

Universidad de Costa Rica

Facultad de Derecho

**La Fiscalidad del Servicio de Conexión a Internet en el
Ordenamiento Jurídico Costarricense**

Tesis para optar por el grado académico de Licenciatura en Derecho

Proponente: Lucas Francisco Ulloa Vega

Carné: A76559

Ciudad Universitaria Rodrigo Facio

San José, 2014



05 de setiembre de 2014
FD-AI-679-2014

Dr. Alfredo Chirino Sánchez
Decano
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del estudiante: **Lucas Francisco Ulloa Vega**, carné A76559, denominado: "La fiscalidad del servicio de conexión a internet en el ordenamiento jurídico costarricense" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABLES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

Tribunal Examinador

Informante	Lic. Francisco Villalobos Brenes
Presidente	Lic. Ronald Hidalgo Cuadra
Secretaria (o)	MSc. Rubén Chacón Castro
Miembro	LL. M. Federico Chacón Loaiza
Miembro	Lic. Modesto Vargas Castillo

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el **29 de setiembre del 2014**, a las 07:00 p.m. en la Sala de Replicas, 5to. Piso, Facultad de Derecho, Sede Rodrigo Facio.

Atentamente,


Ricardo Salas Porras
Director



Ava
Cc: Expediente

San José, 13 de agosto de 2014

Señor

Doctor Ricardo Salas Porras

Director Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Después de saludarlo cordialmente, hago de su conocimiento que en mi calidad de Director, he revisado minuciosamente el Trabajo Final de Graduación denominado "La Fiscalidad del Servicio de Conexión a Internet en el Ordenamiento Jurídico Costarricense", propuesto por el egresado Lucas Francisco Ulloa Vega, carné A76559.

En este trabajo el estudiante realiza una detallada investigación sobre el gravamen establecido en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y el servicio de conexión a internet. Para ello, se lleva a cabo un análisis normativo de la citada ley, así como un análisis doctrinario y jurisprudencial sobre la reserva de ley y la interpretación en materia tributaria.

El proponente examina las distintas posiciones existentes, incluyendo el criterio de las instancias del ordenamiento jurídico tributario que han conocido el tema; además de plantear una interpretación novedosa sobre el asunto. Por último, se realiza un importante estudio sobre el tratamiento del tema en el derecho comparado.

Con fundamento en lo anterior y por cumplir con las condiciones necesarias para ser presentado públicamente, apruebo el referido Trabajo Final de Graduación para discusión oral, ante el Tribunal que se designe.

Atentamente,



Lic. Francisco Villalobos Brenes
Director

San José, 27 de agosto de 2014

Señores

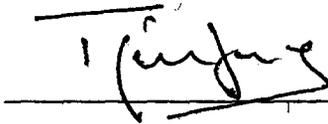
Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Por medio de la presente carta, hago constar que en mi calidad de Lector he leído el Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciado en Derecho que propone el egresado Lucas Francisco Ulloa Vega, portador del carné A76559, titulado "La Fiscalidad del Servicio de Conexión a Internet en el Ordenamiento Jurídico Costarricense". El mismo cumple con todos los requisitos exigidos por el Área de Investigación, de conformidad con lo establecido por el Reglamento de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad de Costa Rica.

Atentamente,



M.Sc Federico Chacón Loaiza

Lector

San José, 1 de setiembre de 2014

Señores

Área de Investigación

Facultad de Derecho

Universidad de Costa Rica

Por medio de la presente carta, hago constar que en mi calidad de Lector he leído el Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciado en Derecho que propone el egresado Lucas Francisco Ulloa Vega, portador del carné A76559, titulado "La Fiscalidad del Servicio de Conexión a Internet en el Ordenamiento Jurídico Costarricense". El mismo cumple con todos los requisitos exigidos por el Área de Investigación, de conformidad con lo establecido por el Reglamento de Trabajos Finales de Graduación de la Universidad de Costa Rica.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Modesto Vargas Castillo', is written over a horizontal line. The signature is fluid and cursive.

Lic. Modesto Vargas Castillo

Lector

CARTA DE REVISIÓN DEL FILÓLOGO

San José, 2 de setiembre del 2014.

Señores

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

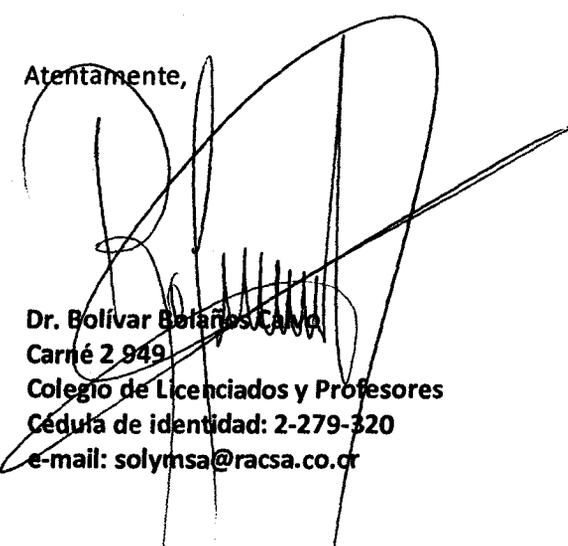
Estimados señores:

Hago constar que he revisado el trabajo de **TESIS** del estudiante **LUCAS FRANCISCO ULLOA VEGA** denominado **LA FISCALIDAD DEL SERVICIO DE CONEXIÓN A INTERNET EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COSTARRICENSE**, para optar por el grado académico de **LICENCIATURA EN DERECHO**.

He revisado errores gramaticales, de puntuación, ortográficos y de estilo que se manifiestan en el documento escrito, y he verificado que estos fueron corregidos por el autor.

Con base en lo anterior, se considera que dicho trabajo cumple con los requisitos establecidos por la **UNIVERSIDAD** para ser presentado como requisito final de graduación.

Atentamente,



Dr. Bolívar Bolaños, C.A.M.
Carré 2.949
Colegio de Licenciados y Profesores
Cédula de identidad: 2-279-320
e-mail: solyma@racsa.co.cr

Agradecimientos

A mi madre y a mi padre, por su apoyo incondicional a lo largo de los años.

A Francisco Villalobos Brenes, por su interés por lo académico y por su guía y colaboración, necesarias para que este trabajo pudiera ser realizado.

A Modesto Vargas Castillo y Federico Chacón Loaiza, por su conocimiento y disposición, puestos al servicio del presente trabajo.

Finalmente, a todas las personas que me quieren y me apoyan de manera genuina.

Índice General

Resumen	v
Introducción	1
Tema de investigación y delimitación.....	1
Objetivo general.....	3
Objetivos específicos	3
Hipótesis	4
Estado de la cuestión	4
Metodología.....	9
Alcances del estudio	11
Capítulo preliminar	12
Generalidades sobre las telecomunicaciones e internet y su presencia en la legislación costarricense	12
Sección Primera: Las telecomunicaciones	12
Sección Segunda: Internet	29
Título Primero	44
El gravamen de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas a la luz de la reserva de ley en materia tributaria	44
Capítulo Primero: La Ley de Impuesto General sobre las Ventas	44
Capítulo Segundo: El Principio de Legalidad Tributaria	60
Título Segundo	81
La fiscalidad del servicio de conexión a internet	81
Capítulo Primero: La situación de Costa Rica	81
Sección Primera: El Ordenamiento Jurídico Costarricense	81
Sección Segunda: Argumentos Divergentes	101
Sección Tercera: Análisis de la fiscalidad del servicio de conexión a internet en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.....	105
Capítulo Segundo: Derecho Comparado	111
Conclusiones	125
Referencias Bibliográficas	127

Resumen

Justificación

Este trabajo de tesis tiene su justificación en la importancia de determinar la situación fiscal del servicio de conexión a internet en el ordenamiento jurídico costarricense. La situación es problemática, dado que en Costa Rica se cobra impuesto de ventas sobre éste servicio sin que la ley fije expresamente un tributo sobre el servicio de conexión a internet. Sin embargo, la ley prevé un gravamen para servicios similares a los determinados, entre los cuales se ha interpretado oficialmente que cabe el de conexión a internet. Esta posición ha sido debatida en distintas instancias, argumentándose que es violatoria de la reserva de ley en materia tributaria. Entonces, resulta necesario encontrar certeza jurídica sobre la fiscalidad del servicio y determinar si se cumple con el principio de legalidad tributaria.

Hipótesis

El principio de legalidad exige que los tributos sean expresamente creados por ley, por lo que la expresión “y similares” utilizada en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no constituye base jurídica suficiente para gravar el servicio de internet.

Objetivo general

Determinar si la Ley del Impuesto General sobre las Ventas constituye una base jurídica suficiente para gravar el servicio de conexión a internet en Costa Rica.

Metodología

Para cumplir con los objetivos trazados en el presente trabajo, se ha considerado realizar una investigación de carácter exploratoria con elementos descriptivos, y con un enfoque cualitativo.

La investigación exploratoria es aquella que se enfoca en un fenómeno poco examinado, donde el grado del conocimiento no ha sido lo suficientemente sistematizado por los estudios científicos. Por esto, la presente investigación exploratoria busca aumentar el grado de familiaridad con el tema objeto de investigación y brindar una visión general del tema de la fiscalidad de internet tanto en nuestro país como en el derecho comparado. Al ser el

presente tema relativamente reciente, no hay abundancia de trabajos científicos u obras que estudien a fondo la problemática concreta y, por lo tanto, se opta por una investigación exploratoria, y no por una puramente descriptiva o explicativa. En los casos donde se encuentren teorías consolidadas atinentes a la investigación -como en materia de principios tributarios, reserva de ley, telecomunicaciones e internet y cuerpos normativos-, se procederá a describir y explicar las mismas. El enfoque de la investigación busca concluir con nuevos planteamientos sobre el tema de la fiscalidad de internet, una vez que se han recabado, analizado y explicado las diferentes fuentes.

El enfoque cualitativo responde a que al tratarse de supuestos que van a ser estudiados y analizados críticamente en la investigación, se requiere de las técnicas de comprensión personal, de inducción y de sentido común propias de la investigación cualitativa -en contraposición a la medición exacta y objetiva de la investigación cuantitativa. El enfoque cualitativo busca, en definitiva, describir y generar teorías respecto del caso de la fiscalidad de internet, con una orientación clara al proceso investigativo y a los descubrimientos que puedan encontrarse dentro de este.

Todas las fuentes serán objeto de análisis, estudio e interpretación; para así determinar los aspectos relevantes dentro del trabajo para, finalmente, verificar o negar la hipótesis planteada. Luego de estudiar y explicar las fuentes de la investigación, se procederá a elaborar planteamientos propios respecto de la problemática por investigar. Concluida la fase de investigación, se señalarán las conclusiones y se harán las recomendaciones que se consideren pertinentes.

Conclusiones más importantes

Se entiende que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas define su materia imponible mediante un gravamen general para la venta de bienes y uno particular para la prestación de servicios, consistente en una lista taxativa que contiene los servicios gravados.

La reserva relativa de ley y la utilización de conceptos jurídicos indeterminados son técnicas constitucionalmente admitidas en el ordenamiento jurídico tributario costarricense. Ante la utilización de un concepto jurídico indeterminado en materia tributaria -como el “y similares” del artículo 1, inciso g), de la ley del impuesto de ventas”- el operador jurídico debe realizar un ejercicio interpretativo conforme con todos los métodos de interpretación

admitidos por el derecho común, para dotar de contenido el concepto indeterminado, partiendo de lo dispuesto por el legislador en la norma.

Las instancias oficiales del ordenamiento jurídico costarricense coinciden en que el servicio de conexión a internet representa un servicio gravado con el impuesto de ventas.

Se concluye que el tema de la fiscalidad del servicio de conexión a internet representa en definitiva un asunto de interpretación de la norma tributaria, donde naturalmente pueden existir diferentes criterios. La investigación entiende que el legislador gravó mediante el inciso g) una serie de tecnologías de transmisión de mensajes de persona a persona, cubriendo con el “y similares” a los servicios que comparten esta característica común y coinciden en esencia con los expresamente gravados. Bajo esta inteligencia, el servicio de conexión a internet no se encuentra contenido por el gravamen creado.

El tratamiento fiscal del servicio de conexión a internet varía de país en país, en tanto es potestad de cada legislador determinar el régimen que considere oportuno para el servicio. Se observa como en diferentes ordenamientos jurídicos el tratamiento fiscal de internet y de las telecomunicaciones se realiza de forma expresa, elemento que contribuye a la seguridad jurídica.

Ficha Bibliográfica

Ulloa Vega, Lucas Francisco. La Fiscalidad del Servicio de Conexión a Internet en el Ordenamiento Jurídico Costarricense. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2014. vii y 142.

Director: Francisco Villalobos Brenes.

Palabras Clave: Impuesto de Ventas. Impuesto al Valor Agregado. Impuestos sobre Internet. Servicio de Conexión a Internet. Impuesto a las Telecomunicaciones. Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Reserva de Ley Tributaria. Acceso a Internet.

Introducción

Tema de investigación y delimitación

El tema de investigación que se plantea en el presente proyecto se ha denominado de la siguiente manera: “La fiscalidad del servicio de conexión a internet en el ordenamiento jurídico costarricense”.

En este sentido, la investigación busca explicar la situación jurídico-tributaria del servicio de internet en el ordenamiento jurídico costarricense, partiendo para esto, de las distintas fuentes que regulan esta materia específica: la ley y sus respectivos reglamentos, la jurisprudencia y los criterios institucionales y oficios emitidos por las Dirección General de Tributación en donde se desarrolla el tema.

