



## **CONTRATOS MERCANTILES**

### **LA LIBERTAD CONTRACTUAL**

#### **RESOLUCIÓN No. 4879-2002**

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.** San José, a las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del veintidós de mayo del dos mil dos.-

Acción de inconstitucionalidad promovida por ...1..., en su condición de Gerente General con facultades de Apoderado Generalísimo sin límite de suma de la sociedad ...2... con cédula de persona jurídica número ...; contra el párrafo sexto del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, No. 7092 del 24 de marzo de 1988. Intervinieron también en el proceso Carlos Muñoz Vega, mayor, casado, Licenciado en Derecho, vecino de Pavas, cédula de identidad número uno-trescientos cincuenta y tres-quinientos cuarenta y cuatro, en calidad de Ministro de Hacienda a.i.; Carlos Alfaro Alfaro, mayor, soltero, master en Administración de negocios, con cédula de identidad uno-setecientos diecisiete-trescientos treinta y cuatro en su condición de Director General de Tributación y Román Solís Zelaya, mayor, casado, abogado, cédula de identidad número uno-quinientos diecinueve-cero ochenta y tres en representación de la Procuraduría General de la República.

#### **RESULTANDO:**

**1.-** Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las quince horas y cincuenta y seis minutos del veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y ocho (folio 1), el accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del párrafo sexto del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, No. 7092 del 24 de marzo de 1988 por ser contrario a los artículos 28, 29, 33, 45, y 46 de la Constitución Política. Alega que mediante voto número 7089-97 la Sala Constitucional rechazó de plano una acción planteada por ...2... alegando que carecía de legitimación para accionar por cuanto es un agente retenedor del impuesto y ello no le da condición de sujeto pasivo, siendo esta, una posición contraria a la ley, ya que la legislación tributaria taxativamente establece que el responsable de la obligación tributaria es sujeto pasivo. Es así que en el artículo 56 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la condición de responsables para las personas físicas o jurídicas domiciliadas en Costa Rica que efectúen remesas o acrediten las rentas o beneficios gravados- los agentes de retención- a las personas domiciliadas en el exterior que perciban beneficios de las fuentes costarricenses. Asimismo los sujetos domiciliados en el exterior son subrogados por el sujeto

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

domiciliado en Costa Rica en el cumplimiento de todas las obligaciones que establece la ley, por lo que los agentes de retención son solidariamente responsables del pago del impuesto y de los recargos e intereses que correspondan. De conformidad con el principio de reserva de ley, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece como sujeto pasivo al sujeto del impuesto y al sujeto de la obligación, siendo así que el Agente Retenedor al ser un sujeto responsable de la obligación tributaria es por ende sujeto pasivo de la relación tributaria, porque asume una posición de deudora. Por lo expuesto solicita variar el criterio expuesto en dicho voto y que se le de curso a la presente acción basado que su representada es legalmente sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estima que la norma impugnada viola los derechos fundamentales de igualdad ante las cargas públicas, libertad contractual y libertad de comercio y constituye una vía inadecuada de realizar censura sobre una manifestación artística por cuanto impone una tarifa del veinte por ciento para tasar el impuesto a las remesas al exterior por alquiler de películas cinematográficas y películas para la televisión, frente a una tarifa impositiva del cincuenta por ciento para telenovelas, por lo que dicha desigualdad del treinta por ciento entre novelas y películas de televisión resulta a todas luces arbitraria y desproporcionada si se toma en cuenta el objetivo perseguido para ambos es el entretenimiento para la televisión, así como, al hecho generador del impuesto. Considera que no existe diferencia objetiva alguna entre una telenovela y las denominadas por ley, películas cinematográficas o para la televisión, aceptar tal distinción sería aceptar una discriminación, en razón de su procedencia latinoamericana o los contenidos propios de ellas característica que desde el punto de vista tributario no podrían legitimar una desigualdad de trato frente a las películas, que normalmente exhiben contenidos similares. Estima que resulta violatorio lo establecido en el párrafo sexto cuestionado al principio de igualdad ante las cargas públicas por cuanto las películas para televisión se encuentran de hecho y de derecho en la misma situación tributaria que el género de las telenovelas además que dicho párrafo le confiere a las películas para televisión sin hacer distinciones de si son series o una sola exhibición. Igualmente viola el principio de libertad contractual ya que su representada se ve limitada a celebrar convenios que son favorables a sus intereses pues no puede seguir contratando libremente con las empresas extranjeras que le proporcionan las novelas en virtud de tener que retenerle en el pago, en condición de agente retenedor, el cincuenta por ciento del impuesto de renta, cuya tarifa les resulta alta, por lo que perderían el interés de seguir contratando con ...2... Asimismo viola el principio de libertad de comercio pues la onerosidad del tributo limita al empresario determinar la elección posible del género de actividad y programas al que desee dedicarse. Es por lo anterior que el artículo impugnado presenta una distinción injustificada entre categorías iguales ya que confiere un trato discriminatorio a categorías tributarias iguales, respecto del hecho generador, puesto que la imposición de un tributo desproporcionado y excesivamente oneroso a la telenovela y la concesión de un tratamiento ventajoso a los otros tipos de filmes para televisión, atenta contra la expresión sin censura del pensamiento y lesiona la inviolabilidad del patrimonio de los particulares, pues se hace pagar más y en forma desproporcionada a un bien cuyas características tributarias y el hecho imponible son iguales a otras producciones intelectuales tratadas en formas diferentes.

