



**EXP: 03-000205-0161-CA**

**RES: 000257-S1-F-2008**

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

Proceso especial tributario establecido el Tribunal Contencioso Administrativo por **INVERSORA ALTONA SOCIEDAD ANÓNIMA**, representada por Eckart Puschendorf Zimmer, ciudadano alemán, cédula de residencia no. 704-53871-694, casado, ingeniero mecánico vecino de Rohmoser, San José; contra el **ESTADO**, representado por la procuradora de hacienda, licenciada María Gerarda Arias Méndez, abogada, demás calidades ignoradas. Las personas físicas son mayores de edad.

### **RESULTANDO**

**1.-** Con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, la parte actora estableció demanda especial tributaria, cuya cuantía se fijó en la suma de ciento cuarenta y dos millones setecientos cincuenta y dos mil cuatrocientos noventa y cuatro colones con noventa céntimos, a fin de que en sentencia se declare: *"1. Dejar sin efecto y/o (sic) anular la resolución **124-2003-P** de las 10:30 horas del 24 de Marzo de 2003, dictada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativa (sic) e igualmente los ajustes de la Administración Tributaria por ella confirmados. 2. Que la resolución N° **124-2003-P** de las 10:30 horas del 24 de Marzo de 2003, dictada por el Tribunal Fiscal Administrativo, Sala Primera, es absolutamente nula por falta de*

*motivación o fundamentación, en virtud que en la resolución indicada no se justifican las razones o fundamentos de hecho y derecho que permitieron al Tribunal confirmar la posición de la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes. 3. Se condene al Estado al pago de ambas costas, por la temeridad del ajuste sin justificación técnico contable y legal."*

**2.-** La representante estatal contestó negativamente la demanda y opuso la defensa de falta de derecho.

**3.-** El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Primera, integrada por Elvia Elena Vargas Rodríguez, Joaquín Villalobos Soto y Ana Isabel Vargas Vargas, en sentencia no. 165-2007 de las 14 horas 10 minutos del 27 de abril de 2007, dispuso: *"Se acoge la defensa de falta de derecho y se declara sin lugar en todos sus extremos la demanda. Se impone el pago de ambas costas a cargo de la actora."*

**4.-** El señor Eckart Puschendorf Zimmer, en su expresado carácter, formula recurso de casación por el fondo. Alega violación de los numerales 5 y 6 del Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento; 30 inciso b) y 82 del Código de Comercio; 318, 330, 369, 370, 379, 401 y 407 del Código Procesal Civil.

**5.-** Para efectuar la vista se señalaron las 8 horas del 30 de enero de 2008, oportunidad en que hizo uso de la palabra el Lic. Carlos José Carrera Castillo, abogado director de la parte actora.

**6.-** En los procedimientos ante esta Sala se han observado las prescripciones de ley. Intervienen en la decisión de este asunto los Magistrados Suplentes Álvaro Meza Lázarus y Jorge Isaac Solano Aguilar.

## **Redacta el Magistrado Solís Zelaya**

### **CONSIDERANDO**

**I.-** La Administración Tributaria comunicó a Inversora Altona Sociedad Anónima, en enero del 2001, el traslado de cargos nº 275-100021104, en el que determinó una diferencia de ₡142.752.494,90, a cubrir en el impuesto de renta declarado en el período de 1998. La contribuyente impugnó el acto ante la Dirección General de la Tributación Directa en febrero de ese año. Alegó, en lo medular, que ese incremento se origina en un aporte que hizo para el aumento de capital de otra sociedad de la que es accionista, supuesto que está exento del pago del tributo. Esa Dirección confirmó lo decidido. En abril siguiente acudió ante el Tribunal Fiscal Administrativo, que en su resolución 124-2003 de las 10 horas 30 minutos del 24 de marzo del 2003, procedió de igual modo. Disconforme, la empresa formuló proceso especial tributario. Solicitó que se anulara lo resuelto por ese último órgano, al no estar motivado "o" fundamentado, pues no se justifican las razones de hecho y derecho que permitieron al Tribunal Fiscal Administrativo confirmar el acto recurrido. El Estado se opuso y alegó falta de derecho. La Sección Primera del Tribunal Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José, al resolver el fondo de la controversia, acogió esa defensa y declaró sin lugar la demanda en todos sus extremos.