Ahora, para entender las razones justificantes de la investigación, debe hacerse una reseña de las circunstancias actuales. En primer lugar, la problemática arranca desde la propia Ley del Impuesto General sobre las Ventas, que en su artículo 1, inciso g), grava con el impuesto sobre las ventas a “...los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes, y similares”. Así, interpretando gramaticalmente la norma, no puede concluirse con certeza que el servicio de conexión a internet se encuentre gravado con el impuesto sobre las ventas, en tanto la ley no lo dispone expresamente, ni hace mención al servicio de conexión a internet.

Sin embargo, siguiendo la misma interpretación gramatical, queda claro de que la norma hace uso en su redacción de la expresión “y similares”. Esto lleva a inferir que el legislador

dejó abierta la posibilidad de que haya más servicios gravados con el impuesto, sin que la ley haga mención expresa de ellos.

Esta circunstancia arroja la interrogante general de si en efecto puede existir servicios gravados sin que la ley los establezca de forma expresa. Es pertinente recalcar que la reserva de ley es una de las garantías constitucionales básicas en materia tributaria y esa posibilidad de que se grave un servicio que no está expresamente determinado en la ley, requiere de un análisis serio en tanto se ubica en los márgenes de la legalidad.

Ahora bien, la Dirección General de Tributación actualmente cobra el impuesto de ventas al servicio de internet, estimando que internet cabe dentro del paraguas “y similares” previsto por el artículo 1, inciso g), de la ley. Así, el criterio institucional DGT-CI-05-2011 representa la más reciente norma justificante de ese cobro, que ha sido acompañada por una serie de oficios y respuestas a consultas realizadas sobre el tema concreto.

Estos hechos sugieren una situación jurídica interesante que exige análisis desde el punto de vista del derecho tributario y sus principios y garantías: en Costa Rica, se cobra impuesto de ventas al servicio de conexión a internet, sin que la ley fije el tributo de forma expresa.

Entonces, surgen varias interrogantes claves: ¿es respetuoso de la reserva de ley que el legislador utilice la expresión “y similares” para que en la práctica se graven situaciones que no han sido señaladas por la ley? En caso de que esto fuera jurídicamente viable ¿cómo se determina cuáles servicios comprende la expresión “y similares” y cuáles no? ¿Puede la Dirección General de Tributación determinar que un servicio está gravado cuando el

legislador optó por no señalarlo en la ley? y ¿qué posición tiene la jurisprudencia constitucional respecto de esta técnica legislativa?

Concretamente, con respecto a la fiscalidad del servicio de conexión a internet, la situación representa inseguridad jurídica y plantea la necesidad de investigar y analizar a fondo el tema para dar con una respuesta certera sobre cuál es la situación jurídica de este servicio en Costa Rica.

El tema en cuestión ha sido objeto de debate tanto en sede administrativa como judicial, así como en aulas universitarias y por parte de especialistas del derecho tributario. Se trata, inequívocamente, de un tema polémico, que además, en la práctica repercute sobre todos quienes utilizan internet en Costa Rica.

Objetivo general

- Determinar si la Ley del Impuesto General sobre las Ventas constituye una base jurídica suficiente para gravar el servicio de conexión a internet en Costa Rica.

Objetivos específicos

- Estudiar el régimen impositivo de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y su gravamen sobre los servicios.

- Definir la reserva de ley en materia tributaria y presentar la posición de la jurisprudencia constitucional al respecto, en el marco del análisis de la fiscalidad del servicio de conexión a internet.
- Analizar comprensivamente la situación fiscal del servicio de conexión a internet en Costa Rica, estudiando las posiciones existentes y desarrollando una propia.
- Estudiar el tratamiento fiscal de la conexión y el acceso a internet en el derecho comparado e identificar alternativas al sistema costarricense.

Hipótesis

El principio de legalidad exige que los tributos sean expresamente creados por ley, por lo que la expresión “y similares” utilizada en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas no constituye base jurídica suficiente para gravar el servicio de conexión a internet.

Estado de la Cuestión

El estado actual de la cuestión presenta varias normas de suma importancia para la investigación. La Ley del Impuesto General sobre las Ventas grava expresamente en su artículo 1, inciso g), los “...servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes, y similares”. La Dirección General de Tributación mediante su criterio institucional DGT-CI-05-2011 y sus oficios DGT-376-2011 y DGT-699-11, entre algunos otros, ha sostenido el criterio interpretativo de que el servicio de conexión a internet se

encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas en nuestro país, basando su interpretación en la expresión “y similares” contenida en el inciso g) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. El hecho de que el servicio de internet no esté expresamente mencionado ha suscitado un debate y una confrontación de posiciones entre quienes consideran que internet no está sujeto al impuesto de ventas en razón de que no se encuentra expresamente gravado en la ley; y quienes comparten el criterio de la Dirección General de Tributación en tanto concluyen que internet está sujeto al impuesto, ya que es un servicio similar a los estipulados en el inciso g), del artículo 1 de la ley, y que es esta la interpretación correcta que debe hacerse a la norma.

La Constitución Política de la República recoge el principio de reserva de ley, aplicable a la materia tributaria en su artículo 121, inciso 13). Este principio consiste a grandes rasgos que la materia tributaria está reservada a la ley, siendo esta quien puede crear los tributos y las exenciones. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece en su artículo 5 que solo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos. La reserva de ley se divide en absoluta y relativa, siendo absoluta cuando la regulación está exclusivamente otorgada a la ley, y relativa cuando una norma inferior puede entrar a regular la materia -en este caso la tributaria- siempre que la ley así lo determine. Además, se reconoce la potestad normativa de la Administración Tributaria y la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo en el tema fiscal, siempre que la ley señale los elementos esenciales del tributo.

La jurisprudencia constitucional constituye una fuente fundamental del presente trabajo, en tanto hay diversas Sentencias relativas al tema, que serán parte importante de la investigación. A continuación se exponen los criterios jurisprudenciales generales de importancia para el trabajo.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia reconoce la existencia de la reserva de ley relativa en nuestro Ordenamiento Jurídico, estableciendo los parámetros para que esta pueda operar. En este sentido, en la Sentencia 730-95, la Sala expresó que: nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere dentro de ciertos límites razonables una "delegación" relativa de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una "delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional".

Además, la Sala Constitucional ha sostenido que utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí mismo en un método jurídico inconstitucional. En este sentido puede verse el Voto 5 416-2001. Además, en la Sentencia 730-95 la propia Sala Constitucional ha afirmado que siempre que la ley señale los márgenes del tributo, existe la posibilidad de que opere una delegación relativa de las facultades para determinar los servicios gravados, siempre que esta opere dentro de ciertos límites razonables.

Por otro lado, la Ley General de Telecomunicaciones regula lo relativo al mercado de las telecomunicaciones.

Al lado de esto, se encuentran trabajos científicos recientes que han abordado los temas objeto de la investigación, que indudablemente serán de gran valor y utilidad en el presente trabajo.

El trabajo final de graduación de Gladys Margarita Solís Alfaro titulado *Internet, Instrumento de Democratización y Desarrollo Humano*, publicado en el año 2003, analiza a internet como un instrumento básico para el desarrollo de las sociedades y explica sus principales características.

La tesis *Los derechos fundamentales contenidos en el marco jurídico que regula las telecomunicaciones del país después de la promulgación del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y sus leyes complementarias*, realizada por Albert Arias Cordero y Harold Chaves Rodríguez, en el año 2010, desarrolla el tema de los derechos fundamentales a partir de la apertura del mercado de las telecomunicaciones en nuestro país, específicamente enfocándose en la Ley General de Telecomunicaciones, por lo que representa un insumo importante a la hora de analizar dicha Ley.

La tesis de grado *Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones*, realizada por Sophia Murillo López y Santiago Rojas Carro, publicada en el año 2011 estudia a fondo la naturaleza jurídico tributaria de las obligaciones económicas que crea la Ley General de Telecomunicaciones, y, por lo tanto, resulta un trabajo fundamental a la hora de estudiar la totalidad de alcances tributarios de internet en nuestro país.

Por su parte, el Trabajo Final de Graduación de Ana Rebeca Arce Ureña, *El Procedimiento Administrativo de Concesión de frecuencias de Radio a la luz de la nueva Ley General de Telecomunicaciones*, publicado en el año 2010, sirve como insumo para entender la Ley General de Telecomunicaciones, aunque su tópico central sea distinto al de la presente investigación.

Con respecto al tema del espectro radioeléctrico y las telecomunicaciones e internet, se encuentran obras recientes que estudian la materia: Emmanuel Eugenio Solís Carballo elaboró en 2008 *El espectro radioeléctrico en Costa Rica*, obra importante para conceptualizar el espectro y las telecomunicaciones. Además, la obra colectiva del 2010 *Principios de Derecho de la Sociedad de la Información*, cuyo coordinador es Miquel Peguera Poch nos introduce de forma vasta al concepto de sociedad de la información y sus elementos. Este tema se hace necesario a la hora de estudiar internet y las telecomunicaciones en la actualidad. Andrés González Porras con su obra del 2009 *Los Nuevos Derechos Fundamentales frente a las tecnologías de la información y la comunicación* sumerge en el tema de la sociedad de la información y las tecnologías de información y comunicación (en adelante TIC), concepto ampliamente usado por la doctrina para enmarcar las innovaciones propias de la era digital.

En la Revista Judicial 96 de la Corte Suprema de Justicia (año 2010), Luis Albán Arias S. analiza los principios constitucionales en materia tributaria, tema básico para la presente investigación.

En lo que respecta a material doctrinario reciente, Torrealba Navas aproxima de forma precisa a muchos de los conceptos y problemáticas del derecho tributario costarricense en su obra del 2009 *Derecho Tributario: Parte General*.

Por su parte, García Novoa y Gómez Reino-Carnota nos enseñan la relación entre la informática y el derecho tributario en su obra del año 2000 *Derecho Tributario e Informática*.

Estas obras citadas constituyen el estado actual de la cuestión, en tanto son los trabajos metódicos pertinentes que se han realizado en los últimos años. Huelga decir que las fuentes de la investigación son muchas más y para conocerlas se remite a la bibliografía del presente trabajo, en donde se encuentran obras doctrinarias en materia tributaria que fungen como la base teórica.

Metodología

Para cumplir con los objetivos trazados en el presente trabajo, se ha considerado realizar una investigación de carácter exploratoria con elementos descriptivos; y con un enfoque cualitativo.

La investigación exploratoria es aquella que se enfoca en un fenómeno poco examinado, donde el grado del conocimiento no ha sido lo suficientemente sistematizado por los estudios científicos. Es por esto que la presente investigación exploratoria busca aumentar el grado de familiaridad con el tema objeto de investigación y brindar una visión concreta del tema de la fiscalidad de internet tanto en nuestro país, como en términos generales, investigando, entonces, también en el derecho comparado. Al ser el presente tema relativamente reciente, no hay abundancia de trabajos científicos u obras que estudien a fondo la problemática concreta y, por lo tanto, se opta por una investigación exploratoria; y no por una puramente descriptiva o explicativa. En los casos donde se encuentren teorías consolidadas atinentes a la investigación -como en materia de principios tributarios, reserva de ley, telecomunicaciones e internet y cuerpos normativos-, se procederá a describir y explicar las mismas. El enfoque de la investigación busca concluir con nuevos descubrimientos sobre el tema de la fiscalidad de internet, una vez que se han recabado,

analizado y explicado las diferentes fuentes. Por esto, en definitiva, se trata de una investigación exploratoria y no meramente descriptiva.

El enfoque cualitativo responde a que al tratarse de supuestos que van a ser estudiados y analizados críticamente en la investigación, se requiere de las técnicas de comprensión personal, de inducción y de sentido común propias de la investigación cualitativa -en contraposición con la medición exacta y objetiva de la investigación cuantitativa. El enfoque cualitativo busca, en definitiva, describir y generar teorías respecto del caso de la fiscalidad de internet, con una orientación clara al proceso investigativo y a los descubrimientos que puedan encontrarse dentro de éste.

Para realizar la investigación se inició con el estudio y consulta de fuentes, siendo estas tesis, libros, noticias, artículos de opinión, además de las fuentes formales del derecho como leyes -y actas de la Asamblea Legislativa en los casos requeridos-, reglamentos, directrices, Sentencias y criterios institucionales. Se ha llevado a cabo un proceso constante de recolección de información, donde además se buscaran elementos de contraste en el derecho comparado.

Todas las fuentes serán objeto de análisis, estudio e interpretación; para así determinar los aspectos relevantes dentro del trabajo para, finalmente, verificar o negar la hipótesis planteada. Luego de estudiar y explicar las fuentes de la investigación, procederá a elaborarse planteamientos propios respecto de la problemática por investigar. Concluida la fase de investigación se señalarán las conclusiones y se harán las recomendaciones que se consideren pertinentes.

Alcances del estudio

El estudio pretende agrupar las diversas posiciones relativas a la fiscalidad del servicio de conexión a internet en Costa Rica, por lo tanto las principales conclusiones aplican respecto de la fiscalidad del servicio en el área geográfica de Costa Rica. Además, como insumo para el análisis, se sistematizan diferentes casos en torno a la fiscalidad de los servicios de conexión y acceso a internet en el derecho comparado.

