



Sustento del uso justo
de Materiales Protegidos
derechos de autor para
fines educativos



UCI

Universidad para la
Cooperación Internacional

UCI
Sustento del uso justo de materiales protegidos por
derechos de autor para fines educativos

El siguiente material ha sido reproducido, con fines estrictamente didácticos e ilustrativos de los temas en cuestión, se utilizan en el campus virtual de la Universidad para la Cooperación Internacional – UCI – para ser usados exclusivamente para la función docente y el estudio privado de los estudiantes pertenecientes a los programas académicos.

La UCI desea dejar constancia de su estricto respeto a las legislaciones relacionadas con la propiedad intelectual. Todo material digital disponible para un curso y sus estudiantes tiene fines educativos y de investigación. No media en el uso de estos materiales fines de lucro, se entiende como casos especiales para fines educativos a distancia y en lugares donde no atenta contra la normal explotación de la obra y no afecta los intereses legítimos de ningún actor.

La UCI hace un USO JUSTO del material, sustentado en las excepciones a las leyes de derechos de autor establecidas en las siguientes normativas:

a- Legislación costarricense: Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, No.6683 de 14 de octubre de 1982 - artículo 73, la Ley sobre Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 – artículo 58, permiten el copiado parcial de obras para la ilustración educativa.

b- Legislación Mexicana; Ley Federal de Derechos de Autor; artículo 147.

c- Legislación de Estados Unidos de América: En referencia al uso justo, menciona: "está consagrado en el artículo 106 de la ley de derecho de autor de los Estados Unidos (U.S, Copyright - Act) y establece un uso libre y gratuito de las obras para fines de crítica, comentarios y noticias, reportajes y docencia (lo que incluye la realización de copias para su uso en clase)."

d- Legislación Canadiense: Ley de derechos de autor C-11– Referidos a Excepciones para Educación a Distancia.

e- OMPI: En el marco de la legislación internacional, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual lo previsto por los tratados internacionales sobre esta materia. El artículo 10(2) del Convenio de Berna, permite a los países miembros establecer limitaciones o excepciones respecto a la posibilidad de utilizar lícitamente las obras literarias o artísticas a título de ilustración de la enseñanza, por medio de publicaciones, emisiones de radio o grabaciones sonoras o visuales.

Además y por indicación de la UCI, los estudiantes del campus virtual tienen el deber de cumplir con lo que establezca la legislación correspondiente en materia de derechos de autor, en su país de residencia.

Finalmente, reiteramos que en UCI no lucramos con las obras de terceros, somos estrictos con respecto al plagio, y no restringimos de ninguna manera el que nuestros estudiantes, académicos e investigadores accedan comercialmente o adquieran los documentos disponibles en el mercado editorial, sea directamente los documentos, o por medio de bases de datos científicas, pagando ellos mismos los costos asociados a dichos accesos.

Sentencia:
00854 Expediente:
99-002571-0007-
CO Fecha:
31/01/2001 Hora:
03:12:00
p.m. Emitido por:
Sala Constitucional

Tipo de Sentencia: De Fondo

Clase de Asunto: Acción de inconstitucionalidad



Texto de la sentencia

[Contenido de interés 1](#)

Exp: 99-002571-0007-CO

Res: 2001-00854

SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las quince horas con doce minutos del treinta y uno de enero del dos mil uno.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por CONCRETERA NACIONAL S.A., representada por Juan Marcos Fernández Salazar, mayor, casado una vez, ingeniero mecánico, portador de la cédula de identidad número 2-294-518, vecino de San José; contra la omisión en la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando ha cobrado el impuesto con base en una interpretación razonable de la norma, en conexión con el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y la omisión de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica.

