*. Añade, el numeral 27 establece que estas dos categorías de socios pueden formar parte de la Junta Directiva, lo que asegura se ve reafirmado en el artículo 50 que define: *"Solamente los accionistas tendrán voz y voto en la Asamblea General de accionistas y podrán formar parte de la Directiva y del Comité de Vigilancia. No obstante, la asamblea general de accionistas podrá nombrar hasta dos socios residentes para ocupar cargos de vocal en la Junta Directiva, quien en tal caso tendrán los mismos derechos y obligaciones de los demás directores, excepto el derecho de voto en las asambleas"*. Apunta, además el canon 51 establece el derecho esencial de los socios, sea: *"asistir al club y gozar de sus comodidades y diversiones, haciendo uso de los campos de deportes y demás instalaciones de conformidad con los reglamentos y acuerdos que fije la Junta Directiva"*. Por otra parte, dice, el artículo 54 establece como uno de los requisitos para la admisión del socio, haber depositado el *"valor de la cuota de ingreso"* y el numeral 59 prevé: *"el socio que dejare de pagar tres o más cuotas mensuales consecutivas perderá su condición de tal. En cuanto a las cuentas de cantina, restaurante y otros conceptos, éstas deberán ser canceladas dentro de los treinta días siguientes..."*. Asevera, con la prueba del Libro de Accionistas, se evidencia, su representada no tiene la práctica de distribuir dividendos. De esa probanza

documental se extrae fácilmente que, aparte de la diferencia acotada entre un accionista y un socio residente y de las limitaciones de transferibilidad señaladas en la defensa administrativa, ambos tienen en común el que, a través de un cierto pago realizado, adquieren el derecho al disfrute de las instalaciones del club de manera vitalicia. En efecto, apunta, la acción del Country no sólo tiene como contenido los derechos económicos y políticos clásicos, sino que posee un contenido especial y esencial, cual es que, satisfechos los requisitos de admisión, dan derecho al uso de las instalaciones de manera libre y vitalicia. En su criterio, esta es la parte central del contenido de la acción, por la naturaleza de Club que tiene el Country. El valor de esta, estima, no es tan importante por sus atributos económicos y políticos clásicos, cuanto por el derecho de uso de las instalaciones, el que es consecuencia del aporte patrimonial ligado a la acción. Afirma, este derecho al uso no es un servicio que se paga por separado, es consecuencia directa del aporte patrimonial. De esta forma, considera, el socio residente, corresponde a quien ha adquirido el derecho de uso de las instalaciones sin adquirir los derechos económicos y políticos clásicos. Opina, el hecho de que se adquiriera un derecho de contenido más restringido, no cambia para nada su naturaleza. Refiere, en cuanto a este derecho, los accionistas y los socios residentes están en identidad de condiciones. Concluye, de las normas estatutarias referidas, cabe extraer con base en la sana crítica que para acceder al disfrute vitalicio de las instalaciones del Country hay dos mecanismos: uno

general, que es la adquisición de una acción y, el especial, para quienes tienen una estrecha relación de parentesco con un accionista o socio residente, hacerse socio de esta última naturaleza. Ambos, accionistas y socios residentes, guardan una relación asociativa con el Club, de forma tal que no es que los primeros tengan una relación asociativa y los segundos una conmutativa. Los Estatutos del Club definen las dos categorías de miembros y ambos son socios, de allí que lo que pagan es por vincularse asociativamente, lo cual en ambos casos, resulta un aporte patrimonial. Considera, evidente que el Country Club está organizado según un contrato de carácter asociativo en el cual el accionista formal de la sociedad es tan solo una de las categorías de "asociados o socios". Estima, existen otras categorías como se evidencia en las citas de las respectivas normas estatutarias. Por tal razón, afirma, por más que se acepte que los socios residentes están fuera del esquema asambleario de la sociedad, ello no implica que no guarden una relación asociativa en el esquema de asociación más amplio que se regula en los estatutos. Añade, de estos últimos queda claro también que todo socio debe pagar una "cuota de ingreso", de forma tal que un socio accionista debe, primero pagar su acción, luego, para acceder al derecho de uso de las instalaciones adquiriendo la condición de "socio", aparte de cumplir con otros requisitos, debe también pagar el valor de cuota de ingreso. Indica, los estatutos establecen cuatro tipos diferentes de obligación económica para convertirse en socio y permanecer como tal: aporte patrimonial, cuota de ingreso,

cuotas mensuales y los pagos por cuentas de cantina, restaurante y otros conceptos. Dice, la "*cuota de ingreso*" corresponde al pago de la pertenencia como miembro. Refiere, en acatamiento de la NIC 18, la cual transcribe, su representada reporta estas cuotas como ingreso del período, (remite a los folios 19 y 20 del expediente administrativo). Añade, debe notarse que la cuota de ingreso es tan sólo un requisito para ser admitido como socio pleno, es decir, no está ligada a ningún servicio en particular, ni siquiera el uso de las instalaciones, que es consecuencia del aporte patrimonial. Enfatiza, el uso de estas tiene como condición necesaria, pero no suficiente, el aporte patrimonial. Agrega, se requiere cumplir con otros requisitos adicionales, entre ellos pagar la cuota de membresía o cuota de ingreso. Las cuotas mensuales corresponden a un pago por los servicios de mantenimiento general que presta el Club a los socios y los pagos por cuentas de cantina, restaurante y otros conceptos corresponden a los servicios individuales consumidos por los socios. Afirma, su poderdante trata dos categorías como ingresos operativos. Argumenta, distinto sucede con lo que se cancela por una acción, que constituye un ingreso patrimonial, de la misma manera el socio residente paga por un derecho que es conceptualmente distinto a la cuota de ingreso, a las cuotas mensuales y a las cuentas específicas. En consecuencia, concibe, debe concluirse que en su sustancia económica, este derecho es de naturaleza patrimonial y es a través de este tipo de aporte que se traba la relación asociativa con el Club. Aduce, en la deducción de la demanda