La investigación versa sobre aspectos tributarios y fundamentalmente analiza cuestiones fiscales, sin embargo, para la mejor comprensión de la misma es absolutamente necesario entender claramente las telecomunicaciones e internet. Por esta razón, se realiza un capítulo preliminar que define detalladamente esos conceptos.

Capítulo Preliminar

Generalidades sobre las telecomunicaciones e internet y su presencia en la legislación costarricense

A continuación se conceptualizan las telecomunicaciones e internet, elementos clave para la presente investigación. Para ello, se define su naturaleza, analizando los aspectos más relevantes y realizando una reseña histórica de cada uno. Además, se expone la presencia de cada uno de los conceptos en la normativa costarricense. El presente capítulo funciona como punto de partida para la investigación, que, fundamentalmente, analiza temas fiscales.

Sección Primera: Las telecomunicaciones

Una primera aproximación a las telecomunicaciones indica que estas, en un sentido muy amplio, consisten en un conjunto de técnicas que posibilitan la comunicación a la distancia, pudiendo ser esta distancia de unos pocos metros, o bien, de cientos de miles de kilómetros.

El vocablo telecomunicaciones proviene del prefijo griego “*tele*” –que alude a distancia- y del latín “*communicare*” -que refiere al concepto de comunicar o hacer común. En este sentido, vemos como en un sentido literal las telecomunicaciones significan comunicaciones a distancia.

El término telecomunicación fue definido por primera vez en la reunión conjunta de la XIII Conferencia de la Unión Telegráfica Internacional (UTI) y la III de la Unión

Radiotelegráfica Internacional (URI) que se inició en Madrid el día 3 de septiembre de 1932.¹

Concretamente, las telecomunicaciones -apoyándose en los medios tecnológicos- buscan establecer una comunicación por medio de la distancia para así transmitir información. Su desarrollo, como se verá, ha contribuido de forma incommensurable al progreso de las sociedades modernas. Actualmente es imposible imaginar un mundo sin telecomunicaciones, dada su importancia como medio de comunicación, transmisión de información, conocimiento y como fuente de datos de todo tipo.

La Ley General de Telecomunicaciones de la República de Costa Rica, Ley 8 642, del 4 de junio del 2008, siguiendo lo estipulado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones - que a su vez se apoya en la definición clásica- define las telecomunicaciones de la siguiente manera:

“Artículo 6.- Definiciones

Para los efectos de esta Ley se define lo siguiente:

29) Telecomunicaciones: toda transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos”.

¹ La definición entonces aprobada del término fue: "Telecomunicación es toda transmisión, emisión o recepción, de signos, señales, escritos, imágenes, sonidos o informaciones de cualquier naturaleza por hilo, radioelectricidad, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos”.

Dada la naturaleza técnica del tema, es importante tener claridad sobre algunos conceptos, para una mejor comprensión del funcionamiento de las telecomunicaciones.

El espectro electromagnético es el conjunto de todas las clases de radiaciones electromagnéticas existentes que van desde las ondas de rayo hasta los rayos gamma. Es decir el espectro abarca todos los tipos de ondas electromagnéticas.²

Cada onda electromagnética tiene la capacidad de viajar en el vacío y de desplazarse a la velocidad de la luz y, a su vez, las ondas se distinguen entre ellas por la longitud de la onda, energía y frecuencia.³

Por su parte el espectro radioeléctrico -también conocido como radio espectro- es parte del espectro electromagnético y se encuentra conformado por el conjunto de ondas radioeléctricas u ondas hertzianas que se propagan por el espacio sin guía artificial; que van desde los 300 Hz hasta los 300 GHz aproximadamente⁴. El espectro radioeléctrico abarca las ondas de radio, las microondas y una pequeña parte del infrarrojo.⁵

El espectro electromagnético y específicamente el espectro radioeléctrico se encuentran destinados para las telecomunicaciones, de ahí la vinculación directa de estos conceptos.

Las telecomunicaciones son comprensivas de tecnologías como la telegrafía, la radio, la telefonía, la televisión, la telefonía móvil, las comunicaciones satelitales, las redes

² Arce Ureña, Ana Rebeca. *El Procedimiento Administrativo de Concesión de frecuencias de Radio a la luz de la nueva Ley General de Telecomunicaciones*. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José. 2010. Pág. 30

³ Solís Carballo, Emmanuel Eugenio. *El espectro radioeléctrico en Costa Rica*. Proyecto como requisito parcial para optar por el título de Bachiller en Ingeniería Eléctrica. Universidad de Costa Rica. San José. 2008. Págs. 10-11.

⁴ Hertz es la unidad de frecuencia del Sistema Internacional de Unidades. Representan el número de ciclos por segundo de una onda.

⁵ Arce Ureña, op. Cit., p. 31.

informáticas como Internet y la fibra óptica, entre otras comunicaciones que viajan mediante ondas electromagnéticas. Como vemos con los anteriores ejemplos, el desarrollo tecnológico ha ido creando nuevas formas de comunicación con el paso del tiempo y continúa haciéndolo, de modo que las telecomunicaciones se encuentran en constante evolución.

De acuerdo con Peña-López es dentro de esta evolución tecnológica de las telecomunicaciones, donde surge el paradigma digital, donde la información ya no solo es analógica, sino que ahora puede convertirse a formato digital.

Las señales digitales -en contraste con las señales analógicas- no varían en forma continua, sino que cambian en pasos o en incrementos discretos, ya que utilizan códigos binarios o de dos estados, conocidos generalmente como 1 y 0. El formato digital posibilita entre otras cosas que la información sea transportable, procesable y modificable mediante un software.

Así, pasamos a tener no solo las tecnologías basadas en una representación analógica de la realidad, como la radio, la televisión, la telefonía fija, la prensa escrita, el telégrafo, el correo y el cine, sino también las tecnologías basadas en tecnología digital, estas son, internet, la telefonía móvil, la televisión digital, el correo electrónico, la videoconferencia y las redes P2P y LAN, entre otras.⁶

Estas recientes invenciones propias del paradigma digital han sido denominadas de forma generalizada como las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, o simplemente tecnologías de la información y la comunicación (TIC).

⁶ Peña-López, Ismael. “*Fundamentos tecnológicos del Derecho de la Sociedad de la Información*” en: Peguera Poch, Miquel (Coord.) y otros. *Principios de Derecho de la Sociedad de la Información*. Editorial Aranzadi, S.A. Navarra. 2010. Págs. 52, 53.

La nueva circunstancia de desarrollo de tecnologías digitales cambia la forma en la que el hombre maneja la información. Los costos se reducen, la velocidad en la transmisión se multiplica y en algunos casos se vuelve prácticamente instantánea. Esta nueva realidad -que cambia las relaciones interpersonales, educativas, laborales, e incluso entre la ciudadanía y las instituciones públicas- ha sido conocido por diversos autores como sociedad de la información.⁷ De esta manera, surge una sociedad de información y conocimiento, donde los datos están al alcance de las personas y su difusión se facilita y se vuelve un asunto cotidiano.

La Ley General de Telecomunicaciones, en su artículo 6, define sociedad de la información y el conocimiento como sigue:

“26) Sociedad de la información y el conocimiento: sociedad integrada por redes complejas de comunicaciones y conocimiento que conlleve la utilización masiva de herramientas electrónicas y digitales con fines de producción, intercambio y comunicación para desarrollar conocimiento”.

El desarrollo de las telecomunicaciones ha sido entonces un pilar fundamental para el nacimiento de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación y por ende para el desarrollo de la sociedad. Como afirma Morón Lerma *“...información y comunicación aparecen, pues, imbricadas, íntimamente ligadas e interrelacionadas. Su unión*

⁷ El concepto de sociedad de la información ha sido utilizado por diversos autores como: Morón Lerma, Esther; Peña-López Ismael; Peguera Poch, Miquel; Castells, Manuel, entre otros. Además diversas organizaciones internacionales como la Organización de las Naciones Unidas y la Unión Internacional de las Telecomunicaciones utilizan el concepto.

*(tecnologías de la información) es considerada base de pensamiento, e incluso de desarrollo, en el devenir de las relaciones sociales”.*⁸

Con el nacimiento de la sociedad de la información y el conocimiento ha cambiado también el paradigma de los derechos humanos, siendo que dentro de este marco surgen algunos derechos fundamentales relativos a las nuevas tecnologías, o bien se redefinen algunos previamente existentes.⁹

Para Arias Cordero y Chaves Rodríguez “...gracias a la revolución tecnológica de finales del siglo XX y principios del siglo XXI; y la consecuente aparición de lo que se denomina Sociedad del Conocimiento, resulta necesario el abordaje de una nueva generación de derechos, relacionados directamente a las nuevas tecnologías de la Información y la Comunicación, y su incidencia en la dinámica social”.¹⁰

En una relevante decisión política, la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas declaró en junio del 2011, el acceso a internet como un derecho humano,¹¹ resaltando su utilidad para el crecimiento y progreso de la sociedad. Se planteó que debe ser

⁸ Morón Lerma, Esther. Internet y Derecho Penal: Hacking Y Otras Conductas Ilícitas en la Red. 2da. Ed. Editorial Aranzadi, S.A., Navarra. 2002. Pág. 90

⁹ El artículo 19 de la Declaración Universal de Derechos Humanos adquiere nuevas connotaciones dentro del marco de Internet como medio de expresión e información, de modo que el derecho en cuestión se materializa también en esta plataforma. “Artículo 19 Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el de no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión.”

¹⁰ Arias Cordero, Albert y Chaves Rodríguez, Harold. Los Derechos fundamentales contenidos en el marco Jurídico que regula las telecomunicaciones del País después de la promulgación del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y sus leyes complementarias, Proyecto de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2010. Pág. 13.

¹¹ Ver <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/06/09/navegante/1307619252.html> y

<http://mexico.cnn.com/tecnologia/2011/06/08/la-onu-declara-el-acceso-a-internet-como-un-derecho-humano>

y

http://www.lacapital.com.ar/canales/tecno/contenidos/2013/12/23/Noticia_0012.html

[Consultas 5: enero 2014]

un derecho universal de fácil acceso, exhortando a los Estados a facilitar ese acceso y se alertó sobre el peligro que representan los casos de censura por parte de algunos gobiernos.

Regulación Internacional

Dado el papel de las telecomunicaciones en las sociedades contemporáneas -como elemento base de la sociedad de la información- los Estados y la Comunidad Internacional han entrado a regular el tema en el marco del derecho interno de cada país, así como en el Derecho Internacional.

En el Derecho Internacional encontramos la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), que es el organismo especializado de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) para las tecnologías de la información y la comunicación. La UIT se rige de forma general por la Constitución y el Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, firmados el 22 de diciembre de 1992 en Ginebra, y que entraron en vigor el primero de junio de 1994. Ambos han sido enmendados por las Conferencias de Plenipotenciarios de Kyoto (1994), Minneapolis (1998) y Marrakech (2002), enmiendas que entraron en vigor el primero de enero de 1996, el primero de enero del 2000 y el primero de enero del 2004 respectivamente.¹²

Dentro de su visión general la UIT estipula: *“Atribuimos el espectro radioeléctrico y las órbitas de satélite a escala mundial, elaboramos normas técnicas que garantizan la interconexión continua de las redes y las tecnologías, y nos esforzamos por mejorar el acceso a las TIC de las comunidades insuficientemente atendidas de todo el mundo. La UIT está comprometida para conectar a toda la población mundial-dondequiera que viva y*

¹² International Telecommunication Union (2013) <http://www.itu.int/es/about/Pages/default.aspx> [Consulta 2: noviembre 2013]

cualesquiera que sean los medios de que disponga. Por medio de nuestra labor, protegemos y apoyamos el derecho fundamental de todos a comunicar.”¹³

La UIT cuenta, actualmente, con 193 Estados Miembros -siendo Costa Rica uno de ellos- además de miembros de distintas índoles como organismos reguladores de la TIC, instituciones académicas y alrededor de 700 empresas privadas.

Después de la UIT, otro importante órgano en materia de telecomunicaciones lo constituye la Comisión Interamericana de Telecomunicaciones (Citel). Este es un foro regional en materia de telecomunicaciones que pertenece a la Organización de Estados Americanos, organismo del que Costa Rica forma parte.

Estas dos organizaciones han sido reconocidas por el ordenamiento jurídico costarricense. La Ley General de Telecomunicaciones en su artículo 10 otorga juridicidad a las recomendaciones de la UIT y de la Citel, al establecer que dichas recomendaciones serán tomadas en consideración por el Poder Ejecutivo a la hora de designar los usos específicos que se atribuyen a cada una de las bandas del espectro radioeléctrico.

Además, Costa Rica ratificó mediante la Ley 8 100 de la Asamblea Legislativa la Constitución y el Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, convirtiéndolos en tratados internacionales propios del sistema jurídico.

Costa Rica

En cuanto a la regulación interna de las telecomunicaciones, en primera instancia se tiene que acudir a la norma fundamental. La Constitución Política de la República de Costa

¹³ International Telecommunication Union (2013) <http://www.itu.int/es/about/Pages/overview.aspx> [Consulta 2: noviembre 2013]

Rica¹⁴ establece cuáles son los bienes que no podrán salir del dominio del Estado, haciendo referencia expresa a los servicios inalámbricos.

“ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

(...) 14) Decretar la enajenación o la aplicación a usos públicos de los bienes propios de la Nación.