Resultando:

1.- Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 8:59 horas del 14 de abril de 1999 (folio 1), el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad de la omisión en la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando ha cobrado el impuesto con base en una interpretación razonable de la norma, en conexión con el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y la omisión de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. Alega, en cuanto a la omisión en la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando ha cobrado el impuesto con base en una interpretación razonable de la norma, en conexión con el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas, que en

el Derecho Tributario, cuando el sujeto activo de un ilícito ha actuado bajo una interpretación razonable de la norma, se aplica el error de derecho, como causa eximente de responsabilidad en materia sancionadora. En su caso particular considera que su representada en su condición de contribuyente en el Impuesto General Sobre las Ventas ha hecho una interpretación razonable de la norma contenida en el artículo 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas, al entender que debe trasladar el impuesto deduciendo el descuento consignado en una nota de crédito y no en la factura; por lo que debe aplicársele la causa eximente de responsabilidad que se conoce como error de derecho, por cuanto la Administración discrepa de la interpretación hecha por el contribuyente y pretende cobrar en forma tardía todos los impuestos que éste no cobró a sus adquirentes, es decir cuando la traslación es ya imposible, convirtiéndose el impuesto en un impuesto sobre la renta de la empresa, en lugar de un impuesto sobre el consumo, que es lo que es el impuesto sobre las ventas. Concluye en cuanto a la omisión alegada, que si el contribuyente, haciendo uso de su derecho a interpretar el ordenamiento, lo hace de manera razonable y fundamentadamente, debe ser eximido de la obligación de pagar un tributo que ya no va a poder trasladar; pues debe operar el error de derecho como causa eximente de responsabilidad; posibilidad que parece ausente en el ordenamiento costarricense, y que constituye vicio de inconstitucionalidad del Impuesto General Sobre las Ventas. En relación con la omisión de la existencia de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica manifiesta esa omisión es contraria a la jurisprudencia constitucional patria que ha reconocido la presencia implícita de principio de capacidad económica en nuestra Constitución, según la cual lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; principio que deriva de la relación de los artículos 18 (deber de contribuir a los gastos públicos), 33, (principio de igualdad), 40 (principio de no confiscación), 45 (derecho de propiedad) y 50 de la Constitución Política (cláusula básica del Estado Social de Derecho). Agrega que de conformidad con la jurisprudencia constitucional europea, las restricciones de la capacidad económica sólo serán legítimas luego de superar una triple prueba: la idoneidad para conseguir el fin perseguido, la lesión mínima del derecho de contribuir según la capacidad económica y la ponderación de bienes jurídicos; examen que suele denominarse control de proporcionalidad. Manifiesta que cualquier desviación debe pasar la comprobación de que la medida tributaria es idónea para alcanzar la finalidad buscada y que la finalidad buscada se apoye en un principio, derecho o valor de relevancia constitucional que, en una ponderación jerárquica de los distintos componentes de la Constitución, prevalezca sobre el derecho a contribuir según la capacidad económica. Manifiesta que es preciso asegurar que en ningún supuesto previsible por el Legislador se produzca una carga fiscal radicalmente distinta por omisión de una norma especial (o un precepto de equidad), que salvaguarde el derecho a contribuir según la capacidad económica en el caso concreto. Agrega que para los efectos de la presente acción, destacan dos aspectos del contenido del principio de capacidad económica, cuales son el llamado principio del neto objetivo, en su aspecto cuantitativo y por otra parte, el límite de la no confiscatoriedad y la necesidad de la existencia de cláusulas de equidad para asegurar que la tributación en ningún caso tendrá efectos confiscatorios. Añade que el principio del neto objetivo, en su vertiente cuantitativa no es otra cosa que una redenominación de lo que la doctrina italiana ha denominado el requisito de efectividad de la capacidad económica, según el cual los tributos deben recaer sobre una capacidad económica que sea efectiva, esto es actual, real; de modo que resultan contrarias al principio de capacidad económica aquellas normas que impiden demostrar la capacidad económica real o que cuantifican la obligación