también se argumentó que de la prueba documental se evidencia cómo la relación existente entre su representada y los socios residentes es de carácter asociativo. De forma tal que por más que se quiera decir que los residentes no tienen los derechos típicos de los accionistas de una sociedad anónima, lo que está claro es, la relación de carácter asociativo, por una razón elemental, sea que lo asociativo trasciende lo societario. Así, es incluso posible en el ordenamiento vigente, la existencia de una sociedad anónima con fines similares a los de una asociación, en que el propósito central, esto es, la obtención de una ventaja directa y no, como es típico en las sociedades anónimas con fines de lucro, una ventaja indirecta, justo lo que sucede en el caso concreto. Transcribe lo alegado en la demanda y realiza una copia parcial de los argumentos expuestos ante el Tribunal (folios 252 al 256). En su criterio, la sentencia recurrida no extrae estas conclusiones a partir de la prueba indicada, sino que arriba a una implícita, de que la relación de su representada con los socios residentes es una relación de cambio, no una asociativa, pues solo cabe una de estas dos posibilidades. Transcribe un extracto del voto que pide casar. Considera, la apreciación de la prueba está viciada por un problema de lógica. El Tribunal declaró que para determinar la naturaleza del hecho imponible, se debe atender a la realidad, sea a los actos y situaciones económicas que efectivamente realicen los contribuyentes y que sobre tal base se determinaría la naturaleza, alcance y contenido de los ingresos percibidos por el Country Club con ocasión de la venta de derechos a su

club social. Reclama, frente a la estructura estatutaria paralela de una sociedad anónima tradicional, el Tribunal le niega cualquier relevancia probatoria por cuanto su representada adopta formalmente la figura de una sociedad anónima. Así, estima, los juzgadores conculcan el principio de no contradicción, pues no es lógicamente consistente, afirmar que no se va a regir el análisis por el formalismo o estructura jurídica empleada y de seguido, se niega relevancia a unos hechos que evidencian una estructura asociativa orientada al desarrollo y disfrute de unas instalaciones deportivas y sociales en beneficio de los propios miembros de la organización, ello porque este tipo de estructura no es propia de las sociedades anónimas. Este vicio, apunta, lleva a la resolución judicial, a crear una división arbitraria entre las distintas figuras estatutarias de asociación con el club, para considerar como relación asociativa solo la de los socios formales de la sociedad anónima, atribuyendo de manera implícita a las demás categorías una relación de cambio o sinalagmática. En su criterio, esto conlleva a otorgar un peso desproporcionado al hecho de que los socios residentes no adquieren derecho al dividendo ni al voto en las asambleas de la sociedad, como si el fenómeno asociativo como tal se agotara en estos rasgos propios de la figura de la sociedad anónima. Es decir, agrega, el Tribunal olvida que lo importante en este caso es la ventaja directa del uso de las instalaciones, no la ventaja indirecta de obtención de dividendos y, desdeña la sustancial identidad del socio accionista y del socio residente en cuanto a lo importante en el Country Club: el derecho al

uso de las instalaciones deportivas y sociales, objeto central de la asociación. Aduce, la resolución minimiza además la relevancia de la participación en la gestión del club que implica la participación en la Junta Directiva de representantes de la categoría de socios residentes. Pero además, estima, se incurre en un error de hecho en la apreciación de la prueba al decir que con el pago de la cuota de ingreso nace a la vida jurídica el vínculo de una relación societaria (de los socios con la actora) en tanto de este y de la aprobación del trámite de admisión, se genera el derecho de membresía a un club social. En realidad, expone, de la prueba documental reseñada, resulta algo distinto: 1) lo que hace nacer a la vida jurídica el vínculo de una relación societaria es la adquisición de una acción o de un derecho de socio residente, esta es la condición necesaria, aunque no suficiente, para tener derecho al uso de las instalaciones y 2) para acceder al uso pleno de las instalaciones, es necesario cumplir con unos requisitos subjetivos a valorar por la Junta Directiva y otros objetivos, que es el pago de la llamada "*cuota de ingreso*". Esta corresponde a un mero derecho de membresía y, por tanto, sí es un ingreso ordinario gravable, tal como resulta de las normas contables. No obstante, sostiene, el Tribunal parece confundir esta cuota de ingreso con los pagos objeto del presente proceso. Esta confusión trajo como consecuencia considerar que la compra de una acción no está relacionada con el uso de las instalaciones, sino que lo otorgado son derechos corporativos propios de una sociedad anónima, elemento ausente en el