No podrán salir definitivamente del dominio del Estado:

a) Las fuerzas que puedan obtenerse de las aguas del dominio público en el territorio nacional;

b) Los yacimientos de carbón, las fuentes y depósitos de petróleo, y cualesquiera otras sustancias hidrocarbурadas, así como los depósitos de minerales radioactivos existentes en el territorio nacional;

c) Los servicios inalámbricos;

Los bienes mencionados en los apartes a), b) y c) anteriores solo podrán ser explotados por la administración pública o por particulares, de acuerdo con la ley o mediante concesión especial otorgada por tiempo limitado y con arreglo a las condiciones y estipulaciones que establezca la Asamblea Legislativa. (Subrayado no es del original.)

Los ferrocarriles, muelles y aeropuertos nacionales -estos últimos mientras se encuentren en servicio- no podrán ser enajenados, arrendados ni gravados, directa o indirectamente, ni salir en forma alguna del dominio y control del Estado”.

¹⁴ Del 7 de noviembre de 1949.

De esta forma, se observa como desde la norma básica de la República se otorga el carácter de bien de dominio público a los servicios inalámbricos. Estos, junto con los otros bienes enumerados, fueron considerados por el constituyente como bienes y servicios claves y de utilidad general, de allí su carácter de demaniales.

Al hablar de servicios inalámbricos el Constituyente hace referencia al espectro electromagnético, ya que se debe entender como servicios inalámbricos aquel conjunto de ondas electromagnéticas que viajan en el espacio; las cuales portan diversas señales como lo son las de radiodifusión, radiotelefonía e inclusive las de televisión.¹⁵

Por su parte, el concepto de dominio público ha sido ampliamente desarrollado por la doctrina del Derecho Administrativo; Romero Pérez dice que el dominio público consiste en el “...conjunto de bienes (de la naturaleza que sean) subordinado a un régimen jurídico de derecho público, sustraídos al comercio privado y destinados al uso de la colectividad”.¹⁶

En este sentido, el artículo 261 del Código Civil de Costa Rica define las cosas públicas¹⁷ y la jurisprudencia constitucional por su parte ha desarrollado el tema de los bienes de dominio público -explicando su concepto, naturaleza jurídica y razón de ser, así como su

¹⁵ Arce Ureña, op. cit., pág. 60.

¹⁶ Romero Pérez, Jorge Enrique. Dominio Público. Algunas Notas. Revista de Ciencias Jurídicas N.º. 85, setiembre-diciembre de 1997. San José, Costa Rica. 1997. Pág. 65.

¹⁷ Código Civil de la República de Costa Rica. Artículo 261.- “Son cosas públicas las que, por ley, están destinadas de un modo permanente a cualquier servicio de utilidad general, y aquellas de que todos pueden aprovecharse por estar entregadas al uso público. Todas las demás cosas son privadas y objeto de propiedad particular, aunque pertenezcan al Estado o a los Municipios, quienes para el caso, como personas civiles, no se diferencian de cualquier otra persona”.

carácter de inalienables, imprescriptibles e inembargables¹⁸. En el Voto número 2007-02408¹⁹ la Sala Constitucional afirma:

“La doctrina y jurisprudencia constitucional son consistentes en estimar que los bienes demaniales (o bienes dominicales o de dominio público) son aquellos que tienen una naturaleza y régimen jurídico diverso de los bienes privados -los cuales se rigen por el derecho de propiedad en los términos del artículo 45 de la Constitución Política-, en tanto, por expresa voluntad del legislador se encuentran afectos a un destino especial de servir a la comunidad, sea al interés público, y que por ello, no pueden ser objeto de propiedad privada, de modo que están fuera del comercio de los hombres, por lo cual, no pueden pertenecer individualmente a los particulares, ni al Estado, en sentido estricto, por cuanto éste se limita a su administración y tutela. Así, lo que define la naturaleza jurídica de los bienes demaniales es su destino o vocación, en tanto se afectan y están al servicio del uso público”.

Es claro, entonces, que el espectro electromagnético -que comprende el sector de telecomunicaciones- ha sido definido como un bien público debido a su carácter estratégico para el desarrollo de la sociedad. Esto en tanto su destino consiste en facilitar progresivamente la información y la comunicación de las personas, contribuyendo a una sociedad más informada, mejor comunicada y con cada vez mayor acceso a la información y el conocimiento.

¹⁸ Ver Voto 2306-91, de las catorce horas cuarenta y cinco minutos del seis de noviembre de mil novecientos noventa y uno; y Voto 2009-2020 de las ocho horas y treinta minutos del trece de febrero del dos mil nueve de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Ambas son Sentencias importantes en materia de bienes demaniales y sus características.

¹⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto N°. 2007-02408 de las dieciséis horas con trece minutos del veintiuno de febrero del dos mil siete.

Al ser el espectro radioeléctrico un bien de dominio público, el Estado Costarricense rige su funcionamiento por medio del Viceministerio de Telecomunicaciones, que actualmente pertenece al Ministerio de Ciencia, Tecnología y Telecomunicaciones (Micitt)²⁰. Ambos deber cumplir sus funciones con observancia de la legislación nacional y los tratados internacionales en la materia.

Ahora bien, la historia de la regulación legal del mercado de las telecomunicaciones en Costa Rica ha contado con diferentes acontecimientos, a continuación se repasan los más importantes para entender la situación actual.

A finales del siglo XIX y en las primeras décadas del siglo XX se fue dando un desarrollo de las comunicaciones telegráficas y telefónicas en el país, con un correspondiente cuerpo de leyes y decretos que de forma fragmentada las iban regulando. Cabe resaltar entres estos, el Decreto Ejecutivo 34 del 10 de abril de 1920, donde se declara de utilidad pública la telegrafía y la telefonía inalámbrica, creando un monopolio estatal.

Más tarde, la Ley 3 226, del 28 de octubre de 1963 le otorgó al Instituto Costarricense de Electricidad (ICE)²¹ la competencia de las comunicaciones telefónicas, telegráficas, radiotelegráficas y radiotelefónicas. Se le otorga además al ICE una concesión exclusiva para la explotación del espectro radioeléctrico. En 1975, el ICE adquiere la totalidad de las acciones de la Compañía Radiográfica Internacional de Costa Rica, S.A., originándose

²⁰ Mediante la Ley 9 046 de junio del 2012 “Traslado del Sector Telecomunicaciones del Ministerio De Ambiente, Energía Y Telecomunicaciones al Ministerio de Ciencia Y Tecnología” el Viceministerio de Telecomunicaciones pasó del Ministerio de Ambiente, Energía y Telecomunicaciones al Ministerio de Ciencia y Tecnología.

²¹ El Instituto Costarricense de Electricidad nació como Institución Autónoma mediante decreto Ley número 449, del 8 de abril de 1949.

Radiográfica Costarricense, S.A. (Racsa), encargada de servicios telemáticos y tecnologías de la información.

Por último, con la suscripción del Tratado de Libre Comercio entre República Dominicana, Centroamérica y los Estados Unidos (Cafta-DR, por sus siglas en inglés) en el 2004 y su posterior ratificación, se abre el monopolio del ICE y se permite la entrada de nuevos proveedores de servicios de telecomunicaciones, de acuerdo a la legislación costarricense. Así, con la Ley 8 660 de Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector de Telecomunicaciones se transforma el carácter de servicio público de los servicios de telecomunicaciones prestados por el ICE, en servicios de interés general sujetos a las leyes del mercado y a la legislación costarricense. En definitiva, se abre el mercado de los servicios de telecomunicaciones.

La Ley General de Telecomunicaciones

Con esta apertura viene la promulgación de la Ley General de Telecomunicaciones, Ley 8 642, del 4 de junio de 2008, convirtiéndose así en la principal norma reguladora de la explotación, el uso y la competencia de los servicios de telecomunicaciones en el país.

La Ley General de Telecomunicaciones está conformada por seis títulos.

El Título I contiene las disposiciones generales de la ley, los principios rectores de la misma²², así como lo relativo a la administración del espectro radioeléctrico y los títulos habilitantes para explotar dicho espectro.

El artículo 9 de la LGT establece la posibilidad para operadores comerciales de prestar servicios de telecomunicaciones en el país, estableciendo el uso comercial del espectro radioeléctrico:

“ARTÍCULO 9.- Clasificación del espectro radioeléctrico

Por su uso, las bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico se clasifican como sigue:

- a) Uso comercial. Comprende la utilización de bandas de frecuencias para la operación de redes públicas y la prestación de servicios de telecomunicaciones disponibles al público, a cambio de una contraprestación económica (...).”*

Los títulos habilitantes para el uso y explotación de frecuencias del espectro radioeléctrico son: las concesiones, las autorizaciones y los permisos.²³

El Título II de la Ley establece el régimen de garantías fundamentales: el acceso universal, servicio universal y solidaridad de las telecomunicaciones, así como el régimen de protección a la intimidad y los derechos del usuario final.

²² Universalidad, solidaridad, beneficio del usuario, transparencia, publicidad, competencia efectiva, no discriminación, neutralidad tecnológica, optimización de los recursos escasos, privacidad de la información y sostenibilidad ambiental.

²³ Título I, Capítulo III Ley General de Telecomunicaciones de la República de Costa Rica. Ley 8 642, del 4 de junio del 2008.

El Título III se encarga de la regulación para la competencia, estableciendo las obligaciones de operadores y proveedores así como el régimen en que se desarrollará la competencia.

El Título IV establece las obligaciones económicas y tributarias de los operadores y proveedores de servicios de telecomunicaciones.

Los Títulos V y VI cubren el régimen sancionatorio y las disposiciones modificatorias, derogatorias y finales respectivamente.

En la Ley General de Telecomunicaciones se contempla la creación de la Superintendencia de Telecomunicaciones (Sutel) -órgano desconcentrado máximo adscrito a la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos- que se creó mediante la Ley de Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector Telecomunicaciones, Ley 8 660.

La creación de la SUTEL responde a la necesidad de tener un órgano regulador independiente que fiscalice el sector telecomunicaciones con apego al ordenamiento jurídico. La Ley 8 660 dispone en su artículo 59 respecto a la Sutel lo siguiente:

“Artículo 59.- Superintendencia de Telecomunicaciones

Corresponde a la Superintendencia de Telecomunicaciones (Sutel) regular, aplicar, vigilar y controlar el ordenamiento jurídico de las telecomunicaciones; para ello, se regirá por lo dispuesto en esta Ley y en las demás disposiciones legales y reglamentarias que resulten aplicables.

La Sutel es un órgano de desconcentración máxima adscrito a la Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos; tendrá personalidad jurídica instrumental propia, para administrar el Fondo Nacional de Telecomunicaciones, realizar la actividad contractual, administrar

sus recursos y su presupuesto, así como para suscribir los contratos y convenios que requiera para el cumplimiento de sus funciones.

La Sutel será independiente de todo operador de redes y proveedor de servicios de telecomunicaciones y estará sujeta al Plan nacional de desarrollo de las telecomunicaciones y a las políticas sectoriales correspondientes.”

Es mediante la citada Ley 8 660 que se empieza a hablar oficialmente del “sector telecomunicaciones”, además de que se moderniza y se busca fortalecer al Instituto Costarricense de Electricidad de cara a la apertura del mercado.

Con base en la Ley General de Telecomunicaciones y en los principios estipulados en su Título II se creó el Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones²⁴. Esta es la norma que ha orientado el desarrollo del sector en nuestro país en los últimos años. Entre sus objetivos se encuentran reducir la brecha digital²⁵, es decir, el déficit en el acceso a tecnologías, específicamente telecomunicaciones e internet; además de profundizar el desarrollo de la Sociedad de la Información y el Conocimiento.

Régimen Fiscal de las Telecomunicaciones en Costa Rica

La Ley General de Telecomunicaciones establece una serie de obligaciones económicas para los operadores de servicios de telecomunicaciones. Estas son: a) el canon de

²⁴ Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones 2009-2014 “Costa Rica: un país en la senda digital”. Ministerio de Ambiente, Energía y Telecomunicaciones; Viceministerio de Telecomunicaciones. República de Costa Rica.

²⁵ Peña-López, Ismael (2010) afirma que, actualmente el término brecha digital hace referencia a cualquier clase, sociedad o país que por algún motivo –cultural, económico, social- tiene dificultades para acceder a algún ámbito de la sociedad del conocimiento.

regulación estipulado en el artículo 62, que obliga a los operadores a pagar un único cargo de regulación anual para financiar la administración eficiente del sector; b) el canon de reserva del espectro radioeléctrico del artículo 63, que obliga al pago de un cargo anual a los operadores a los cuales se les haya asignado bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico, con el objeto de administrar y controlar el uso del espectro; c) la contribución especial parafiscal del artículo 39, que impone una obligación a los operadores de redes y proveedores de servicios de telecomunicaciones para financiar el Fondo Nacional de Telecomunicaciones; y, d) el impuesto anual de radio que pagan las empresas de radio y televisión, en tanto el artículo 29 dispone que se mantienen vigente esta disposición de la Ley de Radio.²⁶

De acuerdo con Murillo López y Rojas Carro, todas estas obligaciones representan tributos. El canon de regulación, el canon de reserva del espectro radioeléctrico y el impuesto de radio constituyen categorías tributarias asimilables a una tasa, en tanto en dichos supuestos *“...de hecho se despliega una actividad administrativa inherente al Estado, la cual afecta de forma directa e individualizable al sujeto pasivo”*.²⁷ Por su parte, afirman los autores que la contribución especial *“...se enmarca en el régimen de parafiscalidad y destaca el hecho de que afecta un gasto particular que responde a fines extra-fiscales”*.²⁸

Por su parte, las empresas de servicios de telecomunicaciones se encuentran sujetas a los impuestos sobre la renta y sobre las ventas en los términos establecidos en las leyes correspondientes a esos tributos. La Ley 8 660 dispone que el ICE se encuentra sujeto al

²⁶ Ley No. 1758 del 19 de junio de 1954.