tributaria inadecuadamente. Dice que el requisito de efectividad debe ser ponderado con las necesidades de la practicabilidad administrativa, en el tanto si el requisito de efectividad entra en contradicción con la existencia de presunciones en la legislación; la forma de conciliarlos es que se admitan presunciones que, además de razonables en su aproximación a la realidad, permitan la prueba en contrario; lo que implica que la previsión legal de la prueba en contrario es un requisito de constitucionalidad. Explica que la doctrina ha establecido que las pruebas legales deben respetar el requisito de efectividad de la capacidad económica; esto es no deben prohibir prueba, pues lo esencial es que no se le impida la demostración, lo que sucedería si se le exigieran pruebas de difícil o imposible puesta en práctica, pues si se comprueba fehacientemente el hecho, la prueba legal no habría de operar como obstáculo insuperable para una interpretación de la norma capaz de responder a casos excepcionales. Dice que una norma que contenga una prueba legal debe, sea en forma específica, sea en forma general, contener una cláusula de equidad, que es lo que el Tribunal Constitucional alemán, ha identificado como requisito de constitucionalidad para evitar que lo que es válido en la normalidad de los casos provoque efectos confiscatorios o de lesión injustificada del derecho a contribuir según la capacidad económica. En cuanto al límite de la no confiscatoriedad señala que el Estado y en general, los entes públicos con poder tributario, encuentran otro límite esencial a la hora de perseguir los fines recaudatorios y extrafiscales de la tributación o exacción coactiva de riqueza: que no se viole el derecho de propiedad, y por lo tanto que la tributación no tenga alcances confiscatorios. En el asunto que le atañe indica que las autoridades estatales han alegado que la legislación prohíbe atender las argumentaciones del contribuyente en el sentido que los descuentos están documentados y comprobados en notas de crédito, que se emiten con posterioridad a la factura y no, como dice la letra del artículo 11 a) de la Ley General de Impuestos Sobre las Ventas en la factura misma; lo que deja en evidencia que en el ordenamiento tributario costarricense no existen cláusulas de equidad. No obstante agrega que si se interpreta el artículo 11 a) atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad, aunque implique una extensión de la letra, se deja abierta la puerta para una aplicación equitativa de la ley. En este caso, tal aplicación se reduciría simplemente a valorar si una nota de crédito, en el contexto de la contabilidad del contribuyente y a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados, es un documento fehaciente para comprobar la existencia real de los descuentos. Agrega que si la conclusión fuera positiva, lo equitativo es aceptar la nota de crédito, en el contexto de la contabilidad del contribuyente y a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados, para evitar la injusticia suma de que a una empresa se le cobre un doble impuesto sobre la renta: el impuesto sobre las utilidades, que es un impuesto sobre la renta neta, más el impuesto de ventas, que se convierte en un impuesto sobre la renta bruta si quien lo debe soportar es el empresario contribuyente con poder-deber de traslación jurídica. Concluye que las autoridades correspondientes entienden que el ordenamiento tributario costarricense impide la aplicación equitativa de la ley tributaria; lo que provoca efectos confiscatorios y contradicen el derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica, pues no existe cláusula de equidad que permita evitar tales transgresiones constitucionales. Añade que la restricción sería válida si el único documento fehaciente fuera la factura o que el incremento de los costos de gestión y fiscalización de otros medios distintos de la factura fuera desproporcionado, con lo cual el derecho de contribuir según la capacidad económica tendría que ceder, en un juicio de proporcionalidad, ante exigencias de practicabilidad administrativa. Manifiesta que el acudir al Derecho comparado evidencia que no es cierto que la factura sea desde el punto de vista de las exigencias de practicabilidad administrativa, el único

medio fehaciente para comprobar la realidad del descuento, pues la legislación argentina permite que el descuento pueda figurar en la factura de venta o en nota de crédito por separado. Dice que resulta evidente que limitar la deducción de los descuentos a aquéllos que se conceden en el momento de la operación y que se consignan en la factura únicamente no es una tendencia de Derecho Comparado, cuya tendencia es construir reglas que establezcan una relación de coherencia entre la finalidad de que el impuesto se cobre sobre el monto efectivo de la operación gravada y los mecanismos formales de comprobación. De modo que el artículo cuestionado hace una restricción irrazonable de las opciones que fehacientemente podrían servir para demostrar y justificar la realidad de los descuentos; e impide la demostración de la efectiva capacidad económica, sin que existan razones de peso, desde el punto de vista de la practicabilidad administrativa, que pudieran justificar esa restricción. Dice que el efecto confiscatorio del artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas, sobre la economía de su representada, combinado con la omisión de cláusulas de equidad orientadas a que en ningún caso la carga tributaria tenga efectos confiscatorios, es fácil de detectar, pues traspasa de sobra los límites de la no confiscatoriedad y grava una capacidad económica equivocada; esto es recae sobre una riqueza que el impuesto de ventas no quiere gravar: la del contribuyente con poder-deber de traslación, dígase la empresa.