**II.-** La perdidosa acude ante la Sala e invoca tres agravios por razones de fondo. **Primero.** El Ad quem, dice, rechazó sus pretensiones con el argumento de que tuvo un incremento patrimonial injustificado, quebrantando los artículos 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento. La

primera de esas normas contiene casos de exención, alega, aplicables en su favor. Según el numeral 6 inciso a) de esa ley, asegura, los aportes de capital social no encajan como renta bruta. Ese es el motivo del aumento pecuniario, porque en su condición de socia de Auto Mercantil Ltda., en la actualidad Auto Mercantil S.A., aportó para que se aumentara su capital. Por ello, afirma, el ordinal 8 citado se aplicó de forma indebida, pues señala que el incremento ha de tener lugar en ingresos gravables y el cardinal 6 mencionado exonera a los aportes. El quebranto directo ocurre, asevera, al señalar que no ha demostrado el origen de sus ingresos, ni que estén exentos. Se inobserva, comenta, el cardinal 30 inciso b) del Código de Comercio, según el cual el capital social puede aumentarse a través de la capitalización de fondos y reservas especiales que aparezcan en los balances. El Tribunal supuso que realizó inversiones en acciones de Auto Mercantil Ltda., dice, cuando de la certificación notarial en la que se protocolizaron las actas de asambleas generales extraordinarias de cuotistas –en aquel entonces- de Auto Mercantil, de folios 63 a 74, se comprueba que el aumento en ₡1.491.000.000,00 tiene lugar porque se capitalizaron reservas. Reclama que se ha negado el valor probatorio de esos documentos. En su estatus de socia de Auto Mercantil Ltda., indica, como consecuencia del derecho de suscripción preferente, está facultada a aumentar su participación en esa sociedad, para lo cual no realizó ningún desembolso. De conformidad con los ordinales 18 inciso 9), 29 y 32 del Código de Comercio, añade, que fueron inaplicados, el aporte es una entrega de bienes, derechos, o trabajo al fondo común. Si se actúan armoniosamente los numerales 6 y 30 inciso b) citados, comenta, no puede calificarse ese incremento como

injustificado. El Tribunal pretirió la certificación del contador público de folio 62 y las declaraciones del impuesto sobre la renta de folios 97 a 127, acusa, donde consta que Auto Mercantil Ltda. cubrió su deuda tributaria. **Segundo.** Recrimina error de derecho al apreciar diversos medios probatorios. 1) Certificación del contador público visible a folio 62 que detalla los distintos conceptos que componen las reservas especiales registradas en el balance de Auto Mercantil del 31 de marzo de 1997 por ¢1.563.485.00,00. Los artículos 318 inciso 3), 369 y 370 del Código Procesal Civil, explica, le otorgan valor de plena prueba a ese documento público que desconoce el Tribunal. De manera subsidiaria menciona quebranto del artículo 379 ibídem, para el caso de que se estime documento privado. 2) Certificación notarial de la escritura pública en que se protocolizaron las actas de la Asamblea General Extraordinaria de Cuotistas de Auto Mercantil Ltda. del 8 de mayo de 1997, de folios 63 a 74, en la que se aprobó capitalizar las reservas especiales. Se trata, expresa, de un reintegro de cuotas que luego fueron acciones. 3) Informe pericial de folios 75 a 127, porque de conformidad con los cardinales 318 inciso 3), 369 y 370 de ese cuerpo legal, explica, se le desconoce el valor probatorio, porque revela que no efectuó ningún desembolso por el aumento de capital social, pues se origina en un movimiento contable. 4) Informe pericial de folios 244 a 251 que fue preterido y no se valoró conforme a las reglas de la sana crítica, inobservando los cánones 318 inciso 4), 330, 401 y 407 ibídem. Como sustento común del error probatorio, indica conculcados los artículos 5, y 6 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 8 de su Reglamento, 30 inciso b) del Código de Comercio y 8 de la Ley de Contadores Públicos Autorizados. Reitera las razones expresadas

en el reclamo anterior y añade, en cuanto al numeral 8 citado, que no se acreditó en el expediente administrativo, ni en las hojas de trabajo que la Administración haya cumplido el procedimiento establecido, esto es, sumar los ajustes en los desembolsos no deducibles, menos los ingresos no gravables.

**Tercero.** Al ampliar, en tiempo, su recurso, reclama inaplicado el ordinal 82 del Código de Comercio que regula el derecho de suscripción preferente, pues como resultado del aumento de capital social, recibió las cuotas nominativas que se transformaron en acciones y fueron distribuidas de manera proporcional a sus aportes. Al capitalizarse fondos y reservas especiales, comenta, ejerció su derecho de preferencia, que según el artículo 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, está exento, pues no constituye renta bruta. Refiere doctrina sobre ese privilegio. Reitera quebranto del numeral 5 de ese cuerpo legal, por las mismas razones señaladas supra. Al invertirse la carga de la prueba, recrimina, se violenta la presunción de inocencia del derecho sancionatorio tributario. El legislador, reclama, ha decidido gravar los *“incrementos injustificados, en tanto no se justifican”*. Para establecer la existencia de ese tipo de incremento patrimonial, continúa, la Administración debe probar la circunstancia en que se adquiere el bien o derecho. Se ha demostrado, dice, que las acciones –antes cuotas- no son el resultado de un negocio oneroso. Durante mucho tiempo, indica, en los balances de Auto Mercantil Ltda. se fueron registrando reservas para contingencias de las que, en su momento, se pagaron los impuestos. Aún cuando se estimare que se trata de una adquisición onerosa, comenta, son rentas exentas, según el artículo 6 inciso a) de ese cuerpo normativo.

