



"familiar por excelencia..."



ADENDUM INFORME DE TESORERÍA

MARZO DEL 2023



Castillo Country Club



castillocountryclub



www.castillo.cr

25 de marzo del 2023

ADENDUM INFORME DE TESORERÍA

PERIODO 2022

Referente a la opinión calificada que emite la actual firma de auditoría externa para el período 2022, esta tesorería quiere anexar a su informe y hacer del conocimiento de la comunidad societaria con la única finalidad de que los socios y assembleístas sean adecuadamente informados los siguientes tres puntos:

1. La firma de auditores externos del año anterior (2021) "**Castillo-Dávila, Asociados**" en su **Opinión** sobre los estados financieros del Castillo Country Club indica lo siguiente, lo cual transcribo textualmente:

*“En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera del **CASTILLO COUNTRY CLUB S.A.** al 31 de diciembre del 2021, los resultados de sus operaciones, sus flujos de efectivo y las variaciones en el capital contable por el periodo que terminó en esa fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)”*

2. En el informe de los auditores externos que indica en su calificación lo siguiente:

“Adicionalmente, sobre el saldo histórico de la cuenta de “Capital Aportado” no pudimos obtener un criterio legal experto independiente sobre el tratamiento legal patrimonial de dichas partidas y las posibles contingencias tributarias que pudiesen surgir basados en el principio de realidad económica que se establece en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y no pudimos aplicar otros procedimientos de auditoría sobre estos conceptos.”

La Junta Directiva solicitó al Bufete APRIORI quien actualmente está contratado como la firma de asesoría legal del club que emitiera un criterio legal técnico sobre este requerimiento de los auditores externos, el cual fue rendido por la profesional **Licda.**

Angie Portela con fecha **23 febrero** del año en curso y que respalda (técnicamente) que las ventas de acciones que se contabilizan como patrimonio (Aporte de Capital) se hace conforme a derecho. **Se anexa el criterio emitido.**

Sin perjuicio de lo que eventualmente podría indicar otro criterio técnico-legal; para efectos actuales, este órgano de tesorería, de acuerdo con sus responsabilidades y prerrogativas confirma que ha actuado amparado al mecanismo de registro contable que técnicamente este criterio expone.

3. Dado que el auditor externo solicita expresamente que este criterio debe ser emitido por una firma especializada independiente, la Junta Directiva crea una comisión para la contratación de una firma de asesoría tributaria, proceso que a la fecha se encuentra en la etapa de contratación.



Lic. Luis Fernando Chaves Solera
Tesorero Junta Directiva
Castillo Country Club

San José, 23 de febrero 2023

Srs.
Junta Directiva
Castillo Country Club
Presente

Estimados Señores:

Sirva la presente para referirnos al “Dictamen de los Auditores Independientes” específicamente en relación a lo señalado en el siguiente párrafo:

“La Compañía tiene una cuenta de “Capital Aportado”, cuyo saldo histórico al 31 de diciembre es por ₡4.000.908.900, de los cuales no se cuenta con un auxiliar contable por un monto de ₡1.324.006.560 que representa un 33% del saldo de la cuenta, **que corresponde al capital aportado antes del período finalizado al 30 de setiembre de 2011.** Adicionalmente, sobre el saldo histórico de la cuenta de “Capital Aportado” no pudimos obtener un criterio legal experto independiente sobre el tratamiento legal patrimonial de dichas partidas y las posibles contingencias tributarias que pudiesen surgir basados en el principio de realidad económica que se establece en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y no pudimos aplicar otros procedimientos de auditoría sobre estos conceptos.”

Nos permitimos emitir el criterio, que de manera clara no fue solicitado sobre este tema, sino que en su lugar se remitió una consulta específicamente sobre un procedimiento, sin que se nos solicitara criterio sobre el denominado “Capital Aportado”, siendo que en materia legal lo igual se trata igual y lo desigual como desigual, nos permitimos hacer referencia taxativamente al punto que relacionamos en el presente.

Para soportar nuestro criterio, realizaremos un análisis breve que va desde lo general (doctrina y criterios internacionales) pasando por lo más específico y terminando con el marco regulatorio del caso particular (el Pacto constitutivo).

1. El tratamiento en la doctrina y opiniones:

“Algunas entidades adquieren acciones en clubes sociales con el fin de que los socios o altos directivos tengan acceso a ellos. Estas adquisiciones, en la mayoría de los casos, no cumplen con la definición de activo establecida en el marco conceptual emitido por el IASB.” (Herrera) La sigla IASB se refiere a normas financieras que están establecidas internacionalmente.