2.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad (folio 2), señala que contra su representada se sigue procedimiento de determinación de oficio del impuesto general sobre las ventas iniciado mediante el traslado de cargos N°AIA 3/32/96, que se encuentra pendiente de resolución ante el Tribunal Fiscal Administrativo, bajo el expediente N°4890.

3.- La certificación literal del libelo en que se invoca la inconstitucionalidad consta a folios 132 a 134.

4.- Por resolución de las 15:40 horas del 27 de mayo de 1999 (folio 140), se dio curso a la acción y se confirió audiencia a la Procuraduría General de la República así como a la Dirección General de la Tributación.

5.- En escrito visible a los folios 144 y siguientes la Procuraduría General de la República responde la audiencia y señala que la acción es inadmisibles por cuanto el argumento principal para acusar violados los principios de capacidad económica y de no confiscación, es la omisión de normas positivas en el ordenamiento tributario, que le permita utilizar otro medio de prueba diferente al exigido por el Legislador en el artículo 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, o bien que establezca el error de derecho para eximir del pago del impuesto cuando han mediado circunstancias especiales; omisiones que no pueden recurrirse en esta vía por cuanto el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional que se refiere a acciones u omisiones concretas de sujetos privados o de actos subjetivos de autoridades públicas que conlleven a la violación de principios constitucionales, y no a la omisión de normas en el ordenamiento. En cuanto al fondo indica principalmente que el artículo 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su reglamento regulan el procedimiento que debe observarse en el proceso de determinación de la base imponible, lo que incluye el tratamiento que le han de dar los contribuyentes del impuesto a los descuentos otorgados, fijando dos requisitos para que los mismos puedan deducirse, a saber: que se trate de descuentos usuales y generales en las prácticas comerciales, y que los mismos aparezcan consignados por separado en las facturas de venta; de modo que en virtud del principio de legalidad en

materia tributaria, el contribuyente no puede pretender más de lo que la ley le autoriza, ni la Administración arrogarse facultades que la ley no le concede. Agrega que la exigibilidad de los requisitos que establecen las normas cuestionadas hay que analizarlas en función de lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley, que establece entre las obligaciones de los contribuyentes y declarantes, la de extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados, por cuanto, para los efectos del impuesto de ventas por ejemplo, la factura constituye el medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del tributo. Manifiesta que el procedimiento para la fijación de la base imponible establecido en la Ley sea contrario a los intereses de la empresa que otorgó los descuentos, no por ello se violenta el principio de capacidad económica. En cuanto a la ausencia de normas en el ordenamiento tributario para evitar resultados inequitativos – al no admitirse otras pruebas - no viola el principio de capacidad económica, toda vez que el artículo 11 inciso a) no solo admite la factura como medio probatorio, sino cualquier otro documento autorizado por la Administración Tributaria; y si bien las notas de crédito no han sido autorizadas para justificar el otorgamiento de descuentos para poder aplicarlos como deducción de la base imponible, dicha limitación probatoria encuentra su justificación en el artículo 3 de la Ley de Ventas, según el cual entratándose de la transferencia de mercancías, el hecho generador se configura al momento de la emisión de la factura, lo que implica que en tal documento, deben estar claramente definidas todas las afecciones a la base imponible. De ahí que la afección que sufre en el patrimonio de la empresa que otorgó los descuentos en forma indebida, no se da como una consecuencia directa del tributo como tal, sino como consecuencia directa de la interpretación errónea que hace el accionante de la normativa existente. En cuanto al principio de capacidad económica que es uno de los principios fundamentales en que se debe cimentar todo ordenamiento tributario, añade que el portador de la capacidad económica que se pretende gravar con el Impuesto General Sobre las Ventas, no es el del agente recaudador; que colabora con la Administración en sus tareas recaudatorias, razón por la que no puede ese tributo afectar la capacidad económica efectiva de la empresa accionante. Explica que en el supuesto que el agente retenedor no cobre o no traslade el impuesto a sus compradores, la ley lo hace en principio asumir el monto de los impuestos dejados de percibir por su inobservancia al ordenamiento tributario, como una especie de sanción no explícita por no haber colaborado teniendo el deber de hacerlo. En relación con el principio de no confiscatoriedad dice que se erige como un límite al ejercicio del poder tributario del Estado, que de alguna manera se apropia de la riqueza de los particulares. Agrega que un tributo es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado; lo que no se desprende de la situación que atañe a la empresa accionante en relación con el Impuesto General Sobre las Ventas, pues los descuentos realizados no eran usuales ni generales, ni estaban consignados en las facturas de ventas, motivo por el cual la administración tributaria rechazó aquellos descuentos por pronto pago otorgados por la empresa accionante a sus clientes y realizó los ajustes pertinentes, por no ajustarse a las condiciones establecidos en el inciso a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su Reglamento. Concluye que la afección económica en el patrimonio de la empresa, no se presenta como una consecuencia directa de una imposición irrazonable y desproporcionada, por lo que no puede verse como un doble gravamen a la renta y tampoco puede existir confiscatoriedad, cuando ha sido el contribuyente quien voluntariamente se ha desprendido de su patrimonio en aras de promover el mercadeo de su producto.