²⁷ Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. *Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones*. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011. Pág. 144.

²⁸ *Ibíd.*

pago de los impuestos sobre la renta y las ventas cuando actúe como proveedor de servicios de telecomunicaciones dentro del régimen de competencia, como se lee a continuación:

“ARTÍCULO 18.- Tratamiento tributario

Cuando el ICE y sus empresas actúen como operadores o proveedores en mercados nacionales competitivos de servicios y productos de telecomunicaciones o de electricidad, estarán sujetos al pago de los impuestos sobre la renta y de ventas. En los demás casos, se mantendrán vigentes las exenciones conferidas en el Decreto Ley 449, del 8 de abril de 1949, así como a cualesquiera otras que les confiera el ordenamiento.

Se excluye del pago del impuesto sobre la renta el servicio telefónico básico tradicional.”

Sección Segunda: Internet

El marco de la evolución tecnológica propio de las telecomunicaciones propició las condiciones para el desarrollo del fenómeno de internet. Internet consiste en un conjunto descentralizado de redes de comunicación interconectadas mediante una serie de protocolos, que permite que todas las redes que la conforman funcionen como una red única. La cantidad de información que circula por la red es inimaginable, convirtiendo a internet en una autopista de información sin precedentes. Por estas razones ha sido llamada la red de redes.

El surgimiento de internet representa uno de los avances tecnológicos que más cambios ha producido en las sociedades contemporáneas. Se trata de un espacio para comunicar y

expresarse, además de facilitar el desarrollo de experiencias de investigación y culturales de todo tipo, trascendiendo las fronteras de los Estados.²⁹

El nombre internet proviene del inglés “Interconnected Networks” (en español: redes interconectadas). Se trata de una red amplia de ordenadores que comparten el mismo lenguaje, donde la información viaja de unos a otros. El lenguaje compartido se denomina protocolo³⁰ y permite transmitir la información por partes, dividiendo los mensajes en pequeños paquetes de datos. De esta forma -nos dice Morón Lerma- *“Internet está compuesta por todas las redes que utilizan el protocolo IP y cooperan para formar una sola red a fin de prestar servicios a usuarios colectivos”*.³¹

Internet se encuentra constituido por *“un conjunto de redes interconectadas, que permiten la comunicación entre millones de usuarios de todo el mundo, generando un inmenso grupo de recursos de información, en forma de imágenes, texto, gráficos y sonido”*.³² Los formatos de la información transmitida por medio de la red van evolucionando, al punto que hoy tenemos una mayor cantidad de medios que al inicio, como el video, las videoconferencias y las transmisiones en vivo de eventos.

²⁹ González Porras, Andrés. “Los Nuevos Derechos Fundamentales frente a las tecnologías de la información y la comunicación”. Tesis para optar por el grado de Magister en Justicia Constitucional. Sistema de Estudios de Posgrado, Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2009. Pág. 8

³⁰ Los protocolos prototípicos son TCP/IP (Transmisiion Control Protocol/Internet Protocol).

³¹ Morón Lerma, Esther, op. cit., págs. 101 y 102.

³² Fernández Esteban, M. L. *Nuevas tecnologías, Internet y derechos fundamentales*. McGraw-Hill/Interamericana de España S.A. Madrid. 1998. Pág. 4.

La Corte Suprema de los Estados Unidos de América, analizando la magnitud de internet, afirmó en un fallo de 1997 que, Internet es entonces un único y completamente distinto medio de la comunicación humana mundial.³³

Ahora bien, el desarrollo de internet hasta llegar a su estado actual fue dándose paulatinamente. Siguiendo a Pardini³⁴ internet tiene su origen en la tecnología militar estadounidense, en plena guerra fría durante la década de los sesentas. Nace con el objetivo de establecer una red de comunicaciones no vulnerable donde se pudieran compartir datos. Así, el gobierno de Estados Unidos mediante ARPA (Advanced Research Projects Agency o Agencia de Investigación Avanzada de Proyectos del Departamento de Defensa) y su programa de investigación de computación, funda y lanza el desarrollo de internet. Para Pardini *“...de esta manera se puede ver el origen militar de Internet, luego el manejo científico y hoy, sin descartar los dos anteriores, su carácter comercial. Transcurridos años de investigación, Internet alcanzó, tecnológicamente, un punto de desarrollo tal que le permitió ser comercializada e incorporada en forma masiva”*.³⁵

La primera red experimental fue ARPANet, que creció en las siguientes décadas gracias al aporte de agencias del gobierno, universidades y empresas y fue eventualmente retirada por el gobierno estadounidense en el año 1990, quedando el desarrollo de internet y las redes a cargo de proveedores comerciales y organizaciones internacionales. Las empresas comerciales han utilizado la red para ofrecer sus servicios por medio de esta, o bien, para desarrollar servicios de diversa índole en función de la misma. Así nació en 1989 el

³³ Corte Suprema de los Estados Unidos. 26/7/97. Janet Reno c/ American Civil Liberties Union. 929 Federal Supplement. 878

³⁴ Pardini, Anibal A. *Derecho de Internet*. 1era. Ed. Ediciones La Rocca. Buenos Aires. 2002. Pág. 42.

³⁵ *Ibíd.*, p. 43.

servicio de World Wide Web (WWW o la Web). Este es el sistema de distribución de información más importante, donde se almacenan páginas Web a las que cualquier usuario puede acceder al estar conectado a internet. Cuando se consulta un sitio web haciendo uso de un navegador web, se está haciendo uso de internet para acceder a páginas web, que son archivos hipertexto que le dan formato y presentación a un contenido³⁶. El auge de la Web llegó al punto de confundirla con internet, cuando como se vio se trata de uno de los servicios que ofrece la red.

Otros servicios y protocolos importantes que forman parte de internet son: los motores de búsqueda, el envío de correo electrónico (protocolo SMTP), la transmisión de archivos (FTP y P2P), las conversaciones en línea y la mensajería instantánea mediante la red, entre algunos otros.

Actualmente, se han desarrollado de gran manera los servicios de telefonía por medio de internet, donde la conexión con voz y video es posible incluso sin necesidad de pagar el costo de las llamadas telefónicas. Se trata del sistema de videoconferencias.³⁷

Además, el papel de los usuarios en internet ha ido mutando con el tiempo, pasando de un papel pasivo a uno cada vez más activo. Ese papel activo se manifiesta cuando los usuarios inciden directamente en la creación de contenido y en la incorporación de mejoras que se ajusten a sus necesidades. Muchos sitios han dejado de ser estáticos para pasar a ser comunidades virtuales donde se crea contenido y se interactúa con otros. En un principio se desarrollaron los foros, luego los blogs, los sitios para compartir videos y se ha llegado a

³⁶ <http://aprenderinternet.about.com/od/ConceptosBasico/g/Que-Es-Internet.htm> (Consulta: 11 de marzo de 2014)

³⁷ González Porras, op, cit., p. 87.

aplicaciones web, aplicaciones web híbridadas -como las agencias de viaje en línea- y las redes sociales.

Con este crecimiento internet ha ido alcanzando su estado actual, donde al un usuario estar conectado a la red, tiene acceso a todo tipo de centros de información y documentación, posibilitando que muchas de nuestras actividades cotidianas se realicen por medio de internet. Comunicación, discusiones, negocios, conferencias, intercambios de productos, contratos, reuniones de trabajo y estudio, transacciones bancarias, son solo algunas de las actividades que cada día se realizan mediante esta plataforma.

Para el año 2012, la cantidad mundial de usuarios de Internet era aproximadamente de 2 405 518 376 (dos billones cuatrocientos cinco mil millones quinientos dieciocho mil trescientos setenta y seis).³⁸ Dada la cantidad de usuarios y a su funcionalidad, Morón Lerma afirma con razón que “...internet es la mayor y más conocida de las infopistas existentes hoy en el mundo”.³⁹

La regulación de internet

Con respecto a las regulaciones generales sobre internet, en primer lugar debe mencionarse que no existe normativa exhaustiva que regule específicamente a internet. Las normas reguladoras de la red han ido apareciendo progresivamente de forma paralela al avance de la plataforma.

³⁸ De una población mundial aproximada de 7.017.846.922. Véase: <http://www.internetworldstats.com/stats.htm> [Consulta 6:octubre 2013]

³⁹ Morón Lerma, Esther, op. cit., p. 100.

En palabras de Peña-López “*Internet carece de una regulación formal en sentido estricto y se rige por acuerdos, consensos tecnológicos y orientaciones y recomendaciones sobre estándares que posibiliten la compatibilidad de aplicaciones y servicios*”.⁴⁰

Las principales normas sobre internet han surgido de una serie de organizaciones no gubernamentales internacionales que coordinan el funcionamiento y la gestión de la red en el mundo. Estos entes estandarizan aspectos técnicos y de presentación, asignan las direcciones IP y los nombres de dominio e impulsan el debate relativo al avance de internet, entre otras tareas, para en definitiva buscar mejorar la calidad del servicio. Las principales organizaciones las constituyen: *Internet Society* (ISOC o Sociedad de Internet, en español), *Internet Engineering Task Force* (IETF o Fuerza de Tareas de Ingeniería para Internet, en español) e *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers* (ICANN o Corporación de Internet para los Números y Nombres Asignados, en español). El *World Wide Web Consortium* (Consortio de la WWW, en español) es la principal organización internacional desarrolladora de estándares para la Web.⁴¹

Además, la comunidad internacional ha reconocido normativamente el fenómeno de internet y ha emitido normas relativas a la red mediante distintos organismos. Cabe mencionar a la Organización de las Naciones Unidas y su enfoque en los temas de acceso a la red, incluida la decisión de la Asamblea General de declarar el acceso a internet como un derecho humano⁴²; a la Unión Internacional de Telecomunicaciones que desarrolla aspectos generales como la brecha digital, así como aspectos técnicos propios de internet y a la

⁴⁰ Peña-López, Ismael, op. cit., p. 66.

⁴¹ Los nombres originales de las organizaciones están en idioma inglés.

⁴² Ver: <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/06/09/navegante/1307619252.html> y http://www.antena3.com/viveconectado/actualidad/onu-convierte-acceso-internet-derecho-fundamental_2011060900070.html [Consultas 6: enero 2014]

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos que ha analizado temas como la relación de los Estados con el ciberespacio.

En la resolución de la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas de declarar el acceso a internet como un derecho humano argumenta la Asamblea General que el uso de internet se está convirtiendo en una herramienta imprescindible para la libertad de expresión. Más que una posibilidad de comunicación el acceso a internet se está tornando en una necesidad para materializar el derecho a la libre expresión, así, los gobiernos deben garantizar el acceso a internet, y que esta sea una plataforma libre de censura. Asimismo, se declara que los Estados tienen la obligación de promover el acceso universal a internet para garantizar el disfrute de otros derechos fundamentales, como el derecho a la educación, la atención a la salud y el trabajo, el derecho de reunión y asociación, el derecho a la libertad de expresión y acceso a la información pública.

Por su parte, los Estados han creado disposiciones regulatorias de aspectos relacionados a internet como respuesta a situaciones de hecho que se generan con el uso de la red.

Los sistemas jurídicos tienen un reto importante frente a problemáticas suscitadas mediante el uso de internet, como la prostitución infantil, violaciones a los derechos de autor, la protección de datos y las estafas y fraudes. Frente a estas, para González Porras “...se debe hacer uso de los principios generales del derecho para aplicar las normas correspondientes, o en su defecto crearlas”.⁴³ De esta manera, materias como los derechos fundamentales, el derecho penal y el derecho privado han adquirido nuevas connotaciones jurídicas en el marco de internet.

⁴³ González Porras, op, cit., p. 87.

Algunos Estados han dispuesto importantes normas referentes al acceso a internet. El Tribunal Constitucional de Francia en la decisión 2009-580, del 10 de junio de 2009, declara que internet es una herramienta indispensable para el ejercicio de la libertad de expresión, que se ha consagrado como un derecho fundamental y, por ello, su acceso debe ser garantizado plenamente.⁴⁴ Por su parte, Finlandia tiene establecido constitucionalmente que toda persona que viva en ese país (a partir de julio de 2010) tendrá garantizado, el acceso a internet de banda ancha (definida por una ley en 1 Mb). Para 2015, este derecho pasará de 1 Mb a 100 Mb.⁴⁵

Internet en el Ordenamiento Jurídico Costarricense

La inclusión de internet en el sistema jurídico de Costa Rica se ha ido dando más por razones de necesidad que por una verdadera planificación. En este sentido, es con el auge del fenómeno que el derecho se va viendo obligado a regularlo y, por lo tanto, empiezan a surgir normas relativas a internet.