caso de los socios residentes. De igual modo, dice, el órgano jurisdiccional concluye que el pago de estos últimos equivale al pago de la cuota de ingreso a que se refieren los estatutos, cuando se trata de un pago distinto. Reitera, se aprecia de modo erróneo la evidencia de la identidad sustancial, respecto del objeto central de su representada, entre la acción del accionista y el derecho del socio residente. Asegura, estos vicios de hecho y de derecho, comportan la violación de los artículos 5 y 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y, 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En efecto, argumenta, el objetivo declarado por la propia resolución recurrida, de ir a la realidad de las transacciones, sin sujetarse a las formas jurídicas, se ve completamente frustrado al tratar a su representada como si fuera una sociedad anónima típica y tradicional, sin particularidades esenciales. Con esto, se distorsiona una realidad que además constituye un hecho público y notorio: el disfrute de las instalaciones deportivas y sociales del Country Club está limitado a los socios. Es decir, concluye, se trata de una asociación para que los propios asociados disfruten de las instalaciones, ventaja directa como objeto de una sociedad anónima, lo cual no está prohibido, pues deriva de la norma del precepto 17 del Código de Comercio. No está dispuesto para abrir al público sus instalaciones y cobrar por ello, como sucede en un gimnasio. Por esto, al negarse la naturaleza patrimonial a algo que sustancialmente lo es, se violan los numerales 1, 5 y 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que define el hecho generador con base en el

concepto de renta producto. Y que, por tanto excluye los aportes patrimoniales de la sujeción al impuesto, sean estos propios de una relación societaria tradicional o de cualquier otra forma de asociación, incluyendo una relación societaria donde el fin de obtener una ventaja indirecta a través de la distribución de dividendos (fin de lucro) no es el esencial, sino en la que el fin es obtener una ventaja directa por el uso de las instalaciones sociales y deportivas. Ello implica, aduce, violación del principio de reserva de ley en materia tributaria, tutelado en el canon 5 del "*Código Tributario*". En efecto, agrega, los ingresos que una entidad reciba como consecuencia de la constitución de una relación asociativa están claramente fuera del concepto de renta producto, reconocido en la propia sentencia recurrida, como vigente en el impuesto de renta. En este sentido, los aportes de capital a que se refiere el ordinal 6 inciso a) son tan sólo un ejemplo ilustrativo de este rasgo del hecho generador. Dice, por la propia definición del hecho generador, contenida en los artículos 1 y 5 de la Ley, (sin indicar a cuál se refiere), cualquier ingreso cuya causa jurídica sea constituir una relación asociativa no puede ser considerado renta gravable, lo que califica de elemental. Añade, los errores en la apreciación de la prueba, en el valor y relevancia que se la ha debido dar, generan errores de calificación jurídica de los hechos, del ordinal 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y de la Ley del Impuesto sobre la Renta. **Segundo:** respecto de la pretensión subsidiaria, acusa se apreció indebidamente la prueba. Aduce conculcado el numeral 330 del Código

Procesal Civil, que establece el deber de los jueces de apreciar la prueba en conjunto. Aduce, el fallo en su única referencia a aquella petitoria, no explica, por qué se separa de la conclusión de la prueba pericial contable como tampoco dice nada sobre la prueba aportada del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. En ambos casos, argumenta, la prueba es contundente a favor de la pretensión subsidiaria de que debían diferirse los ingresos en varios períodos fiscales. Por tal motivo, estima, la falta siquiera de alguna referencia implica por sí misma, un indebido y arbitrario valor de la prueba. A la vez, acusa, el Tribunal no tuvo por probado un hecho fundamental cual es que, a su representada en ningún momento la Administración Tributaria la autorizó para aplicar el método contable del percibido, requisito previsto en el canon 55 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Arguye, todo lo anterior provoca se transgredan de los numerales 55 y 57 de esa fuente reglamentaria, 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, acto de la Dirección General de Tributación no. 52-01, publicada en La Gaceta no. 239 del 12 de diciembre de 2001, lo cual implica también violación del ordinal 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Dice, en el expediente consta prueba que confirma la razón de lo pretendido subsidiariamente: a) la nota del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica, aportada con la demanda, según la cual, los ingresos pueden ser amortizados en el plazo sugerido de los 30 años, es decir, tomarlos como pasivos e irlos aplicando con base al tiempo, a fin de poder constatar dichos ingresos con los costos de

depreciaciones; b) el dictamen pericial del licenciado Guillermo Briceño Rodríguez, el cual califica de contundente, en cuanto a los ingresos del Country Club. En el caso de análisis, exponen, deben ser tratados como ingresos diferidos, no solamente en resguardo de la teoría contable y de sus principios, sino de lo que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad. *"El perito ofrece tres opciones: 1. Años de vida del edificio (períodos fiscales que resten por depreciar)./ 2. Años de vida restantes del ente jurídico (CRCC S.A.)./ 3. Años de vida en los que se depreciará el bien inmueble construido con los recursos provenientes de la venta de membresías."* Afirma, el perito recomienda la primera opción, que implicaría tomar los 50 años de depreciación desde 1977 (año en que se construyó el edificio principal). Alega, para 1997 quedaban 30 años de depreciación y para 1998, restaban 29. En consecuencia, concluye, habría que dividir los ingresos de cada período entre 30 o 29 e ir imputando el resultado de cada período fiscal a partir de estos períodos. Como tercera probanza que en su opinión confirma la razón de lo pretendido subsidiariamente, apunta, el dictamen pericial del actuario matemático Mario Herrera Flores también es contundente en cuanto a que los ingresos de los socios residentes deberían diferirse en un promedio de 50 anualidades. Expresa, no hay en el expediente otra prueba que diga lo contrario. La resolución no explica por qué se separa de las conclusiones de estas pruebas. A lo sumo, sostiene, da por sentado que es suficiente razón para ni siquiera tomarlas en cuenta, el que los ingresos fueran percibidos por la