2.- A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señala que en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo se encuentra pendiente un juicio contencioso administrativo especial tributario promovido por ...2... contra el Estado, que se tramita bajo el expediente número 97-498-014-CA, y allí se invocó la

---

**[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)**

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

inconstitucionalidad de la norma impugnada.

3.- Mediante resolución interlocutoria número 000413-I-98 de las catorce horas cuarenta y cuatro minutos del catorce julio de mil novecientos noventa y ocho la Sala rechazó de plano la acción únicamente respecto de la impugnación que se hace del principio de igualdad ante las cargas tributarias y dispuso continuar el proceso respecto de los demás alegaciones.

4.- Por resolución de las nueve horas cuarenta y cinco minutos del diecisiete de noviembre de mil novecientos noventa y ocho (visible a folio 70 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República, al Ministerio de Hacienda y a la Dirección General de Tributación Directa.

4.- La Procuraduría General de la República rindió su informe visible a folios 74 a 90. Señala que tanto el Código de Normas Tributarios como la jurisprudencia identifican al contribuyente con lo que en doctrina se conoce con el nombre de "sujeto pasivo de derecho". Al hablar de contribuyente se hace referencia al que contribuye, por consiguiente al quien soporta el peso económico del gravamen, si bien existe una correspondencia entre el sujeto pasivo del tributo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no necesariamente existe una identidad entre ambos conceptos. El agente retenedor es el obligado por ley y que por razón de su actividad debe intervenir en actos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo y el hecho de que la ley haga al agente retenedor responsable ante el fisco por los impuestos retenidos o percibidos del contribuyente del impuesto, no implica, que éste adquiere la condición del sujeto pasivo del tributo. En el presente caso, la empresa recurrente no es más que un agente retenedor del impuesto sobre las remesas al exterior, por cuanto el contribuyente (sujeto pasivo de derecho) del impuesto sobre las remesas al exterior, lo son las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior que perciban rentas o beneficios de fuente costarricense, el agente retenedor es quien asume la responsabilidad ante el fisco por el importe retenido o percibido al contribuyente del impuesto y no sustituye a éste en su condición de sujeto pasivo por deuda propia. En cuanto a la legitimación el accionante invoca como asunto previo el proceso especial tributario que se tramita en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo, proceso que a juicio de esta Procuraduría no reúne los requisitos exigidos en el artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por cuanto el accionante en su condición de agente retenedor no se ve afectado con la normativa impugnada, por lo que el único legitimado lo es el sujeto pasivo del impuesto. Con respecto a la alegada violación a los artículos 28 y 29 constitucionales, esta Procuraduría considera que no existe censura previa por cuanto el Estado podría hacer uso de otros medios constitucionales e idóneos de contención para evitar la proliferación de proyecciones de telenovelas sin necesidad de recurrir al establecimiento de tributos, por lo que la disposición de gravar el arrendamiento de telenovelas a personas domiciliadas en el exterior con una tarifa del 50% no atenta con los valores de libertad de expresión y sin censura previa, toda vez que el sistema tributario no esta concebido como un instrumento de censura sino como un instrumento que obliga a los ciudadanos a contribuir con los gastos del Estado. Con relación a que dicha norma resulta arbitraria, desproporcionada y establece un trato desigual en perjuicio de los arrendatarios de telenovelas, el artículo 18 constitucional establece la obligatoriedad de contribuir con los gastos del Estado, en tanto que el artículo 33 establece el principio de igualdad