La Ley General de Telecomunicaciones hace mención a la red en su artículo 6 inciso 19) donde define lo que es una red de telecomunicaciones:

“Red de telecomunicaciones: sistemas de transmisión y demás recursos que permiten la transmisión de señales entre puntos de terminación definidos mediante cables, ondas hertzianas, medios ópticos u otros medios radioeléctricos, con inclusión de las redes

⁴⁴ ConseilConstitutionnel N°2009-580. Disponible en http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/anglais/2009_580dc.pdf [consulta 2 de mayo del 2014]

⁴⁵Ver: http://www.bbc.co.uk/mundo/ciencia_tecnologia/2010/01/100125_video_finlandia_internet_np.shtml y <http://www.elmundo.es/elmundo/2009/10/14/navegante/1255539592.html> y <http://www.eluniversal.com.mx/notas/633358.html> [Consultas 15: febrero del 2014]

satelitales, redes terrestres fijas (de conmutación de circuitos o de paquetes, incluida Internet) y móviles, sistemas de tendido eléctrico, utilizadas para la transmisión de señales, redes utilizadas para la radiodifusión sonora y televisiva y redes de televisión por cable, con independencia del tipo de información transportada”.

Así vemos como el legislador incluye expresamente a internet dentro de las redes de telecomunicaciones. Al ser la Ley General de Telecomunicaciones la norma reguladora de los servicios de telecomunicaciones, en ella se prevé lo relativo a la prestación de los servicios de conexión a internet, y el régimen al que se encuentran sometidas las empresas correspondientes.

Ahora bien, no existe una “Ley de Internet” o alguna norma que regule específicamente todo lo relativo a la red; sin embargo es posible identificar referencias importantes dentro del ordenamiento jurídico. A continuación se verán algunas.

La Ley de Promoción del Desarrollo Científico y Tecnológico, Ley 7 169, del 26 de junio de 1990 funge como una de las primeras normas que incentivan el desarrollo de tecnologías en el país, sirviendo esta como base para posteriores normas relativas a internet.

El proyecto de ley Expediente 14 700 del año 2002, buscaba declarar el acceso a internet de interés público, así como plasmar algunos derechos ligados a la red y la obligación del Estado de contribuir a hacerlo un medio accesible a la población. Este proyecto no se convirtió en ley, sin embargo representa un antecedente interesante con respecto a la regulación del tema y sus alcances.

En algunos temas como los derechos humanos y el derecho penal, se aplican -cuando procede- las leyes o disposiciones específicas de cada materia a internet, integrando así el

ordenamiento jurídico. Además, muchas normas han empezado a tratar el tema explícitamente, siendo esto procedente dado la relevancia del tema y la ausencia de regulación en algunos ámbitos. Esto es notorio con el surgimiento de tipos penales que responden y aplican al fenómeno de internet⁴⁶.

Frente a los riesgos del uso de internet, surgió la Ley de protección de la niñez y la adolescencia frente al contenido nocivo de internet y otros medios electrónicos, Ley 8 934 del año 2011. La norma busca garantizar la seguridad de los menores en el marco de la red, para lo cual establece diversas obligaciones para los particulares y el Estado. Entendiendo la importancia social del tema, Sutel ha manifestado la obligatoriedad de los cafés internet de cumplir con la normativa de protección a menores.⁴⁷

Por su parte, la Asociación Reguladora de los Servicios Públicos (Aresep), conforme con sus obligaciones legales, fija las condiciones y tarifas para la prestación del servicio de internet e internet móvil.⁴⁸

Además, la presencia de instituciones públicas en la red cada vez se hace más generalizada, por razones de utilidad pública y transparencia, siendo la iniciativa de Gobierno Digital el ejemplo por excelencia.

A lo largo de los años, se han emitido varios decretos ejecutivos relativos al tema de internet. Cabe destacar el Decreto Ejecutivo 26 628-Micit del 1º de diciembre de 1997, que declara de interés público el acceso a internet. Además, el Decreto Ejecutivo 32 083, del 24

⁴⁶ Por ejemplo el delito de violación de comunicaciones electrónicas establecido en el artículo 96 bis del Código Penal.

⁴⁷ RCS-081-2012.Resolución del Consejo de la Superintendencia de Telecomunicaciones. —San José, a las 11:00 horas del 29 de febrero del 2012.

⁴⁸ Entre las más destacadas están: Resolución RRG-6351-2007. San José, a las catorce horas del diecinueve de febrero de dos mil siete, y Resolución N° RRG-7210-2007. San José, a las ocho horas con veinte minutos del veintiuno de setiembre de dos mil siete.

de agosto del 2004, que establece la creación de la Comisión Internet Costa Rica (CI-CR) para dirigir el uso y desarrollo de internet en el país.

Es importante señalar que existen normas técnicas que han posibilitado el desarrollo de la infraestructura necesaria para que exista internet, así como reglamentos que regulan todos estos aspectos técnicos.⁴⁹

Ahora, en materia de acceso a internet, la Sala Constitucional ha determinado que es responsabilidad del Instituto Costarricense de Electricidad brindar el servicio de internet a las personas que así lo soliciten, encargándose de las condiciones técnicas necesarias para proveer tal servicio a las poblaciones que lo requieran. La Sala Constitucional parte del carácter de derecho fundamental del acceso a internet -declarado así por el Tribunal Constitucional Francés y la Asamblea General de la ONU- para concluir que el Estado debe proveer de este acceso a todas aquellas personas que así lo soliciten. La Sala estima que en los casos donde exista una negativa del ICE para prestar el servicio, se ven comprometidos derechos fundamentales importantes como el buen funcionamiento de los servicios públicos, además de los derechos a la información y a la comunicación asociado a las telecomunicaciones e internet. Esto, en tanto el ICE fue encomendado por el Estado con la prestación del servicio de telecomunicaciones, y aunque estas se encuentren en un régimen de competencia, no pierden el carácter de servicio público que obliga al ICE a hacer accesible el servicio a la universalidad de habitantes del país.⁵⁰

El servicio de conexión a internet

⁴⁹ Cabe destacar aquí la Ley No. 7832 de 30 de setiembre de 1998 de Autorización para el Paso de Cables Submarinos por el Mar Territorial y para el Anclaje en el Territorio Nacional.

⁵⁰ Ver Res. N° 2010-010627, Res. N° 2010-012642 y Res. N° 2011-004142 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

Para poder hacer uso de internet, las personas necesariamente tienen que acceder a esta red. Este acceso a internet es posible gracias a organizaciones especializadas en la rama, que brindan a las personas la posibilidad de conexión y acceso a la red.

Así, la conexión a internet se trata de un servicio. El servicio es prestado por empresas o instituciones proveedoras, quienes utilizan alguna de varias plataformas disponibles para conectar los dispositivos de las personas a internet. De esta manera, un proveedor de servicios de internet es una empresa que brinda el servicio de conexión a internet a sus clientes.

En Costa Rica éste servicio tiene un carácter de servicio público de acuerdo con la Ley General de Telecomunicaciones. Además, a partir de la creación del sector telecomunicaciones y la apertura del mercado, se trata de un servicio comercial que es brindado en un régimen de competencia, por empresas tanto de carácter privado como estatal, en el caso del ICE.

Como se vio, específicamente el servicio es el de conexión a internet. Internet como tal, al ser una red, no es un servicio ni puede serlo. Sin embargo, dado la necesidad de la conexión a la red para poder acceder y hacer uso de ella, se habla generalmente del “servicio de internet”. Pero, es importante tener clara la diferenciación técnica y la imposibilidad de que internet sea –per se- un servicio.

Los métodos comunes de acceso a internet incluyen las tecnologías dial-up, banda ancha fija -que funciona por medio de cable coaxial, cables de fibra óptica o cobre-, Wi-Fi (red inalámbrica) e internet móvil en teléfonos celulares con tecnología 3G, 4G y 5G.

En telecomunicaciones, se conoce como banda ancha a la transmisión de datos simétricos por la cual se envían simultáneamente varias piezas de información, con el objeto de incrementar la velocidad de transmisión efectiva. Es importante indicar que internet de banda ancha constituye, actualmente, una de las opciones más eficaces y veloces del servicio.

Ahora bien, la prestación del servicio de internet ha pasado por diferentes etapas hasta alcanzar el estado que tiene en la actualidad. Originalmente, para acceder a internet se requería una cuenta universitaria o de alguna agencia del gobierno, que necesariamente tenía que estar autorizada. Internet comenzó a aceptar tráfico comercial a principios de la década de 1990, pero de forma muy limitada. Existía un pequeño grupo de compañías, consideradas puntos de acceso, que proveían de acceso público, pero que se saturaban una vez el tráfico incrementaba. Eventualmente, las mayores compañías de telecomunicaciones comenzaron a proveer acceso privado a la red, cobrando por este servicio. En 1995, unas pocas empresas como AT&T comenzaron a cobrar a los usuarios una renta mensual alrededor de 20 dólares mensuales, tarifa que aumentaba para algunas empresas que disponían de una conexión más rápida y más confiable.

Cuando internet evolucionó repentinamente, los proveedores se vieron frente al reto de actualizar su infraestructura y sus tecnologías e incrementar sus puntos de acceso. Las más grandes compañías de comunicaciones empezaron a desarrollar subsidiarias que se enfocaron en desarrollar internet y convertirlo en un medio más accesible. Los accesos, poco a poco, se mejoraron, y así el uso de internet creció exponencialmente. Esto ocasionó que los precios del servicio bajaran; los precios actualmente varían de acuerdo con la oferta de proveedores de cada país.

El desarrollo del servicio y su utilidad han llevado a que existan muchos puntos gratuitos de acceso a internet en lugares públicos, tales como bibliotecas, campus universitarios y aeropuertos. Esto se puede dar mediante internet inalámbrico, o bien, facilitando ordenadores con conexión a internet disponibles. Además, muchos negocios como restaurantes, cafés y hoteles incluyen el acceso a internet inalámbrico dentro de sus servicios, muchas veces sin costo adicional. El alcance es tal que incluso una ciudad entera puede contar con internet inalámbrico gratuito para su población.

Internet móvil

Con la aparición de la telefonía móvil digital, fue posible acceder a páginas de internet especialmente diseñadas para móviles, mediante la tecnología WAP. A partir de ese momento, se desarrolló el protocolo que permite acceder a internet desde un dispositivo móvil, conocido como OMA Client Provisioning. Inicialmente las conexiones se realizaban mediante una llamada a un número de operador por medio del cual se transmitían los datos, de forma similar a como se conecta un módem fijo de computadora.

Eventualmente, se desarrollaron las tecnologías GPRS o 2G -que se conectaba a internet por medio del protocolo TCP/IP- y las modernas tecnologías de acceso a internet móvil como 3G, 4G y 5G que pueden hacer uso de banda ancha para alcanzar altas velocidades.

Las tarifas de internet móvil son variables debido a que algunos proveedores establecen limitaciones en cuanto a la cantidad de datos y fijan tarifas de acuerdo a estos.

Por otro lado, han comenzado a aparecer módems que conectan a internet utilizando la red de telefonía móvil y tarjetas de telefonía prepago con bonos de conexión a internet. El auge del internet móvil es cada vez más notorio, al punto de que muchas personas utilizan este mecanismo como principal forma de conexión a la red.

De acuerdo a la Sutel, para el primer semestre del año 2013 había 3 990 656 suscripciones a internet en Costa Rica⁵¹, de las cuales un 88% correspondieron a internet móvil. El auge del servicio de internet propiciado por la tecnología móvil provocó que entre enero del 2012 y junio del 2013 se diera un aumento del 72% en la cantidad de conexiones costarricenses.⁵²

⁵¹ para una población de 4,3 millones de acuerdo al Censo Nacional del año 2010.

⁵² “Internet se dispara con el celular”. El Financiero No. 973, 26 de mayo-1 de junio del 2014, p.23.

Título Primero

El gravamen de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas a la luz de la reserva de ley en materia tributaria

En este Título, se estudia el régimen impositivo que crea la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, analizando para ello sus principales elementos y el gravamen que crea sobre los servicios, específicamente mediante el inciso g) de su artículo 1. Para complementar y contrastar lo estipulado en la ley, se estudia la reserva de ley en materia tributaria, con un enfoque particular en el gravamen de la norma precitada y en las reglas para su interpretación.

Capítulo Primero: La Ley de Impuesto General sobre las Ventas

La Ley de Impuesto General sobre las Ventas⁵³ establece en su artículo 1 un impuesto sobre “...*el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes...*”

Así, tenemos que el texto legal del impuesto general sobre las ventas plantea literalmente la creación de un impuesto al valor agregado (IVA). Sin embargo, la literalidad de esta norma no es íntegramente correspondida por el régimen impositivo planteado. Debe, entonces, determinarse la naturaleza del régimen fiscal establecido en la ley.

La Ley de Impuesto General sobre las Ventas no establece un impuesto de ventas típico, esto es, no se trata de una imposición llana a toda (o cualquier) venta de un bien como tal.

⁵³ Ley No. 6826 de 8 de noviembre de 1982 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Más bien, en el texto legal se habla de un impuesto al valor agregado. La diferencia radica en que con el IVA se grava el valor que se le va agregando a un bien en la fase productiva hasta que desemboca en el consumidor final, por lo tanto, se tributa sobre el valor agregado en cada fase y no sobre el valor total de cada una de las ventas realizada en las fases del proceso productivo.

De esta manera, un impuesto de ventas puro grava el valor de cada una de las transacciones sin deducir los impuestos pagados sobre los insumos y, por lo tanto, genera un efecto cascada, donde se pagan impuestos de ventas sobre los precios de todas las transacciones del proceso. Es decir, el impuesto se va acumulando en cada una de las fases del proceso productivo.⁵⁴

Como alternativa surge el IVA que permite la deducción de los pagos hechos en las etapas del proceso productivo, y cada productor es deudor del fisco solo por el valor agregado que añade al producto. En este caso se trata de un impuesto que es plurifásico, pero no acumulativo.