actora en un período fiscal específico, tema que era precisamente objeto de la prueba pericial para determinar si procedía o no un criterio de diferimiento, el cual presupone que el método contable a aplicar sea el del devengado y no el del percibido. Además, estima, ante la evidencia de que el artículo 55 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta exige autorización administrativa para la aplicación del método de lo percibido, el voto recurrido no toma en cuenta que no consta en el expediente prueba alguna de dicha autorización. **Tercero:** acusa se conculcaron los cardinales 17 y 121 del Código de Comercio. Reclama, la interpretación de la sentencia de que lo dispuesto en el canon 121 del Código de Comercio en cuanto a que si bien pueden haber acciones que determinen preferencias, privilegios, restricciones y limitaciones en "*todos los supuestos debe reconocerse un mínimo contenido de los derechos corporativos y económicos que son definitorios de la condición de socio de una sociedad anónima*", lo que implica una violación directa de dicho ordinal así como del 17 del Código de Comercio, que establece que independientemente de su finalidad la sociedad es mercantil. En apoyo de sus manifestaciones realiza una cita doctrinal. En su criterio, la interpretación armónica de los preceptos 121 y 17 de ese cuerpo normativo, conduce a una concluir distinto al Tribunal Contencioso Administrativo. Desde el punto de vista de la letra de la ley, estima claro que el límite invocado en ese voto no aparece en la redacción del canon 121 de cita. Interpretando de forma sistemática y teleológica, dice, el hecho de que el artículo 17 prevea la posibilidad

de sociedades sin fines de lucro deja sin sustento la idea de que las acciones preferentes deben reconocer un mínimo de derecho a los beneficios. Por ello, sostiene, en el caso del Country Club, su finalidad no es la obtención del lucro, sino proporcionar la ventaja directa de uso de instalaciones deportivas y sociales. Considera, resulta totalmente compatible con la idea de una sociedad anónima sin fines de lucro, el que se den acciones o títulos cuyas limitaciones tengan que ver con la no participación en los eventuales y accesorios beneficios, con límite en la posibilidad de voto en Asamblea, no así en la integración de la Junta Directiva y sí tengan plena concurrencia en lo que es relevante, esto es, en la ventaja directa de uso de instalaciones deportivas y sociales. Estima, la no limitación del contenido del artículo 121 en el sentido que defienden los juzgadores, es la única interpretación consistente con el canon 17 del Código de Comercio. **Cuarto:** acusa lo resuelto por el Tribunal conculca el contenido de los ordinales 51 de la Ley del Impuesto de la Renta, 55 y 57, ambos del Reglamento a esa Ley, del acto de la Dirección General de Tributación no. 52-01, publicada en La Gaceta no. 239 del 12 de diciembre del 2001, lo que implica también quebranto del precepto 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, todos los cuales transcribe en su totalidad, salvo la resolución no. 52-01 de cita, de la cual extracta lo siguiente: *"Para los fines de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre las Utilidades, deberán seguirse las disposiciones sobre devengo de las rentas gravadas, contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento".*

Afirma, el voto impugnado, *"contra de lo dispuesto por estas normas, aplica un criterio de percibido ahí donde procede un criterio de devengado; desaplica la Norma Internacional de Contabilidad 18, cuando ésta forma parte del bloque de legalidad tributaria por el sistema de remisiones que se evidencia de las normas citadas"*. Dice, el artículo 1 de la Ley (no indica cual), referido al impuesto de utilidades, define el hecho generador aludiendo a los ingresos recibidos o devengados. Para precisar el sentido de este ordinal debe tenerse presente lo establecido en el numeral 55 del Reglamento a la Ley del Impuesto, el cual transcribe. Argumenta, la regla general es que los contribuyentes deben aplicar el método del devengado o acumulado. Expresa, de acuerdo con este, la renta ha de acreditarse como 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, aunque sujeta a plazo, de un modo razonablemente determinable. Reitera el extracto transcrito respecto a la resolución no. 52-01. Aduce, si el contribuyente recibe un pago anticipado por un servicio que debe realizar aún, no debe entenderse que la renta se ha devengado en el momento del anticipo. Esto es así porque: *"devengar"* siempre se refiere a la generación de una cuenta activa a favor del contribuyente. En cambio, argumenta, un dispendio adelantado genera una cuenta pasiva a cargo del contribuyente, ello en virtud de que adeuda lo que le han dado con antelación, hasta tanto no complete el servicio. Explica, lo anterior, fue entendido en el oficio