---

[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

ante la ley de lo cual se deriva el principio de igualdad ante las cargas públicas. No obstante dicha igualdad no es absoluta por cuanto la igualdad tributaria debe considerarse en primer plano, la capacidad económica del sujeto y no al sujeto como tal. La igualdad tributaria, no es otra cosa que el derecho del contribuyente para que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en igualdad de circunstancias, por lo que la igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrientes la ley, según las diferencias constitutivas que de ella derivan, por lo que resulta válida para el legislador crear categorías que irroguen trato diferente entre los habitantes a condición de que el criterio empleado para discriminar sea razonable. En la Ley de Impuesto sobre la Renta se creó el denominado "impuesto a las remesas al exterior", estableciéndose en el artículo 52 como objeto del impuesto "... toda renta o beneficio de fuente costarricense destinada al exterior", en tanto que en el artículo 54 de dicha ley se establecieron diferentes categorías de rentas de fuente costarricense, dentro de las que se incluye el inciso g) los ingresos obtenidos por personas no domiciliadas en el país, provenientes de la producción, la distribución, la intermediación y de cualquier otra forma de negociación en el país de películas cinematográficas y para televisión, video tapes, radionovelas y otro medio similar de proyección, transmisión y difusión de imágenes y sonidos, gravando de conformidad con el artículo 59 cada una de esas categorías con una tarifa de impuesto diferente. En consecuencia todo aquel sujeto pasivo domiciliado en el extranjero que se dedique al arrendamiento de telenovelas estarán afectos al mismo impuesto del 50% sobre el monto de las rentas o beneficios que le sean remesados por el arrendante de manera que la discriminación que acusa el accionante no puede surgir de comparar la tarifa que establece el legislador para las diferentes categorías de rentas de fuente costarricense reguladas por el artículo 59 de la Ley de Marras, concretamente en el párrafo 6, sino que la constitucionalidad de la norma debe examinarse en función del trato que el legislador otorga a los individuos que perciben las rentas provenientes de cada una de las categorías, por lo que la norma cuestionada no es inconstitucional por cuanto no existe ningún trato discriminatorio entre los sujetos pasivos que se dediquen a la realización de una misma actividad, como por ejemplo el arrendamiento de telenovelas. Respecto a la violación del artículo 45, el accionante no indica en que radica la violación, por lo que se omite el pronunciamiento al respecto. En cuanto a la violación del artículo 46 constitucional, el accionante únicamente manifiesta que al gravarse el alquiler de telenovelas, se le limita la libertad de elección al empresario en cuanto al género de actividad y programas a que desea dedicarse. Con respecto a este alegato, tampoco lleva razón el accionante debido a que el impuesto con que se grava el alquiler de telenovelas no es discriminatorio ni atenta contra la propiedad y menos aún se pretende con ello eliminar el lucro generado por dicha actividad. Asimismo independientemente de la tarifa del impuesto, la actividad empresarial del accionante no se ve afectada en razón que no es sobre el producto de la actividad empresarial que ellos realizan que se establece el impuesto de análisis, sino sobre las rentas o beneficios producto del alquiler de telenovelas a empresarios extranjeros, a los cuales debe de remesar tales rentas. Se solicita que la acción sea rechazada interlocutoriamente por falta de legitimación del promovente y de ser acogida la acción, entonces que se declare sin lugar por el fondo.