**III.-** De conformidad con lo dispuesto por el numeral 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; *"La renta bruta es el conjunto de los ingresos o beneficios percibidos en el período del impuesto por el sujeto pasivo (...). También forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de esta ley. Para estos fines, el contribuyente está obligado a demostrar el origen de tal incremento y, además, que ha tributado de conformidad con las disposiciones legales aplicables al caso, o que está exento por ley; de lo contrario, dicho incremento de patrimonio se computará como renta bruta, en el momento que la Administración Tributaria lo determine"*. (En la cita se ha respetado el espacio entre párrafos). En este litigio, la Administración Tributaria determinó que Inversora Altona experimentó un incremento patrimonial sin justificar en el período fiscal de 1998 correspondiente a ¢493.321.238,73 por lo cual existía una diferencia entre el impuesto sobre la renta cancelado, y el que debía honrarse, de ¢142.752.494,90. Esa empresa ha venido sosteniendo que no está injustificado porque los ingresos provienen de un aumento de capital experimentado por Automercantil Sociedad Anónima (empresa de la cual es accionista) a través de la capitalización de reservas, supuesto que es exonerado del impuesto. Sus reparos directos e indirectos se orientan en esa línea. Así las cosas, en primer término, es indispensable referirse a la figura del capital social.

**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). Al tenor de lo dispuesto por el numeral 30 del Código de Comercio, puede incrementarse a través de dos mecanismos; aporte de los socios, o bien, al convertir en capital las reservas y fondos especiales que consten en el balance. Las aportaciones, según se dijo, corresponden a bienes, derechos o trabajos que le pertenecen al socio, pero éste los enajena a favor de la persona jurídica. La capitalización de reservas tiene el mismo efecto, pero a diferencia de los aportes, se produce, por regla general, con las utilidades que la sociedad, por sí misma, en el ejercicio de su actividad, ha ido generando. En el primer caso los socios invierten capital y reciben acciones, en el segundo no realizan ninguna inversión o gasto, sino que, por el contrario, ven aumentada su participación, al capitalizarse las reservas. Son, en suma, dos formas diferentes de integrar el patrimonio de una sociedad.

**V.-** Ahora bien, debe recordarse que según el texto del canon 6 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se invoca conculcado; *"No forman parte de la renta bruta: a) Los aportes de capital social en dinero o en especie"* Ergo, según ese supuesto de hecho, sólo la inversión de los propios bienes o derechos en el capital social de una persona jurídica está exenta. No ocurre lo mismo, de conformidad con ese inciso, cuando, verbigracia, una sociedad decide convertir sus reservas o fondos especiales en capital social, y con ello, redistribuye acciones entre sus socios. Los documentos que invoca preteridos y que corresponden al recuento de las partidas que componen el patrimonio de Auto Mercantil, la protocolización de las actas de la asamblea extraordinaria en la que se capitalizan reservas y luego se convierte en sociedad anónima, la auditoría de los estados financieros y el peritaje que analiza los movimientos contables de esa sociedad y de la actora, confirman que, en efecto, el aumento patrimonial que experimentó tuvo lugar gracias a la capitalización de reservas y fondos especiales de Auto Mercantil S.A., por lo cual, al tenor de lo dicho, no se trata de aportes, como ella misma reconoce en su recurso al señalar que se trata de un movimiento contable, que termina beneficiándola, sin que haya realizado ningún desembolso. Así las cosas, no aplica en su favor la exención que invoca. Por ello, no se ha cometido el vicio reclamado porque según el artículo 5 ibídem, en casos de incremento del activo sin justificar, como ocurre en este asunto, el contribuyente debe demostrar, 1) el origen del aumento patrimonial no motivado, y 2) que está exento, o bien, ha cubierto el tributo correspondiente. Aún cuando la parte actora explicó las razones del aumento patrimonial, incumplió con el segundo requerimiento destacado, pues, según se

expuso, ese tipo de incremento no está exonerado al tenor de la exención invocada, y tampoco demostró que el tributo fuera pagado. Con todo, contrario a lo que afirma, ello no supone que se invirtió la carga de la prueba, sino que se acata lo que dice la norma en tanto impone al contribuyente que demuestre esos aspectos. Así las cosas, en virtud de los motivos señalados, y no por las razones expresadas por el Tribunal, el recurso debe denegarse. Quien lo formuló, deberá sufragar sus costas.

**POR TANTO**

Se rechaza el recurso de casación formulado por la parte actora, quien deberá cubrir las costas generadas con su ejercicio.

**Anabelle León Feoli**

**Román Solís Zelaya  
Fernández**

**Carmenmaría Escoto**

**Álvaro Meza Lázarus  
Aguilar**

**Jorge Isaac Solano**