DGT-489-06 del 21 de marzo del 2006, del cual extracta una parte de su contenido. Apunta, con el método del percibido, la renta debe acreditarse como gasto en la contabilidad del deudor en el momento cuando se paguen o queden a la mera disposición del acreedor. De modo que, este último no podría pedir que no le paguen el dinero para reenviar el momento de la acreditación. En apoyo de su tesis respecto de los métodos contables del devengado y del percibido, copia parcialmente la resolución no. 88 de las 15 horas del 15 de octubre de 1991 dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. Añade, en cuanto a las posibilidades de autorización del sistema *percibido*, la Administración Tributaria por una parte, lo ha admitido para el caso de profesiones liberales y manteniendo una posición cerrada en relación con sociedades constituidas al amparo del Código de Comercio. Cita en su apoyo los números de algunos oficios de la Dirección General de Tributación. En esas resoluciones administrativas, manifiesta, no se valora siquiera si en la hipótesis concreta se justifica, autorizar el sistema de percibido, basándose en que el Código de Comercio impide la autorización, al exigirle a los comerciantes llevar unos libros contables que suponen un control con el sistema del devengado. Refiere, a juicio de la Administración Tributaria, aquel cuerpo normativo, es jerárquicamente superior al Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sostiene, tal y como se expuso en la deducción de la demanda, el Tribunal Fiscal simplemente se adhiere a la tesis de que el impuesto se genera con la percepción de los ingresos. Lo mismo

hace el voto recurrido, al sentenciar como lo relevante: "*el ingreso fue percibido por la actora en un período fiscal determinado*". Esta afirmación común, contradice los conceptos básicos relativos al aspecto temporal del impuesto sobre la renta, tradicionalmente aceptados y recogidos en la normativa de cita. Asegura, la regla general es que los contribuyentes deben aplicar el método del devengado o acumulado, según lo estipulado en el canon 1 de la Ley en relación con el 55 del Reglamento (no especifica). En apoyo a su posición, realiza una cita doctrinal. Insiste, su representada ha alegado, se considere que Country Club presta un servicio a cambio del ingreso, sea que se considere que cede el uso de sus activos, en ambos casos la línea contable sería que la renta se devengase de manera gradual en el tiempo, sea conforme se vayan prestando los servicios o acorde a como se usen los activos en el transcurso del tiempo. Dice, ninguna autoridad judicial o administrativa ha cuestionado en el proceso esta regla de "devengo", simplemente alegan que el hecho de haber pagado configura el hecho generador del impuesto. A mayor abundamiento, transcribe doctrina sobre el tema. Añade, parece claro que los argumentos administrativos y la resolución judicial que se impugna niegan el hecho fundamental de que un pago sin devengo solo genera una situación deudora, no una situación activa. El razonamiento de ambas instancias, apunta, se reduce a que en este caso el hecho generador se da según el criterio de percibido, tesis que argumenta, resulta insostenible, pues este criterio sólo se aplica de manera excepcional a

petición del contribuyente y en los casos que autorice la Administración Tributaria. Afirma, el transgredir las normas que prescriben la aplicación del método de devengado es evidente. Por otra parte, considera, hay violación directa de los ordinales indicados (no dice cuáles), que incorporan las disposiciones contables respecto de las cuales no haya un precepto jurídico tributario en contrario, como lo es la Norma Internacional de Contabilidad 18. Menciona, de las disposiciones citadas (no especifica), se deriva que las contables imperan, en el tanto el ordenamiento fiscal no disponga algo distinto, de acuerdo con el ordinal 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Transcribe doctrina. Refiere, para efectos de la pretensión subsidiaria, considera es posible que no sean ingresos de naturaleza patrimonial y por tanto gravables como ingresos ordinarios. Manifiesta, sin embargo, esto implica aceptar que en el Country Club se prevén dos pagos por ingreso de membresía diferentes, uno la llamada "cuota de membresía" y otro, el que es objeto de discusión, el cual se abona como un aporte patrimonial. Advierte, de acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad 18, (la cual es copia de forma parcial) el tratamiento que debería aplicarse a este tipo de ingresos, es diferir aquellas partidas que corresponden a las membresías cuando respecto de estas no hay incertidumbre significativa sobre su cobro. Explica, para efectos de la pretensión principal, se alegó que el derecho al uso de las instalaciones sociales y deportivas no es un servicio que se paga por separado, pues es consecuencia del aporte patrimonial. Agrega, si para efectos