5.- Los señores Carlos Muñoz Vega y Carlos Alfaro Alfaro en su condición respectiva de Ministro de Hacienda a.i. y Director General de Tributación Directa contestan a folio 91 la audiencia concedida, manifestando que la alegada violación del principio de igualdad ante las cargas públicas aducida por

---

**www.iusmercatorum.com**

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

accionante ya la Sala rechazó de plano la acción con respecto a ello. En el caso bajo examen, el legislador dio un trato diferenciado atendiendo a la disímil naturaleza del objeto gravado, y así todo sujeto pasivo que remese pagos al exterior por la utilización de telenovelas debe de retener como impuesto único y definitivo el cincuenta por ciento sobre los importes remesados por la utilización en el territorio nacional de telenovelas, porcentaje que debe aplicarse sin importar el origen de las mismas. Todo ello independiente del contenido de la telenovela toda vez que es usualmente el medio televisivo el que lo advierte al televidente, quien es el que discrimina qué y quienes ven el programa, y el Estado puede acudir a otras vías para ejercer la censura. Con respecto a la violación a la libertad de comercio, a la libertad de contratación y a la inviolabilidad del patrimonio, la libertad de comercio no es irrestricta y cualquier sujeto pasivo puede incorporar en su actividad empresarial la utilización de telenovelas provenientes del exterior para su difusión, no existiendo restricción alguna para ello, salvo a su capacidad empresarial y la observancia de las disposiciones legales atinentes. Asimismo, en el caso de las telenovelas los espacios publicitarios disponibles durante su emisión, son los mas buscados por los anunciantes porque acaparan un enorme segmento del mercado, permitiendo ello al empresario la obtención de considerables ingresos por los espacios comerciales vendidos. Estiman que el tributo fijado es razonable y no atenta contra el patrimonio porque no absorbe la totalidad de las rentas obtenidas en el negocio. Solicitan se declare sin lugar la acción de inconstitucionalidad en contra del párrafo sexto del artículo 59 de la Ley e Impuesto sobre la Renta vigente.

6.- Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 232, 233 y 234 del Boletín Judicial, de los días treinta de noviembre, primero y dos de diciembre de mil novecientos noventa y ocho (folio 72).

7.- El expediente fue oportunamente turnado para su estudio al magistrado Luis Fernando Solano C., quien al efecto figura como ponente de esta resolución.

8.- Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, se prescinde de la audiencia oral y pública prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, por considerar que existen suficientes elementos de juicio para resolver esta acción.

9.- En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el magistrado **Solano Carrera**; y,

### CONSIDERANDO:

**I.- Del objeto de la acción.** El accionante solicitan que se declare la inconstitucionalidad del párrafo sexto del artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas, No. 7092 del veinticuatro de marzo de mil novecientos noventa y ocho por ser contrario a lo establecido en los artículos 28, 29, 33, 45 y 46 de la Constitución Polítca. La disposición del artículo cuestionado estipula: "*Artículo 59.- Tarifas. Por el transporte y las comunicaciones se pagará una tarifa del ocho punto cinco por ciento ( 8.5% ). Por las pensiones, jubilaciones, salarios y cualquier otra remuneración que se pague por trabajo personal ejecutado en relación de dependencia se pagará una tarifa del diez por ciento ( 10% ). Por los honorarios, comisiones, dietas y otras*

---

[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

*prestaciones de servicios personales ejecutados sin que medie relación de dependencia se pagará una tarifa del quince por ciento ( 15% ). Por los reaseguros, reafianzamientos y primas de seguros de cualquier clase se pagará una tarifa del cinco punto cinco por ciento ( 5.5% ). Por la utilización de películas cinematográficas, películas para televisión, grabaciones, discos fonográficos, historietas y, en general, cualquier medio de difusión similar de imágenes o sonidos, así como por la utilización de noticias internacionales se pagará una tarifa del veinte por ciento ( 20% ). **Por radionovelas y telenovelas se pagará una tarifa del cincuenta por ciento ( 50% ).** Por las utilidades, dividendos o participaciones sociales a que se refieren los artículos 18 y 19 de esta ley se pagará una tarifa del quince por ciento ( 15% ), o del cinco por ciento ( 5% ) según corresponda. No se pagarán impuestos por los intereses, comisiones y otros gastos financieros pagados por empresas domiciliadas en el país a bancos en el exterior - o a las entidades financieras de éstos -, reconocidos por el Banco Central de Costa Rica como instituciones que normalmente se dedican a efectuar operaciones internacionales, incluidos los pagos efectuados por tales conceptos a proveedores del exterior por la importación de mercancías. Tampoco se pagará el impuesto por el arrendamiento de bienes de capital y por los intereses sobre préstamos, siempre que éstos sean utilizados en actividades industriales o agropecuarias por empresas domiciliadas en el país, pagados a instituciones del exterior reconocidas por el Banco Central de Costa Rica como instituciones de primer orden, dedicadas a este tipo de operaciones. Cuando se trate de arrendamiento por actividades comerciales, se pagará una tarifa del quince por ciento ( 15% ) sobre los pagos remesados al exterior. La Dirección General de la Tributación Directa reglamentará, en todo lo concerniente, este tipo de financiamiento, por arrendamiento. Por cualquier otro pago basado en intereses, comisiones y otros gastos financieros no comprendidos en los enunciados anteriores se pagará una tarifa del quince por ciento ( 15% ). Por el asesoramiento técnico - financiero o de otra índole, así como por los pagos relativos al uso de patentes, suministros de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias y regalías, se pagará una tarifa del veinticinco por ciento ( 25% ). Por cualquier otra remesa de las rentas de fuente costarricense referidas en los artículos 49 y 50 de esta ley, no contempladas anteriormente, se pagará una tarifa del treinta por ciento ( 30% )."*