6.- En escrito visible a los folios 163 y siguientes la Dirección General de Tributación responde la audiencia conferida y señala que esa Dirección General

ha hecho traslado de cargos por la aplicación del criterio que en relación con los descuentos tiene la accionante, a partir del año 1992. Manifiesta que es indispensable que el descuento se consigne en la factura de venta, dado que ése es el único medio idóneo que la ley establece para la correcta verificación y fiscalización de la deuda tributaria, pues de lo contrario la Dirección General de Tributación carecería de elementos adecuados para ejercer su competencia fiscalizadora. En cuanto a la admisibilidad de la acción, dice que el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional se refiere a la omisión que un sujeto público o privado haga de la aplicación de una norma existente en el ordenamiento jurídico y no a la ausencia de la norma que el recurrente echa de menos, por lo que resulta inadmisibile. En cuanto al fondo, indica que los descuentos deducibles de la determinación de la base imponible deben cumplir dos requisitos; a saber: a) que se trate de descuentos usuales y generales en las prácticas comerciales y b) que se hayan consignado por separado del precio de venta en la factura, definiendo el Legislador no sólo el método sino el procedimiento de determinación de la base imponible. Dice que el rechazo de los descuentos por pronto pago, - por no reunir los requisitos señalados en la ley, no resultan confiscatorios ni lesivos al derecho de propiedad, por cuanto el impuesto cuestionado es un tributo de carácter general, fundamentado en los principios de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad, que no coloca al contribuyente en una situación ruinosa ni de quiebra. Añade que el impuesto impugnado por su naturaleza no irrespeta la capacidad contributiva, sino que tales problemas devienen de la errónea interpretación que la accionante hizo del artículo 11 de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su reglamento, en relación con los descuentos. Concluye que en la especie lo que existe en un diferendo de mera legalidad y no de constitucionalidad que debe ser planteado en la sede administrativa correspondiente.

7.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 122, 123 y 124 del Boletín Judicial, de los días 24, 25 y 28 de junio de 1999 (folio 173).

8.- En los procedimientos se ha cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el magistrado **Vargas Benavides**; y,

Considerando:

I.- Sobre la admisibilidad. La legitimación de la accionante encuentra fundamento en el asunto pendiente de resolver ante el Tribunal Fiscal Administrativo que se tramita bajo el expediente número 4890, en que invocó la inconstitucionalidad de las omisiones y normas cuestionadas.

II.- Objeto de la impugnación. La acción de inconstitucionalidad lo es para que se declaren inconstitucionales la omisión en la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando ha cobrado el impuesto con base en una interpretación razonable de la norma, en conexión con el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y la omisión de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica.