argumentativos se estima que el pago constituye la prestación en el contexto de una relación de cambio y no de una relación asociativa, se estaría ante el pago por un servicio consistente en facilitar el derecho de las instalaciones de manera vitalicia. Sostiene, la contraprestación básica que la actora se compromete a prestar a cambio del pago dicho, se asimila a la que se deriva de un contrato de arrendamiento. En este último, el servicio prestado consiste en tolerar o permitir el uso de un bien, es decir, *"se trata de una conducta omisiva del arrendante, consistente en no interferir en el disfrute del arrendatario, de tolerarlo"*. Alega, si bien es cierto, los socios deben pagar el derecho de mantenimiento, así como todos los consumos de bienes y servicios que adquieran en las instalaciones, no se da la situación de que el pago solo da derecho de pertenencia, lo que corresponde a la llamada cuota de ingreso, mientras todos los demás servicios se pagan por separado, porque permitir o tolerar el uso del lugar es un servicio en sí mismo, distinto de los otros. Advierte, si a la luz de la tesis administrativa se considera que lo que hay es la cesión del uso de los activos de la empresa a favor de terceros, todavía es más claro, que este uso es distinguible de los servicios que se cobran por separado y; por tanto, el pago de la membresía en realidad es una erogación por el uso del activo, el cual se da a lo largo de un número indefinido de años. La sentencia recurrida, asegura, introduce el argumento de que *"el pago que se hace y objeto de este proceso es para adquirir una membresía a un club social, sin que se refleje 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 gravarse en el período fiscal en que fueron ocasionados". Los juzgadores con anterioridad, indica, habían citado en su apoyo el argumento de la representación estatal de que, si un socio no utiliza las instalaciones no puede solicitar devolución de lo pagado. En su criterio, tal argumento es insólito, pues sostener que no hay relación alguna entre el pago de una acción, el derecho del residente y el uso de las instalaciones del club. Para usar las instalaciones del Country Club, refiere, de manera vitalicia y sin restricciones es obvio que hay que ser socio, accionista o residente, y que para llegar a tal, hay que adquirir un derecho. Reprocha, el error fundamental del razonamiento es no haber entendido que existen algunas formas contractuales en que la prestación a cargo de una de las partes es una conducta omisiva, de permitir, hacer, de tolerar que se haga. Desde luego, añade, que si el titular del derecho, no hace en la práctica uso de este no puede pretender se le devuelva lo pagado, ya que el otro cumplió con su parte. Decir lo contrario, afirma, implicaría que si una persona arrienda una casa y se va de vacaciones un mes, podría pedirle al arrendante, le entregue la renta correspondiente a ese lapso; lo cual carece de sentido y de la misma manera, el Costa Rica Country Club cumple con mantener abiertas y a disposición de sus socios (de distintas categorías) las instalaciones, para que estos hagan uso de ellas. Arguye, la pregunta clave es qué contraprestación se paga por este derecho, para lo cual reitera sus

argumentos respecto a la diferencia entre socio accionista y residente; además señala que ambos deben realizar pagos de membresía como cuota de ingreso, pagos de mantenimiento y que los dos tipos de socios cancelan todo consumo que realicen, cancelaciones que califica de ingresos del período.

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 uno 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). Concuerta 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, entendiendo 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 mesualidades 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.

X.- Acorde con lo expuesto, esta Sala considera, por mayoría, que no se han dado los quebrantos ni las violaciones legales invocados en el recurso, debiéndose rechazar, con sus costas a cargo de la parte promovente (Artículo 611 del Código Procesal Civil).

POR TANTO

Por mayoría, se declara sin lugar el recurso, con sus costas a cargo del recurrente. Los Magistrados Solís y León salvan el voto.

Anabelle León Feoli

Luis Guillermo Rivas Loáiciga

Román Solís Zelaya

Óscar Eduardo González Camacho

Carmenmaría Escoto Fernández

Voto salvado de los Magistrados León Feoli y Solís Zelaya

I.- Con el debido respecto, nos apartamos del criterio de mayoría de nuestros compañeros de Sala. Estimamos que el recurso debe ser declarado con lugar, casarse la sentencia impugnada y, resolviendo por el fondo, acogerse la pretensión principal de la demanda en los siguientes términos. Se revoca la resolución determinativa de la Dirección General de Tributación, Administración Tributaria Territorial de San José número DT-01-R-0771-0 de las 12 horas del 4 de agosto de 2000, así como las resoluciones AU-01-R-0843-0 de las 12 horas del 18 de octubre de 2000 de dicha Administración Tributaria, mediante la cual se rechazó el recurso de revocatoria; 451-03 de las 14 horas del 14 de noviembre de 2003 del Tribunal Fiscal Administrativo, que confirmó, en todos sus extremos, la indicada resolución determinativa. En consecuencia, se anulan y dejan sin ningún valor, los traslados de cargos números 2751000006194 y 2751000006291 de la Administración Tributaria Territorial de San José de la Dirección General de Tributación. Se ordena al Estado restituirle a la empresa actora la suma de ₡79.254.000,00 por concepto de impuesto sobre la renta de los períodos fiscales 1997 y 1998, cancelada como consecuencia de la indicada resolución del Tribunal Fiscal Administrativo número. Ese monto reconocerá intereses al tipo legal desde la fecha de pago y hasta su efectiva restitución. Se le impone el pago de las costas al Estado.

II.- Nuestra posición se sustenta en que, luego de un análisis de la prueba que obra en autos, y en apego del principio de realidad económica (canon 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en lo sucesivo, Código Tributario), se determina que los ingresos percibidos por la empresa demandante, en los períodos fiscales 97 y 98, por concepto de "cuotas de derechos" efectuadas por los denominados "socios residentes", configuran aportes de capital y, por ende, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta, de conformidad con lo dispuesto en el ordinal 6 inciso a) de la Ley de ese tributo, número 7092 del 21 de abril de 1988. Es decir, su pago se efectúa por el derecho a la pertenencia a un grupo social. Configura un aporte de socio; no una cuota de mantenimiento que se cancela por el uso de las instalaciones. Tampoco constituyen ingresos de operación, por lo que no conforman la renta bruta.