**II.- De la legitimación del accionante.** Mediante sentencia interlocutoria No. 00413-I-98 de las catorce horas cuarenta y cuatro minutos del catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho, la Sala rechazó de plano la acción únicamente respecto de la impugnación que se hace al principio de igualdad por cuanto consideró que al accionante la norma no le causa perjuicio debido a que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria que se impugna, sino que constituye un "agente de retención" del impuesto, razón por la cual no se ve afectado con la normativa impugnada y carece de legitimación para promover este proceso en cuanto dicho extremo. Ahora bien en cuanto a los otros extremos alegados esta acción resulta admisible en cuanto cumple con los requisitos que establecen los artículos 73 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Constitucional en virtud que la inconstitucionalidad de la norma fue invocada en el asunto base pendiente de resolver, que es un proceso contencioso administrativo especial tributario tramitado en el Tribunal Superior Contencioso Administrativo del Segundo Circuito Judicial de San José, con el número de expediente 97-000498-014-CA, en el que se alega la violación al principio de igualdad por lo que constituye medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado y por las responsabilidades civiles que puedan derivar de esos procesos. Lo anterior, aunado al cumplimiento de los demás requisitos formales hace que deban ser analizados los aspectos de fondo planteados.

**III.- Alegatos de las partes intervinientes.** El accionante solicita que se declare la inconstitucionalidad del párrafo sexto del artículo cincuenta y nueve de la Ley del Impuesto sobre la

---

[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

Renta, número 7092 del 24 de marzo de mil novecientos ochenta y nueve y sus reformas por cuanto estima que el impuesto con el que se grava a las remesas al exterior por transmisión de radionovelas y telenovelas viola los artículos 28, 29, 33, 45 y 46. Por su parte el representante del Procurador General de la República cuestiona la legitimación del accionante y considera que debe de rechazarse la acción por cuanto el accionante no es sujeto pasivo del impuesto impugnado sino un agente retenedor por cuanto los sujetos pasivos de tributo a las remesas del exterior lo son las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el extranjero que perciban rentas de fuentes costarricenses, en todo caso, el impuesto no es inconstitucional porque a todos los que se encuentren en las condiciones previstas en la norma se le cobrará y el sistema tributario no está concebido como instrumento de censura, sino como sistema que obliga a los ciudadanos a contribuir con los gastos del Estado, así como tampoco hay violación a los artículos 45 y 46 constitucionales en tanto no llega a anular la propiedad ni absorbe la renta así como tampoco impide el ejercicio de la actividad empresarial como tal. Los representantes del Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Tributación solicitan que sea declarada sin lugar por cuanto el legislador quiso dar un trato tarifario diferenciado atendiendo a la disímil naturaleza del objeto gravado por lo que todo sujeto pasivo que remese pagos al exterior por la utilización de telenovelas, debe de retener como impuesto único y definitivo, el cincuenta por ciento sobre lo remesado con independencia del origen y si el contenido es conveniente o no. Asimismo no es lo mismo una telenovela que una serie televisiva, por lo que no se encuentran en la misma situación y en lo que respecta a las otras violaciones, la actividad de comercio no constituye un derecho absoluto, y deben sujetarse a las regulaciones que por ley se establecen, sin que el impuesto cobrado sea una limitación que impida la actividad comercial concreta por lo que el impuesto es razonable y no altera el patrimonio porque observa la totalidad de las rentas del negocio.