III.- Sobre el fondo.- En cuanto a la primera omisión apuntada por el accionante, que llama "omisión en la Ley de Impuesto General Sobre las Ventas de una norma que permita eximir por error de derecho del pago del impuesto

al contribuyente con poder-deber de traslación jurídica cuando no ha cobrado el impuesto, con base en una interpretación razonable de la norma"; la Sala constata que el procedimiento de determinación de oficio que constituye el asunto principal de esta acción, no se encuentra regulado en el Título III del Código de Normas y Procedimiento Tributarios que contiene las infracciones administrativas que sanciona el Poder Ejecutivo y los delitos tributarios que reprime el Poder Judicial, dentro de los que podría eventualmente invocarse el error de derecho. La razón del procedimiento base de esta acción por ajustes a ventas gravadas, tiene su origen en que la empresa accionante se apartó del procedimiento de cálculo de la base imponible del tributo según lo dispone el artículo 11 inciso a) en relación con el artículo 3 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas según el cual el hecho generador del impuesto ocurre en la venta de mercancías, en el momento de la facturación o entrega de ellas, en el acto que se realice primero, lo que justifica que en tal documento queden consignadas claramente todas las afecciones a la base imponible, incluyendo claro está, los descuentos realizados. Este procedimiento de naturaleza tributaria no tiene como finalidad la imposición de sanción alguna en contra de la empresa accionante, ya que lo único que persigue a través del ajuste es que el recurrente en su condición de contribuyente legal cancele al Fisco el monto del impuesto que no trasladó a sus compradores porque decidió ahorrárselos, contrario a su deber. Sobre este punto, comparte este Tribunal el criterio de la Procuraduría General de la República en el tanto indica que si el contribuyente no retuvo los montos por concepto del impuesto general sobre las ventas a que está obligado por haberse apartado del procedimiento que al efecto dispone la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y que además era hartamente conocido por la recurrente quien en anteriores ocasiones enfrentó varios procedimientos de ajustes en el cálculo del impuesto para períodos anteriores; el ajuste es un efecto del incumplimiento de su deber por no haber trasladado a sus clientes el pago del impuesto oportunamente; y no constituye sanción tributaria como equivocadamente expresa el accionante. Por los argumentos expuestos, la Sala estima que la acción debe declararse sin lugar en cuanto a este extremo.

IV.- De la omisión de cláusulas de equidad que eviten efectos confiscatorios y de lesión del derecho fundamental a contribuir según la capacidad económica. Disponen los artículos 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas, y 17 de su Reglamento:

Artículo 11 inciso a):

"(...) En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta (...)

No forman parte de la base imponible:

- a. Los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva."

Artículo 17 del Reglamento a la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas:

"En las ventas de mercancías el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta (...) el cual se establecerá de acuerdo con el artículo 11 de la Ley, deduciendo del precio real de venta: los descuentos aceptados en las prácticas

comerciales (...) siempre que (...) se facturen y contabilicen por separado del precio de venta de las mercancías vendidas."