III.- De conformidad con el artículo tres de los Estatutos Sociales (certificación visible a folios 179 a 230), el Costa Rica Country Club S.A., en español Club Campestre de Costa Rica S.A., "... tiene por objeto emprender en actividades deportivas, recreativas, culturales y comerciales. Para llenar sus fines tendrá amplias facultades para comprar, vender, hipotecar, pignorar, dar y recibir en arrendamiento o usufructo y en cualquier forma adquirir, poseer y disponer de toda clase de derechos reales y personales sobre bienes muebles o inmuebles, así como efectuar actos y contratos civiles y mercantiles, incluso formar parte de otras sociedades."(Lo subrayado no es del original). Del mismo modo, las

cláusulas siete y cincuenta y uno disponen: "ARTÍCULO SIETE: "La propiedad de una acción no confiere el derecho de visitar el Club, pues este sólo se adquiere cuando se es admitido como socio mediante los trámites que establecen los artículos cincuenta y cinco y siguientes de los Estatutos Sociales. Esta disposición se insertará en los títulos". ... ARTÍCULO CINCUENTA Y UNO: Son además derechos y deberes de los socios: a) Asistir al Club y gozar de sus comodidades y diversiones, haciendo uso de los campos de deportes y demás instalaciones, de conformidad con los reglamentos y acuerdos que dicte la Junta Directiva; b) Hacerse acompañar bajo su responsabilidad de otras personas cuando este derecho no se ejerza en beneficio de quienes hayan visitado el Club por más de una vez en el mismo mes. Su cónyuge, madre, viuda, o divorciada, hijas y hermanas solteras, viudas o divorciadas, hijos e hijastros no mayores de veintiún años, podrán visitar el Club cuantas veces lo quieran, aunque no vayan acompañados del socio; c) Los familiares no indicados en el párrafo anterior y las demás personas que acompañan a los socios, podrán usar los campos de deportes mediante el pago de las cuotas y demás condiciones que se fijan en los respectivos reglamentos; d) Todo socio está en la obligación de acatar los Estatutos y Reglamentos del Club, los acuerdos y disposiciones de la Asamblea General de Accionistas o de la Junta Directiva y de pagar las cuotas y todas las obligaciones que él o sus familiares o autorizados para firmar en su nombre y las personas por quienes debe responder de acuerdo a los Estatutos Sociales

contraigan con el Club, dentro de los términos estipulados en el artículo cincuenta y nueve de los mismos; y e) Todo socio que desee renunciar deberá manifestarlo por escrito a la Junta Directiva. No aceptándose otra clase de renuncia."(Lo resaltado no aparece en el original). Se colige que, no obstante que la actora constituye formalmente una sociedad anónima, en realidad, conforma una organización de naturaleza asociativa. Su objetivo fundamental es agrupar un conjunto de personas para el disfrute de sus instalaciones sociales y deportivas. En este sentido, según la certificación notarial del Libro de Actas de Asamblea (folios 40-175), la distribución de dividendos no constituye un objetivo prioritario, pues, al menos desde el año 1993, no se distribuyen. Al respecto, el ordinal 17 del Código de Comercio señala: "*Es mercantil, independientemente de su finalidad: ... d) La sociedad anónima.*" (Lo subrayado es suplido). Es decir, esta disposición no exige que la sociedad anónima tenga, ineludiblemente, un fin de lucro. Por otro lado, los cánones 29 incisos l) y m), 42, 44, 45, 54, 55, 56 y 59 de los Estatutos indican: "*ARTÍCULO VEINTINUEVE: Son atribuciones exclusivas de la Junta Directiva: ... l) Establecer el número de socios residentes, transeúntes, jóvenes y de cualquier otra categoría que la Junta considere conveniente crear; los acuerdos que limiten o amplíen el número de socios de una categoría, que establezca una nueva categoría de socios, que fijen los requisitos y condiciones generales para una categoría o modifiquen esos requisitos o condiciones, deberán ser aprobados por una mayoría de los dos tercios del total de los miembros de la*

Directiva; m) Señalar y fijar el monto de las cuotas ordinarias, extraordinarias y de ingreso, así como cualesquiera otras contribuciones que estime conveniente imponer a los socios en todas las categorías; los acuerdos sobre esta materia también deberán ser tomados por una mayoría que represente los dos tercios del total de los miembros de la Junta Directiva ... SOCIOS: ARTÍCULO CUARENTA Y DOS: Los socios del Club se dividirán en las siguientes categorías: Honorarios. Accionistas. Residentes. Accionistas Beneficiarios. Diplomáticos. Visitantes y Jóvenes Estudiantes. La Junta Directiva con el voto afirmativo de los dos tercios del total de sus miembros, podrá crear nuevas categorías y establecer sus requisitos. Sólo los accionistas tendrán participación en el capital y en las Asambleas de la Sociedad; por lo tanto, el término socio se usa aquí como una simple denominación y deberá entenderse restringido a los derechos y obligaciones que señalan los Estatutos y Reglamentos de la Sociedad. ... SOCIOS ACCIONISTAS: ARTÍCULO CUARENTA Y CUATRO: Lo serán todos aquellos que siendo dueños de una acción en la sociedad hayan sido admitidos mediante los trámites que se establecen en los artículos cincuenta y cuatro, cincuenta y cinco y cincuenta y seis. Esta condición se pierde cuando se ha dejado de ser accionista y en los casos de los artículos cincuenta y nueve, sesenta y uno y sesenta y dos se suspende en los previstos en los artículos sesenta y uno y sesenta y tres. SOCIOS RESIDENTES: ARTÍCULO CUARENTA Y CINCO: Son los que han sido admitidos como tales en votación efectuada de acuerdo con lo que disponen los