El marco conceptual para la presentación de estados financieros establece que los activos son recursos controlados, producto de hechos pasados, de los cuales se espera recibir beneficios económicos futuros. Estos activos se reconocen siempre que la entidad tenga una expectativa real, válida y razonable de que los beneficios económicos fluyen hacia la entidad; además, el costo o valor del recurso se puede medir de manera fiable.

En relación con los beneficios económicos, es difícil llegar a la conclusión de que la entidad recibirá algún tipo de beneficios derivados del uso de la acción, debido a que el hecho de que los socios o sus familiares puedan disfrutar de los espacios pertenecientes al club no genera para la entidad un incremento en los ingresos o una disminución en los costos de producción o prestación de servicios.

El tratadista Francesco Messineo, en su obra Manual del Derecho Civil y Comercial, Tomo V, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1979, página 500, en relación a la diferenciación entre capital y patrimonio en una sociedad de acciones indica: "...23.- A) Del capital social debe diferenciarse con toda claridad el patrimonio social. **Este último resulta, ante todo, de las inversiones que la sociedad haga del propio capital,** en los diversos modos posibles que serán sugeridos por la finalidad concreta a la que la determinada sociedad está dirigida; pero resulta, además de las reservas, de las utilidades no -distribuidas, del capital no-invertido, del incremento de valor de los bienes, de la organización y funcionamiento, de los créditos y, en general de todas las adquisiciones que la sociedad hace después de su constitución (no se excluye que la misma venga a ser -incluso- donataria, legataria, o heredera). a los efectos del derecho (garantía exclusiva) que tienen sobre él los acreedores sociales. El capital es una expresión de valor monetario, a la que no corresponden necesariamente bienes reales; en cambio, de bienes reales (y también de créditos) se

compone siempre el patrimonio.....**Las dos diversas nociones capital y de patrimonio explican que sea concebible el que puedan darse dos diferentes valores de estimación de la acción; el valor nominal, que es fijo, toda vez que la acción representa una cuota del capital social; y el valor de mercado, que es variable, en cuanto la acción representa una cuota del patrimonio social; patrimonio que, como se acaba de señalar, puede también ser igual, inferior o superior al capital...**" (El resaltado no pertenece al original)

De la doctrina antes transcrita se desprende que el patrimonio, es la inversión del capital aportado por los accionistas al momento de constituirse la sociedad anónima; teniéndose esa inversión (que es el patrimonio) la acción va a tener dos valores, el primero de ellos es el nominal, o la representación de una parte del capital social o aporte inicial del socio al momento de la constitución de contrato societario; el segundo valor, es el del mercado también conocido por la doctrina como valor real, en cuanto a que la acción representa el patrimonio de la sociedad. En este mismo sentido se encuentra la doctrina del Tratadista Aldo Fiale, en su obra *Diritto Commerciale*, IX Edizione, Editorial Esselibri-Simone, 1996, página 259 el cual indica: **"...La acción, como se ha dicho, representa una parte del capital social. En ella distinguimos: - un valor nominal, correspondiente a la parte de capital que esta representa: parte que está determinada en el pacto constitutivo en igual medida para todas las acciones; -un valor efectivo (o valor de bolsa, para las acciones cotizadas en bolsa), que es, en cambio, el valor de mercado de la acción: ese se basa en el patrimonio de la sociedad, por ende, a diferencia del valor nominal, es variable..."**

2. **El tratamiento en la jurisprudencia:**

"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...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...**(la negrita es nuestra)

“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...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. *expediente 04-000096-0161-CA*

“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.”: expediente 04-000096-0161-CA, Sentencia con Voto Salvado

“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... 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...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... 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... 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... 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...

3. Artículos y manejo en la Legislación Nacional:

- **Código de Comercio:** ARTÍCULO 30. El capital social podrá aumentarse:

a) Mediante aporte.

b) Capitalizando las reservas y los fondos especiales que aparezcan en el balance.

En los aumentos de capital social se observarán las mismas reglas que en la constitución de la sociedad.

Se prohíbe a las sociedades constituir o aumentar su capital mediante suscripción recíproca en participaciones sociales, aun por interpósita persona.

Las sociedades no podrán invertir total ni parcialmente su propio capital en participaciones sociales de la sociedad que las controla, o en otras sociedades sometidas al mismo control.