Finalmente, el cobro lo soporta el consumidor final⁵⁵ que paga el impuesto sobre la suma de los valores agregados durante el proceso productivo.

En este sentido, “...*el impuesto que es concebido como un impuesto sobre las ventas, se configura económicamente como un impuesto sobre el consumo, al ser el consumidor final quien soporta el gravamen*”.⁵⁶

⁵⁴ Este es el impuesto de ventas plurifásico acumulativo, siendo que el monofásico grava una sola etapa del proceso de forma fija. El impuesto plurifásico no acumulativo es el IVA. Estas categorías doctrinarias las manejan autores como: Cosciani, Perez Barrientos, Vargas Meneses, Peirano Facio, entre otros.

⁵⁵ Esta figura donde el contribuyente original traslada la carga del impuesto a otro, ha sido reconocida por la doctrina como traslación jurídica. Véase: Torrealba Navas, Adrián (2009). Derecho Tributario: parte general. 1era Edición, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, págs. 324-330.

Para mayor claridad, en cuanto a la naturaleza del IVA, Carrera Raya lo define como “...un tributo de naturaleza indirecta, real, objetivo, e instantáneo, que recae sobre el consumo y que somete a tributación los bienes y servicios en cada una de las fases por las que atraviesan desde su producción al consumo, tomando como base el aumento de valor en cada una de ellas”.⁵⁷

Por su parte, para Juan Camilo Restrepo, la base teórica sobre la cual se fundamenta un impuesto sobre el valor agregado es aquella que grava al bien en todos los estados del proceso; sin embargo, solamente se grava en cada etapa el valor agregado que en ella se le incorpora, y es esta característica la que lo distingue de los demás tipos de impuestos generales a las ventas.⁵⁸

Ahora bien, el impuesto establecido en la Ley de Impuesto General sobre las Ventas se caracteriza por gravar las distintas fases del ciclo económico, que son la fabricación y la comercialización, en fases de mayorista y detalle. Su estructura parte de la existencia de cadenas productivas, en donde quien produce un bien o presta un servicio, tiene uno o varios proveedores de los cuales adquiere los insumos necesarios para su actividad, que son, a su vez, productos finales respecto de quien los manufactura. De esta forma, en principio, lo que se grava es el valor incorporado o agregado en cada etapa, lo que dota al tributo de un carácter neutral.

⁵⁶ Leandro Fallas, Guillermo. Transformación del Impuesto General sobre las Ventas en un Auténtico Impuesto sobre el Valor Agregado. Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica. 2003. Pág. 17.

⁵⁷ Carrera Raya, Francisco José. Manual de Derecho Financiero. Madrid. Tecnos, Vol I. 1993. Pág. 259.

⁵⁸ Restrepo, Juan Camilo. Hacienda Pública. Colombia. Editorial 87, 2da edición. 1994. pág. 177.

Sin embargo, debe apuntarse que la Ley de Impuesto General sobre las Ventas lo que en realidad establece es un IVA incompleto, puesto que la ley no permite la deducción de todos los impuestos pagados en el proceso productivo. Lo que se permite es la deducción de impuestos por insumos que se incorporen físicamente al producto. Esto para algunos constituye una modalidad de IVA, más al no permitir la deducción de impuestos sobre todos los insumos, no se trata de un IVA puro.

Materia Imponible

Resulta fundamental señalar el particular método que utiliza la ley para determinar la materia imponible. En el caso de la venta de mercancías la norma prevé un gravamen general, mientras que para la prestación de servicios la ley propone una lista taxativa de servicios gravados.

Así, el tributo se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación de su objeto, que difiere, por ejemplo, del IVA que ha sido adoptado por otros países, entre ellos los de la Unión Europea.

Nuestro legislador optó por gravar, de manera general y como categoría conceptual, la venta de cualquier bien o mercancía. Mientras que, en relación con la prestación de servicios acudió a una fórmula taxativa y excepcional, esto es, únicamente se gravan aquellos que expresamente hayan sido dispuestos por el legislador.

De esta forma, en la ley existe un gravamen general sobre los bienes, y una taxatividad del gravamen en cuanto a servicios.

En esta línea, el fallo 87 de 1992 del Tribunal Fiscal Administrativo⁵⁹ explica el régimen de la materia imponible y las exenciones en la ley:

“Ya este Tribunal en repetidas ocasiones se ha pronunciado en el sentido de que la Ley del Impuesto sobre las Ventas grava con dicho impuesto las ventas de mercancías en general, salvo las expresamente exoneradas en la misma ley, y la prestación de los servicios que en ella se enumeran. De manera que la regla general es que todas las ventas de mercancías están gravadas, salvo las expresamente exoneradas en la misma ley, a diferencia de lo que ocurre con la prestación de servicios, que están gravados solo aquéllos que la ley enumera en forma expresa. Así las cosas, tenemos que las ventas exentas constituyen la excepción al principio general que contiene la ley, en el sentido de que están gravadas con el impuesto todas las ventas de mercancías, y consecuentemente las exoneraciones deben darse únicamente en los casos contemplados en forma expresa en las normas que las regulan.”

Hecho generador

El artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios⁶⁰ define el hecho generador de la obligación tributaria como el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.

Aquí, la ley incorpora en el concepto de venta los supuestos tipificados como originadores de la obligación tributaria. En este sentido, se estipula lo siguiente:

“ARTICULO 2º.- Venta.

⁵⁹ Tribunal Fiscal Administrativo, San José,.87 a las once horas del veintisiete de noviembre de mil novecientos noventa y dos.

⁶⁰ Ley No. 4755 del 3 de mayo de 1971 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.

Para los fines de esta ley se entiende por venta:

- a) La transferencia del dominio de mercaderías.*
- b) La importación o internación de mercancías en el territorio nacional.*
- c) La venta en consignación, el apartado de mercancías, así como el arrendamiento de mercancías con opción de compra.*
- ch) El retiro de mercancías para uso o consumo personal del contribuyente.*
- d) La prestación de los servicios a que se refiere el artículo anterior.*
- e) Cualquier acto que involucre o que tenga por fin último la transferencia del dominio de mercancías, independientemente de su naturaleza jurídica y de la designación, así como de las condiciones pactadas por las partes”.*

Se observa como la ley se encarga de enumerar dentro de la figura de “venta” las acciones gravadas, “...utilizando para ello un concepto amplio del término venta, diferente del utilizado en Derecho Civil y Mercantil”.⁶¹ Así, tenemos gravadas con el impuesto las transferencias de dominio de mercaderías –que conceptualmente incluye la venta en consignación y el apartado de mercancías-, el arrendamiento de mercaderías con opción de compra, el autoconsumo, y la importación o internación de mercancías.

Además, se incluye dentro del concepto de venta a la prestación de los servicios previstos en la ley. Si bien esto podría parecer contradictorio con las categorías independientes de venta de mercancías por un lado y prestación de servicios por el otro, en realidad responde a la utilización del concepto de venta en un sentido amplio, uno que admite la venta de

⁶¹ Leandro Fallas, Guillermo; op. cit., p. 60.

servicios. Lo relevante en términos prácticos es que queda claro que están gravadas con el impuesto tanto la venta de mercancías como la prestación de servicios, en las condiciones dispuestas por la ley.

En este caso, del análisis de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y su reglamento⁶² se desprenden los momentos específicos que hacen que se produzca el hecho generador. Estos son:

- a) en la venta de mercancías, con la facturación o entrega de ellas, el acto que se realice primero;
- b) en las importaciones o internaciones de mercancías, en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, según corresponda;
- c) en la prestación de servicios, con la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero;
- d) en el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa;
- e) los faltantes de mercancías gravadas establecidos con motivo de la toma de inventarios practicados, que se concreten en la fecha en que se hacen los asientos contables o en el período fiscal en que los establezca la administración tributaria, y
- f) en las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que el consignatario retira la mercadería o cuando esta queda apartada, según sea el caso.

⁶² Específicamente los artículos 2 y 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Decreto Ejecutivo 14 082-H del 29 de noviembre de 1982. Republica de Costa Rica.

Sujeto activo

El artículo 14 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que el sujeto activo de la relación jurídica es el ente acreedor del tributo.

El Estado es el acreedor de la obligación tributaria y como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se verifique el hecho generador. Para efectos de la administración del impuesto general sobre las ventas, el Estado es representado por la Dirección General de Tributación, como sujeto activo de la obligación tributaria.

Sujeto pasivo

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios define en su artículo 15 al sujeto pasivo como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Es el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual define estas categorías: contribuyentes son las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.⁶³ Por su parte, son responsables las personas obligadas por deuda tributaria ajena, que sin tener el carácter de contribuyentes deben –por disposición expresa de ley- cumplir con las obligaciones correspondientes a los contribuyentes.⁶⁴

Como vimos, el hecho generador de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas lo constituyen la venta de mercancías y la prestación de servicios; es en este sentido que la

⁶³ Artículo 17 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

⁶⁴ Artículo 20, *Ibíd.*

ley estipula quienes son los contribuyentes de la misma, siguiendo el concepto de que contribuyente es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador. Véase:

“ARTÍCULO 4º.- Contribuyentes y declarantes.

Las personas físicas o jurídicas, de derecho o de hecho, públicas o privadas, que realicen ventas o presten servicios en forma habitual, son contribuyentes de este impuesto.

Asimismo, las personas de cualquier naturaleza, que efectúen importaciones o internaciones de bienes, están obligadas a pagar el impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de esta Ley...”

Tenemos que, normativamente, el contribuyente del impuesto lo constituye la persona que venda mercancías -entendiendo venta en los términos de la ley- o preste servicios.

De acuerdo a las normas analizadas, el sujeto pasivo del impuesto será toda aquella persona física o jurídica, de derecho o de hecho, pública o privada, que realice ventas o preste determinados servicios en forma habitual, así como quienes realicen importaciones o internaciones de bienes al territorio nacional.

Ahora bien, en el impuesto de ventas el pago recae en el consumidor final, circunstancia determinada voluntariamente por el legislador. Como vimos, opera la figura de la traslación jurídica provocando que en la práctica el impuesto recaiga sobre un sujeto diferente al sujeto pasivo del impuesto. Como bien apunta Leandro Fallas, “...el propio legislador

previó que se gravara la capacidad económica de un sujeto distinto por medio del fenómeno de la traslación para facilitar la recaudación del impuesto.”⁶⁵

Es importante apuntar que en este caso no estamos ante la figura del responsable -que presenta similitudes con la situación estudiada- ni del agente de retención o percepción.⁶⁶

Tanto los responsables como los agentes de retención y percepción deben ser expresamente determinados como tales por la ley, requisito aquí ausente.

Base Imponible

De acuerdo con la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y su reglamento, en las ventas de mercancías el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta, que incluye los impuestos selectivos y específicos de consumo y los valores deducibles.⁶⁷

Para los servicios aplica también el precio neto de venta, que incluye el valor de las mercancías gravadas o exentas y el de los servicios exentos, que se les incorporen; además, cualquier otro tributo que recaiga sobre dichos servicios gravados.

En los arrendamientos con opción de compra la referida base será el valor de mercado de la mercancía correspondiente.

En los casos de transmisiones de dominio a título gratuito o cuando el precio sea pagado total o parcialmente en especie, la base sobre la cual se establece el débito fiscal, es el precio neto de venta determinado conforme a las normas precedentes, que el contribuyente aplique a sus ventas regulares.

⁶⁵ Leandro Fallas, Guillermo; op. cit., p. 65.

⁶⁶ Figura prevista por el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

⁶⁷ El precio neto de venta se establece conforme al artículo 11 de la Ley de impuesto general sobre las ventas. Revisar además el artículo 17 del reglamento para mayor detalle.

En los casos de autoconsumo y faltantes de mercancías gravadas, la base sobre la cual se determina el débito fiscal es el precio de adquisición o de costo de la mercancía o servicio, según corresponda.

En importaciones o internaciones la base imponible se determina adicionando el valor aduanero⁶⁸ lo efectivamente pagado por el importador en concepto de: derechos de importación, impuesto selectivo de consumo y cualquier otro tributo o cargo aplicable, servicios de bodegaje y desalmacenamiento, y los cargos propios de la póliza o formulario aduanero.

Determinación del impuesto

Siguiendo lo dispuesto por el artículo 21 del reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, la determinación del impuesto consiste en la diferencia entre el débito fiscal y el crédito fiscal, rubros que deben estar respaldados por comprobantes y registrados en la contabilidad del contribuyente del que se trate.

El débito fiscal está constituido por la suma del impuesto detallado o incluido en el valor de las facturas de venta o documentos equivalentes, emitidos durante el período fiscal, en la forma mencionada en el artículo 18 del reglamento, más el que resulte de operaciones efectuadas en dicho período fiscal, que constituyan hecho generador de la obligación.

El crédito fiscal es la suma del impuesto determinado en las facturas de compras o comprobantes equivalentes, debidamente registrados y autorizados por Tributación, así como el determinado en las pólizas o formularios aduaneros, que el contribuyente haya pagado en las adquisiciones de mercancías o servicios gravados que destine la venta, así

⁶⁸ Valor de Aduana de Costa Rica, calculado según las disposiciones legales vigentes en materia aduanera.

como el de materias primas, insumos, maquinaria y equipo, incorporados o utilizados físicamente en la producción de mercancías o servicios gravados, realizadas en el período fiscal al que corresponda la declaración.