artículos cincuenta y cuatro, cincuenta y cinco y cincuenta y seis. ... ARTÍCULO CINCUESTA Y CUATRO: La solicitud de admisión de socios deberá presentarse acompañada de constancia del Tesorero de haber depositado el valor de la cuota de ingreso. Si el candidato no fuere admitido como socio en el escrutinio, se le devolverá inmediatamente la suma depositada. ARTÍCULO CINCUESTA Y CINCO: Toda solicitud de socio para ingreso deberá ser dirigida por escrito al Secretario, firmada por el solicitante y por dos o más accionistas que estén al día en sus obligaciones con el Club, quienes a su vez deberán informar por escrito, confidencialmente a la Junta Directiva, antes de la fecha señalada para la votación, o personalmente ante quien la Junta Directiva designe al efecto, sobre las condiciones y cualidades de su presentado. Si dichos informes no han sido recibidos cuando debe hacerse la votación, ésta se pospondrá hasta por tres meses, transcurridos los cuales, sin o se hubieren recibido los informes, la solicitud será devuelta al interesado. Ningún miembro de la Junta Directiva podrá firmar solicitudes de admisión de socios. Recibida la proposición, el Secretario la mandará a fijar por quince días en el tablero designado para anuncios y al mismo tiempo convocará en esa misma fórmula para la votación respectiva, la cual no podrá efectuarse antes de vencido dicho término. Tratándose de socios jóvenes, las solicitudes deberán acompañarse de constancias de nacimiento y de estado civil, emanadas del Registro correspondiente. ARTÍCULO CINCUESTA Y SEIS: Las solicitudes de ingreso de nuevos socios serán conocidas en las sesiones ordinarias

de la Junta Directiva. A la hora de la votación podrá concurrir cualquier socio accionista, quien tendrá derecho a votar. La votación será personal y secreta y cada concurrente tendrá derecho solamente a un voto. Tres bolas negras impondrán el rechazo del candidato. El resultado de la votación se hará constar en el Libro de Actas. ... ARTÍCULO CINCUENTA Y NUEVE: El socio que dejare de pagar tres o más cuotas mensuales consecutivas perderá su condición de tal. En cuanto a las cuentas de cantina, restaurante y otros conceptos, éstos deberán ser canceladas dentro de los treinta días siguientes. Quien no cumpla con la anterior disposición será suspendido en el crédito. El crédito máximo por socio podrá ser fijado por la Junta Directiva. Cuando un socio se exceda en dicha suma, será notificado de inmediato y requerido su pago, mediante carta certificada. Si la suma total no fuere cancelada durante los próximos quince días, a partir del requerimiento, el socio perderá esa calidad. Cuando las sumas adeudadas por el socio sean menores de las fijadas por la Junta Directiva y no se paguen en los siguientes sesenta días de su requerimiento, el socio dejará de serlo. En todos los casos previstos en este artículo, la expulsión del socio se considerará de hecho sin que sea preciso acuerdo de la Junta Directiva."(Lo subrayado es suplido) De las anteriores normas, en relación con los numerales 7 y 51 antes transcritos, se determina, con total claridad que, para el surgimiento del vínculo societario (ser admitido como socio) y, por ende, el derecho de disfrutar de las instalaciones y servicios que brinda la actora, para el caso de los accionistas se requiere: 1) la

adquisición de una acción, 2) la cancelación de la denominada en el numeral 54 "cuota de ingreso", 3) que la persona sea admitida como socia por la Junta Directiva, y 4) el pago de una cuota mensual o de membresía. Por su parte, para los residentes: 1) la cancelación de la "cuota de ingreso", 2) que la Junta Directiva admita a la persona como socia; y 3) pago de la membresía. Es decir, en la particular organización interna de la empresa actora, para adquirir el derecho de uso y disfrute de las instalaciones y servicios que brinda, se requiere ostentar la condición de socio -en alguna de las clases o categorías estatutarias-, y ésta, a su vez, se adquiere, entre otros requisitos, previo pago una "cuota de ingreso". Lo anterior implica que, a efecto de determinar la naturaleza jurídica de los ingresos cuestionados, no resulta trascendente determinar si se tiene o no la propiedad de una acción, o lo que es lo mismo, si se tienen o no derechos económicos o políticos, ya que, se reitera, tanto los accionistas, como los residentes, deben, para adquirir la calidad de socios y poder hacer uso de las instalaciones, efectuar dicho aporte. En consecuencia, al amparo del principio de realidad económica, en ambos casos, ese pago por vincularse con el Club (requisito para ser admitido como socio) no responde a una utilidad ordinaria gravable, sino a un aporte patrimonial, pues no responde a ningún servicio en particular. No es el pago por una contraprestación. Tanto es así que, que en la cláusula 54 se indica que, si el candidato no es admitido como socio, se le devolverá, inmediatamente, la suma depositada.

Anabelle León Feoli
Zelaya

Román Solís

AMADRIGALV/LMATAM