- **Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092**

Artículo 1- Impuesto que comprende la ley, hecho generador y materia imponible. Se establece un impuesto sobre las utilidades de las personas físicas, jurídicas y entes colectivos sin personalidad jurídica, domiciliados en el país, que desarrollen actividades lucrativas de fuente costarricense.

El hecho generador del impuesto sobre las utilidades es la percepción o devengo de rentas en dinero o en especie, continuas u ocasionales, procedentes de actividades lucrativas de fuente costarricense, así como cualquier otro ingreso o beneficio de fuente costarricense no exceptuado por ley.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá por rentas, ingresos, o beneficios de fuente costarricense, los generados en el territorio nacional provenientes de servicios prestados, bienes situados o capitales utilizados, que se obtengan durante el periodo fiscal, de acuerdo con las disposiciones de esta ley.

El aumento de capital en que se violen estas disposiciones se tendrá por no realizado, sin perjuicio de la acción de responsabilidad que se pueda ejercer contra los administradores.

- **Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA). N° 6826**

Artículo 2- Hecho generador. El hecho generador del impuesto es la venta de bienes y la prestación de servicios realizadas, de forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de esta ley.

Para los efectos de esta ley, por habitualidad ha de entenderse la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo mercantil, de forma pública, continua o frecuente.

1. Para los fines de esta ley, se entiende por venta de bienes:

- a) La transferencia del dominio de bienes.
- b) La importación o internación de bienes en el territorio de la República, con independencia de la habitualidad de la actividad del contribuyente.
- c) La venta en consignación y el apartado de bienes.
- d) El arrendamiento de bienes con opción de compra, cuando esta sea vinculante o, cuando no lo sea, en el momento en que se ejecute la opción.

- e) El retiro de bienes para uso o consumo personal del contribuyente o su transferencia sin contraprestación a terceros.
- f) El suministro de productos informáticos estandarizados, los cuales se componen del soporte físico o soporte en cualquier tipo de plataforma digital y los programas o las informaciones incorporadas a dicho suministro.

Se considerarán productos informáticos estandarizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, en forma que puedan ser directamente utilizados, indistintamente, por cualquier consumidor final.

- g) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de bienes, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes.

2. Para los fines de esta ley, se entiende por prestación de servicios toda operación que no tenga la consideración de transferencia o importación de bienes.

Entre otros, tendrán la consideración de prestación de servicios:

- a) Los que se deriven de contratos de agencia, de venta en exclusiva o de convenios de distribución de bienes en el territorio de aplicación del impuesto, que impliquen obligaciones de hacer o de no hacer.
- b) La transmisión de los derechos de llave.
- c) El uso personal o para fines ajenos a la actividad de servicios, así como las demás operaciones efectuadas a título gratuito, incluida la transmisión de derechos, en particular la de derechos distintos al dominio pleno.

4. En los Estatutos del Club:

Artículo 44.- **DEL PAGO DEL DERECHO SOCIETARIO.** Todo adquirente de acciones de nuestro Club, **además de la cuota de mantenimiento y de otras obligaciones,** deberá pagar, por cada una de ellas, el denominado “derecho societario” que fije la Junta Directiva, excepto cuando proceda la exoneración, sea por la naturaleza privilegiada del título valor que así lo consigne expresamente y/o porque se encuentre en un supuesto de exención. En el supuesto de pluralidad de acciones, sin que pueda exceder en ningún caso de la titularidad de cinco acciones, sean comunes o privilegiadas, o una combinación de ambas,

se deberá pagar, por cada una, el derecho societario, así como las cuotas de mantenimiento ordinarias y extraordinarias; y los eventuales aportes extraordinarios de capital (AEC). (*N.B. Artículo 44 reformado por disposición de asambleístas en Asamblea General Extraordinaria del 31 de julio del 2021.)

En Conclusión:

El tema de las membresías fue abordado por la Asamblea General de Accionistas en el 2021, con la reforma al artículo 44 de los Estatutos del Club y adicionalmente existen criterios legales y judiciales que apoyan el criterio de que la activación de la acción o de la condición de miembro activo denominado por el club “pago del derecho societario” es un acto separado del capital y no constituye ingreso en los términos de una obligación tributaria.

Que por recomendación de los asesores tributarios, se registra de forma separada al capital social y que por no ser habitualidad ni ser parte de una actividad lucrativa aplicaría el criterio de ingreso. Que este criterio es el que se utiliza por los clubes del país para hacer el registro correspondiente y que para ser registrado de manera distinta, deberá considerarse por asamblea y aplicar un distinto hacia futuro.



Angie Portela
Gerente Legal
A Priori