La cuestión que debe dilucidarse en este punto es si resulta lesivo a los principios tributarios de capacidad económica y no confiscatoriedad que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no contenga cláusulas de equidad que permitan interpretar las normas que regulan el método y procedimiento del cálculo de la base imponible del Impuesto General Sobre las Ventas contenido en los artículos cuestionados, de manera que se admita deducir los descuentos por pronto pago de la base imponible en un momento posterior a la emisión de la factura, tal como se permite en otras legislaciones. En apoyo a su tesis, el accionante cita doctrina europea a favor de tales cláusulas de equidad y según la cual si un tributo grava desproporcionadamente el patrimonio de un sujeto determinado, se produce un reparto de las cargas públicas contrario a los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; lo que queda a salvo cuando existen cláusulas de equidad que permiten evitar las injusticias del caso concreto, pues permiten liquidar los impuestos por un importe inferior o bien condonar total o parcialmente deudas derivadas de la obligación tributaria; cuando en vista de las circunstancias del caso, su cobro no sea equitativo. A criterio de este Tribunal, las cláusulas de equidad a que se refiere la doctrina van dirigidas a evitar las manifestaciones confiscatorias que pueda tener el tributo en el ámbito de la recaudación del impuesto, así como a evitar otros efectos extrafiscales de la imposición excesiva, tales como que la demanda de los bienes sobre los que recae el impuesto se vea afectada o se anule la actividad comercial, en perjuicio de los diferentes agentes económicos. En otras palabras, cuando el impuesto tiende a aumentar radicalmente, tiende a generar una disminución de la demanda de tal gravedad al punto que la empresa vende menos. En este supuesto, el comerciante opta por asumir la carga excesiva del impuesto y termina pagando parte del impuesto que no tenía pagar y que debía trasladar a sus clientes, -como medida para evitar que disminuya la demanda y su negocio se vea perjudicado-, o bien, permite que el tributo haga ruinoso su actividad económica al impedir su ejercicio, dados los altos impuestos que afectarían esa actividad. Es entonces bajo tal supuesto en que la doctrina citada por el recurrente recomienda la aplicación de las cláusulas de equidad en materia impositiva, para que se dispense al comerciante del pago de tal tributo o parte de éste a favor del Fisco; lo que podría resultar un mecanismo oportuno para que el negocio en particular no se vea afectado sensiblemente y no tenga el comerciante que hacer uso de tácticas que resulten lesivas de su capacidad económica, en su condición de contribuyente. De lo expuesto hasta el momento, es dable concluir que las llamadas cláusulas de equidad no tienen relación alguna con el supuesto que aqueja al accionante, cuya situación se reduce a que desde el año 1992 ha decidido dar una interpretación diversa del método dispuesto en el artículo 11 inciso a) de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, que regula el cálculo de la base imponible; situación que no tiene vinculación con el supuesto necesario para que operen las cláusulas de equidad según la doctrina.

V.- Acusa el accionante que el artículo 11 a) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no permite deducir los descuentos por pronto pago de la base imponible, a pesar de que ésta es una práctica comercial usual en el medio. Sobre el particular este Tribunal reitera lo expuesto al aquí recurrente en la sentencia número 02639-98 de las quince horas quince minutos del veintiuno de abril de mil novecientos noventa y ocho, en cuanto a que si bien es cierto no es posible deducir descuentos por pronto pago de la base imponible al ocurrir éstos con posterioridad al acaecimiento del hecho generador en que se emite la factura, no es menos cierto que la ley establece claramente el método

contable que debe adoptar el contribuyente para deducir los descuentos del cálculo de la base imponible, esto es, indicando el monto del descuento en la factura, exigencia que constituye un medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del adeudo tributario y que no constituye infracción al Derecho de la Constitución. En definitiva, el que el recurrente elija un procedimiento diferente para calcular la base imponible, constituye una práctica anómala que es la que ha provocado que su riqueza se vea afectada, aspecto que no deriva de la norma cuestionada, sino de su renuencia a aplicar los procedimientos que establece la ley. En cuanto al tema, se transcribe en lo que interesa la sentencia número 02639-98 de las 15:15 horas del 21 de abril de 1998:

"II(...)se concluye que la base imponible del impuesto sobre las ventas (elemento sustancial del tributo, sobre el cual se determina el monto de la obligación, mediante la aplicación matemática a éste de la tarifa del impuesto: 13 por ciento, en el caso de examen), la constituye el precio neto de venta de la mercancía que se vende, que incluye, en su caso, el impuesto selectivo que se haya pagado. Ahora bien, si el comerciante otorga un descuento a su cliente, es decir, vende a un precio menor la mercancía, indefectiblemente, el precio real de venta se modifica, o lo que es lo mismo, la base imponible se disminuye y por ende, el monto de la obligación; por ello es indispensable que tal circunstancia se advierta en la factura de venta, dado que, la exigencia apuntada, constituye un medio idóneo para la correcta verificación y fiscalización del adeudo tributario, pues de lo contrario, la administración tributaria carecería de elementos adecuados para ejercer las competencias que la ley le encomienda. El apoderado de la recurrente estima que la mecánica establecida por las normas de comentario es inconstitucional, simplemente, por ser contraria a la práctica que observa su representada al momento de otorgar descuentos a sus clientes, la cual consiste, básicamente, en no consignarla en la factura respectiva -en contra del mandato expreso de la ley- y luego aplicarla como deducción al impuesto respectivo, en la declaración jurada que presenta. Si bien es cierto, como se apuntó, no resulta ilegal que los comerciantes otorguen descuentos a sus clientes, siempre y cuando sean aceptados en las prácticas comerciales, y sean usuales y generales; también lo es que, para que sean tomados en consideración al momento de la determinación de la obligación tributaria, sean consignados por separado del precio de venta en la factura respectiva. Como lo que el promovente pretende con el amparo, es que la Sala le reconozca a su representada, a través de la vía de la inconstitucionalidad, un derecho subjetivo a un procedimiento distinto y especial al señalado por la ley para determinar la obligación tributaria del impuesto sobre las ventas, dadas las especiales formas en que ejerce el comercio, en nombre de principios constitucionalmente reconocidos tales como: la igualdad, la propiedad privada, la razonabilidad y la proporcionalidad de la ley; pretensión que resulta abiertamente improcedente, dado que, los citados principios no tutelan ni reconocen el derecho que reclama. Tampoco aprecia esta Sala arbitrariedad alguna de los recurridos en perjuicio de la poderdante del recurrente, pues la aplicación que hace la administración tributaria de la normativa cuestionada, lo fue con estricto apego a la ley, pues como se apuntó, no puede la

Dirección General de Tributación Directa aceptar "descuentos" en el precio de venta de las mercancías que no se hayan consignado expresamente en la factura de venta, que es lo que se pretende, sin que sea posible afirmar lo contrario con aplicación del principio "realidad económica", principio de interpretación que es una herramienta que concede la ley a la administración tributaria, ante formas jurídicas adoptadas por el contribuyente para obtener una disminución considerable en la obligación tributaria, las cuales se aparten manifiestamente de la realidad de los hechos; mas no así, para modificar el sentido de la ley.

III.- Dado que esta Sala, según el razonamiento expuesto, no aprecia tan siquiera una duda razonable sobre la inconstitucionalidad de las normas impugnadas, ni tampoco arbitrariedad alguna en el proceder reclamado, tanto a la Dirección General de Tributación Directa y al Tribunal Fiscal Administrativo, el recurso resulta improcedente y así debe declararse".

III.- CONCLUSION.- Como la anterior sentencia de esta Sala define exactamente el meollo de esta acción, y como no existen motivos para variar ese criterio, ni razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión (párrafo segundo artículo 9 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional), lo procedente es confirmar esa jurisprudencia y declarar sin lugar la acción, como en efecto se dispone. POR TANTO: Se declara sin lugar la acción."

VI.- *En razón de la jurisprudencia constitucional citada y de lo expuesto en los considerandos anteriores, la Sala concluye que el impuesto impugnado por su naturaleza no irrespeta los principios de la capacidad económica y de no confiscatoriedad que informan al Derecho Tributario, así como tampoco resulta inconstitucional la interpretación que de dichas normas han hecho la Dirección General de Tributación y el Tribunal Fiscal Administrativo, pues ha quedado establecido con claridad que la disminución del patrimonio que acusa el accionante contribuyente como consecuencia de los ajustes por el impuesto general sobre las ventas, deviene de la errónea interpretación que la accionante voluntariamente hizo del artículo 11 de la Ley del Impuesto General Sobre las Ventas y 17 de su reglamento, al restar de la base imponible los descuentos no consignados en la factura, en infracción a lo establecido en las normas que aquí cuestiona. En consecuencia, al no existir motivos para variar el criterio asumido sobre el tema por la Sala, ni razones de interés público que justifiquen reconsiderar la cuestión, lo procedente en cuanto a la segunda omisión apuntada referente a la no implementación de las cláusulas de equidad al calcularse el impuesto general sobre las ventas, es declarar sin lugar la acción.*

Por tanto:

Se declara sin lugar la acción.

Luis Paulino Mora M.

Presidente, a.i.

Carlos M. Arguedas R. Ana Virginia Calzada M.

Adrián Vargas B. José Luis Molina Q.

Susana Castro A. Alejandro Batalla B.