**IV.- Sobre el principio de igualdad.** La Sala no se pronuncia al respecto por cuanto este extremo fue rechazado por carecer de legitimación el accionante para alegar la violación de este principio en virtud que ...2... es un agente recaudador y como tal no se ve afectado por el monto del impuesto debido a que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, situación que le es aplicable también a la alegada confiscatoriedad del tributo. Asimismo este extremo ya fue analizado en la sentencia número 7089-97 de las diecinueve horas del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, y en la que la Sala conoció de la acción de inconstitucionalidad promovida por la misma empresa accionante y sabido es que, conforme al artículo 11 de la Ley de la materia, no hay recurso contra las sentencias, autos o providencias de la jurisdicción constitucional. Así las cosas, la petitoria en cuestión de variar el criterio expuesta en la sentencia de marras resulta improcedente y así debe declararse, al no observar tampoco la Sala que la referida sentencia contenga omisiones o conceptos oscuros que hagan meritoria su enmienda de oficio.

**V.- Sobre la censura previa.-** El accionante estima que la norma cuestiona viola la libertad de expresión y se está imponiendo una censura a través de una carga tributaria al género de las telenovelas y con ello se pretende fomentar la difusión de programas de contenido diferente que pagan un impuesto menor como el de las películas cinematográficas, y las películas para la televisión que pagan un treinta por ciento menos. Esta Sala entiende como censura previa, aquel control, examen o permiso, a que se somete una publicación, texto u opinión, con anterioridad a su comunicación al público y tiene como objetivo, realizar un control preventivo de las manifestaciones

---

[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

hechas por un medio de comunicación colectiva, ya bien sea radiofónico, televisivo o impreso. Este concepto no sólo se incorpora a nuestra Constitución Política en el artículo 29, sino que también se hace visible en los artículos 13 y 14 del Pacto de San José, en el que se consagra el derecho a la información, en su forma más amplia, prohibiendo la censura previa, salvo casos especiales. No obstante, el en caso analizado, el fin de la norma es establecer la tarifa del impuesto sobre las remesas al exterior por un tipo de programa televisivo y radiofónico, por lo que no conlleva limitación alguna a la libertad de expresión por cuanto el contenido de dichos programas no es revisado previamente para disponer el monto de la tarifa impositiva, y la tarifa le es aplicable a todas las telenovelas y radionovelas no importando su contenido ni su origen, siendo que dentro del género se encuentran todas en igualdad de circunstancias, por lo que se ajusta al orden constitucional.

**VI. Sobre la libertad de comercio y de contratación.-** Alega el accionante que en virtud de lo dispuesto en el párrafo cuestionado su representada se ve limitada a celebrar contrataciones convenientes a sus intereses por lo que se encuentra en la obligación de retener el cincuenta por ciento del impuesto de renta, cuya tarifa resulta muy alta para la empresa en el exterior, la cual perdería el interés seguir contratando con su representada. **La libertad contractual está íntimamente ligada a la libertad de comercio y a la propiedad privada, por cuanto la contratación es producto de la autonomía de dos o más voluntades en la que se conviene sobre relaciones jurídicas, entre ellas las de carácter patrimonial. Con base en ese poder, las personas concluyen contratos para programar sus intereses individuales y como producto de todo contrato hay derechos subjetivos que los particulares y el Estado deben de respetar, no obstante, la libertad de contratar tiene los límites normales de toda actividad lícita y debe de ajustarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico.** Estima la Sala, que no lleva razón el accionante en virtud que la actividad empresarial de su representada no se ve afectada por cuanto el impuesto es sobre los beneficios producto del uso de las telenovelas y radionovelas, y el accionante no es beneficiario de fuente costarricense acreditado en el exterior. **Como reiteradamente lo ha sostenido la Sala, "...la libertad de comercio es el derecho que cualquier persona tiene de escoger, sin más restricciones, la actividad comercial legalmente permitida que más convenga a sus intereses. Pero ya en ejercicio de esa actividad, la persona debe de someterse a las regulaciones que la ley establece, como sería la fijación de precios al consumidor, la de pagar determinados salarios a los trabajadores y eventualmente la limitación de ganancias que se estime conveniente. De modo que el ejercicio del comercio no conlleva el derecho a una libertad irrestricta, máxime cuando, como en el caso se está en presencia de una regulación que se considera de interés general..." (sentencia No. 143-94)** En el caso concreto, la norma cuestionada no le impide al accionante comercializar el producto, ni se le restringe la posibilidad de desarrollar la programación televisiva o radiofónica a un cierto producto, ni se le viola su patrimonio por cuanto aquí está de por medio el cumplimiento de la obligación contraída con el Estado en retener un porcentaje por concepto de impuesto por la remesa enviada al exterior, por lo que el Estado no interfiere en la contratación ni en la programación de ...2..., sino que exige su colaboración en el proceso de percepción del tributo, por lo que el monto del impuesto no comporta una limitación a la actividad del promovente sea la proyección de cierto tipos de programas ni es confiscatoria en razón que no atenta a sus derechos pecuniarios ni interviene ni es privativo en las ejecuciones mercantiles, que integran los intercambios de bienes y servicios en una economía dada. Esta es una de las formas materiales en que se puede determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, en este caso la empresas extranjeras, siendo no solo razonable, sino indispensable, para el cumplimiento de los deberes de verificación y



## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---

fiscalización que tiene la Administración Tributaria. Por otra parte, el Estado tiene la necesidad inexorable de captar recursos para el cumplimiento de sus fines; los impuestos se presentan como el recurso por excelencia para la obtención de ingresos para el cumplimiento de los fines sociales, y si no se establecen adecuadas formas de exigir el pago de estos recursos, la evasión y no el pago será la regla, con el eventual perjuicio de toda la sociedad. En esas circunstancias no se sitúa la violación a los artículos 28, 45 y 46 constitucionales pues al no ser contribuyente de acuerdo a lo establecido en la sentencia No. 7089-97 de las diecinueve horas del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete, no afecta el patrimonio del accionante y la Sala no entra a valorar la razonabilidad de la imposición, aunque indirectamente, a través de la imposición del tributo pueda afectarse intereses económicos de la empresa extranjera, quien sería en último caso la legitimada para alegar cualquier posible quebranto a estos principios constitucionales.

**V.- Conclusión.** Por todo lo expresado, considera la Sala que no se dan en la presente acción las violaciones a los principios y derechos constitucionales que se han invocado y por ello, procede declarar sin lugar la acción, como en efecto se dispone. Los Magistrados Calzada y Batalla salvan el voto y continúan con el curso de la acción.

### POR TANTO:

Se declara sin lugar la acción de inconstitucionalidad.

**Luis Fernando Solano C.**  
**Presidente**

**Luis Paulino Mora M.**

**Eduardo Sancho G.**

**Ana Virginia Calzada M.**

**Adrián Vargas B.**

**Alejandro Batalla B.**

**Gilbert Armijo S.**



---

**[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)**

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco

## CONTRATOS MERCANTILES LA LIBERTAD CONTRACTUAL

---



**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
RESOLUCIÓN NO. 4879-2002 DE LAS 14:54 HORAS DEL 22 DE MAYO DE 2002**

### **RESUMEN:**

En cuanto a lo que aquí interesa, a saber, la libertad de contratación, la Sala Constitucional indicó: “La libertad contractual está íntimamente ligada a la libertad de comercio y a la propiedad privada, por cuanto la contratación es producto de la autonomía de dos o más voluntades en la que se conviene sobre relaciones jurídicas, entre ellas las de carácter patrimonial. Con base en ese poder, las personas concluyen contratos para programar sus intereses individuales y como producto de todo contrato hay derechos subjetivos que los particulares y el Estado deben de respetar, no obstante, la libertad de contratar tiene los límites normales de toda actividad lícita y debe de ajustarse a lo establecido en el ordenamiento jurídico.”

---

**[www.iusmercatorum.com](http://www.iusmercatorum.com)**

Esta resolución fue tomada de la página [www.pgr.go.cr/scij](http://www.pgr.go.cr/scij)

El resumen, la supresión de nombres y el resaltado de partes del texto es obra de la Lic. Ana Lucía Espinoza Blanco