Alícuota

La ley establece que deberá pagarse un impuesto del 13% sobre el valor de las mercancías vendidas e importadas y de los servicios prestados. Esto no obsta para que el legislador determine tarifas diferenciadas para supuestos en donde lo estime oportuno.

La prestación de servicios en la Ley de Impuesto General sobre las Ventas

El artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas define el objeto del impuesto de ventas, que como se ha dicho, grava de forma general la venta de mercancías y de manera específica la prestación de una serie de servicios. Resulta importante conocer el artículo en su totalidad, puesto que contiene los supuestos de hecho que grava la ley y que, por lo tanto, son los únicos susceptibles del impuesto.

“ARTICULO 1º.- Objeto del Impuesto.

Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes:

a) Restaurantes.

b) Cantinas.

c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares.

ch) Hoteles, moteles, pensiones y casas de estancia transitoria o no.

d) Talleres de reparación y pintura de toda clase de vehículos.

e) Talleres de reparación y de refacción de toda clase de mercancías.

f) Aparcamientos de vehículos.

g) Servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.

(Así reformado el inciso g), por el artículo 15 de la Ley 8 114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias, de 4 de julio del 2001)⁶⁹ (Subrayado no es del original)

h) Servicios de revelado y copias fotográficas, incluso fotocopias.

i) Servicios de bodegaje y otros servicios no financieros, brindados por almacenes generales de depósito, almacenes de depósito fiscal y estacionamientos transitorios de mercancías, estos últimos bajo las condiciones previstas en el artículo 145 de la Ley General de Aduanas, 7 557, de 20 de octubre de 1995. (Así reformado el inciso i), por el artículo 15 de la Ley 8 114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001).

j) Servicios de lavandería y aplanchado de ropa de clase.

k) Espectáculos públicos en general, excepto los deportivos, teatros y cines, estos últimos cuando exhiban películas para niños. (Así reformado por el artículo 19.21 de la Ley 7 097, del 1º de setiembre de 1988).

⁶⁹ La redacción original de la ley de 1982 establecía: “g) Teléfonos, cables y télex”.

l) Servicios publicitarios prestados por medio de la radio, la prensa y la televisión. Estarán exentos de esta disposición las emisoras de radio y los periódicos rurales. (Así adicionado por el artículo 3° de la Ley 7 088 de 30 de noviembre de 1987 y ampliado por el inciso 39 del artículo 19 de la Ley 7 097 de 18 de agosto de 1988).

ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "vídeos" y "pistas", y su arrendamiento.(Así adicionado por el artículo 3° de la Ley 7 088, de 30 de noviembre de 1987).

m) Servicios de las agencias aduanales. (Así adicionado por el artículo 3° de la Ley 7 088, del 30 de noviembre de 1987).

n) Servicios de correduría de bienes raíces. (Así adicionado por el artículo 3° de la Ley 7 088, del 30 de noviembre de 1987).

ñ) Servicios de mudanzas internacionales. (Así adicionado por el artículo 3° de la Ley 7 088, de 30 de noviembre de 1987).

o) Primas de seguro, excepto las referidas a los seguros personales, los riesgos de trabajo, las cosechas y las viviendas de interés social.

p) Servicios prestados por imprentas y litografías. Se exceptúan la Imprenta Nacional, las imprentas y litografías de las universidades públicas, la del Ministerio de Educación Pública, así como las imprentas y litografías del Instituto Tecnológico de Costa Rica y de la Editorial Costa Rica, respectivamente. Lo anterior, sin perjuicio de las excepciones contenidas en el artículo 9 de la Ley de impuesto general sobre ventas, 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley 7 874, de 23 de abril de 1999.

q) Lavado, encerado y demás servicios de limpieza y mantenimiento de vehículos. (Así adicionados los incisos o), p), q), por el artículo 16 de la Ley 8 114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) ”.

De esta manera, se tiene que, los servicios previamente expresados se encuentran gravados con el impuesto general sobre las ventas. Se trata de una lista taxativa creada por la ley, configurando así un régimen de excepción en cuanto a los servicios gravados: es decir, solo los expresamente señalados por la norma tienen esa condición.

Ahora bien, vemos como el artículo establece claramente cuáles son los servicios en cuestión, enumerándolos y nombrándolos caso por caso. Sin embargo en los incisos *c), g) y ll)* se presenta una situación particular. Si bien la ley indica una serie de servicios que se encuentran gravados, abre la posibilidad a que haya más servicios gravados que no son nombrados de forma expresa, al incluir en su redacción las frases “*y similares*” –en los incisos *c), g)- y “u otros similares” en el inciso ll).*⁷⁰

De la simple lectura del artículo se pone de manifiesto que para así determinar cuáles son los otros servicios que están afectados por el régimen jurídico de la ley, es necesario dotar de contenido las frases que aluden a servicios similares por medio de una interpretación adecuada. Resulta importante encontrar certeza respecto de esta situación, por razones de seguridad jurídica y específicamente porque las respuestas al problema generan un efecto

⁷⁰ La técnica legislativa de utilizar conceptos jurídicos indeterminados como la frase “y similares” en el derecho tributario ha sido admitida por la jurisprudencia constitucional costarricense. El tema se estudia con detalle en el capítulo de Reserva de Ley de la presente investigación.

concreto en la práctica recaudatoria. El tema se analiza con profundidad más adelante en la investigación, enfocándose en el caso de internet.

Capítulo Segundo: El Principio de Legalidad Tributaria

El objeto de estudio del presente capítulo es el principio de legalidad tributaria, que se analiza como una garantía constitucional propia de la materia tributaria, con sus características y particularidades, apoyándose en la jurisprudencia relativa al tema.

Garantías constitucionales en materia tributaria

Es fundamental para la presente investigación conocer las garantías constitucionales que regulan la potestad tributaria del Estado, y especialmente, el principio de legalidad.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia ha explicado la potestad de imposición del Estado y ha señalado los principales principios constitucionales relativos a esa atribución estatal. Así, la Sentencia número 2709-93⁷¹ dispone que:

"El llamado " Poder Tributario " - potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción, o bien, conceder exenciones -no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución Política. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario y entre los principios constitucionales de la Tributación, se encuentran inmersos el Principio de Legalidad, o bien, Reserva de Ley, el de la Igualdad o de Isonomía, de Generalidad y de No confiscación. Los tributos deben emanar de una Ley de la República, no crear

⁷¹ Voto 2 709-93 de las once horas con veintisiete minutos del once de junio de mil novecientos noventa y tres. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Costa Rica.

discriminaciones en perjuicio de sujetos pasivos, deben abarcar integralmente a todas las personas o bienes previstas en la ley y no solo a una parte de ellas y debe cuidarse de no ser de tal identidad, que viole la propiedad privada".

De esta forma, la Sala define el poder tributario y señala acertadamente los principios constitucionales rectores de la materia, que definimos a continuación.

El principio de igualdad se encuentra establecido en el artículo 33 de la Constitución Política. Allí se consagra el principio de que toda persona es igual ante la ley y que no podrá hacerse discriminación alguna contraía a la dignidad humana. Esta máxima es una de las bases de las repúblicas; con ella se buscan eliminar todas las diferencias arbitrarias entre seres humanos y los privilegios o desventajas particulares sin fundamento.

La igualdad ante la ley repercute en todos los ámbitos del derecho. Debe existir igualdad en el trato ante circunstancias semejantes y esto aplica para el derecho tributario. Así, tiene que existir igualdad en las obligaciones tributarias: encontrándose en situaciones idénticas, se debe de tener idénticas cargas. Además, la igualdad también aplica para las exenciones, de modo que el legislador debe observar este principio a la hora de otorgarlas.

Ahora bien, el legislador puede crear categorías diferenciadas siempre que estas tengan una razón suficiente y razonable. En este sentido afirma Luqui que “...no repugna, en

*consecuencia, al principio constitucional de igualdad, la creación de grupos o categorías de contribuyentes, siempre que estos respondan a discriminaciones fundadas”.*⁷²

De esta forma, ante situaciones fácticas distintas, pueden existir situaciones jurídicas diferentes. Eso sí, las diferenciaciones que crean tributos o exenciones deben surgir de disposiciones de carácter general.

Es importante señalar que para que exista una verdadera aplicación del principio, éste debe existir no solo a nivel normativo sino también a nivel práctico, donde debe asegurarse el respeto a un régimen de igualdad. Esta circunstancia le corresponde a la Administración Tributaria del Estado.

Por otro lado, se tiene el principio de generalidad. Este principio alude a que las disposiciones jurídico tributarias deben estar previstas de forma general, para que apliquen para cualesquiera quienes se ajusten al presupuesto de hecho previsto por la ley. No pueden establecerse regulaciones específicas que abarquen solo a algunos administrados. Se trata de legislar con abstracción e impersonalidad⁷³ para garantizar el carácter general de las disposiciones tributarias; lo que se busca, finalmente, es que las normas abarquen a todos.

El principio de generalidad tiene su fundamento en el artículo 18 de la Constitución Política, que plantea que los costarricenses deben contribuir para los gastos públicos.⁷⁴

De igual forma, que con la igualdad -siendo que la generalidad, finalmente, puede ser vista como una consecuencia de la primera- el principio permite que se creen condiciones

⁷² Luqui, Juan Carlos, “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Depalma, sne., 1993, p 47. Citado por Arias S. en “Principios Constitucionales Tributarios”, Revista Judicial No. 96. Corte Suprema de Justicia, San José, Costa Rica, Junio 2010.

⁷³ Villalobos, Enrique, “Derecho Tributario”, EUNED, Primera Edición, San José, 1991, p 53.

⁷⁴ Además de observar la Constitución y las leyes, servir a la patria y defenderla.

jurídicas diferenciadoras siempre que estas estén razonablemente justificadas y sean respetuosas de las garantías constitucionales.

En el artículo 40 de la Constitución Política se plasma el principio de no confiscatoriedad, que, fundamentándose, en la equitativa distribución de la carga tributaria, estipula que nadie tiene que soportar tributos excesivos ni desproporcionados. Las normas tributarias deben estar en armonía con los demás derechos fundamentales, en este caso respetando la propiedad privada y la libertad de empresa, mediante impuestos que no imposibiliten a las personas su efectivo ejercicio por ser desmedidamente altos.

Ahora bien, para Torrealba⁷⁵ el principio rector de la materia tributaria es el principio de capacidad económica, que plantea que cada persona debe contribuir a financiar los gastos públicos por medio de tributos, de acuerdo a su poder económico.

La Sala Constitucional manifestó en los Votos 2 197-92 y 4 788-93 que:

“...lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente que cada uno contribuya para los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad contributiva o económica”.

Con estos principios definidos, se analizará a fondo el principio de legalidad en el marco de la materia tributaria, elemento clave del tema de fondo de la investigación.

El Principio de Legalidad

⁷⁵ Torrealba Navas, Adrián “Derecho Tributario: Parte General” 1ra Ed. Editorial Jurídica Continental, San José, Costa Rica, 2009, p. 101.

El principio de legalidad es una de las garantías más importantes de un Estado de Derecho, partiendo de la base de que la representación popular reside en el Poder Legislativo. El principio de legalidad plantea que una serie de disposiciones solo pueden ser creadas por medio de una ley, respetando de esta forma la voluntad popular. Además, garantiza la supremacía de las leyes respecto de las actuaciones de la Administración Pública, que necesariamente tienen que subordinarse a las disposiciones legales.

Siguiendo a Torrealba,⁷⁶ el principio de legalidad puede ser visto en una doble óptica: como bloque de legalidad que limita a la Administración en su actuación singular frente al ciudadano; y, como principio de rango normativo que hace prevalecer a la ley sobre fuentes secundarias como el reglamento.

En cuanto al principio de legalidad en materia de derecho administrativo, se puede distinguir entre dos aspectos: el principio de legalidad formal, que refiere a la subordinación del reglamento a la ley; y, el principio de legalidad material, que plantea la reserva exclusiva de ciertas materias a la ley.

En esta línea, García de Enterría y Fernández nos dicen que “...*la doctrina de las materias reservadas a la Ley es ya un principio material y no solo formal de la relación entre la Ley y el Reglamento, pero es, no obstante, un principio montado en beneficio de la propia supremacía de la Ley y no en su perjuicio. En efecto, la Ley se reserva una serie de objetos sustanciales y en el resto permite la intervención del Reglamento, aunque sometido a la superioridad que es propia de la Ley*”.⁷⁷

⁷⁶ *Ibíd.* p. 147.

⁷⁷ García de Enterría, Eduardo Y Fernández, Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, I, 4ta. Edición, Ed. Civitas. España, p 238.

El principio de legalidad es rector de la función administrativa del Estado. La administración se encuentra sometida al ordenamiento jurídico, conforme a la escala jerárquica de sus fuentes.

Las fuentes escritas reguladoras de la actividad estatal, son, por orden de jerarquía: las normas constitucionales, los tratados internacionales, la ley, los decretos ejecutivos y reglamentos que regulan la actividad estatal, y las normas administrativas de carácter inferior a los reglamentos.

Ahora bien, las potestades de imperio que afecten los derechos de los particulares y que no sean inherentes a los servicios públicos prestados por la administración, no pueden ser creadas por vía reglamentaria, solo por normas de rango superior. En consecuencia, y conforme al régimen de los temas reservados a la ley, son las normas legales las que regulan de forma general la actividad estatal y las potestades de imperio propias del Estado.

En Costa Rica, la norma reguladora de la función administrativa del Estado es la Ley General de la Administración Pública, que consagra el principio de legalidad y los elementos recién esbozados.⁷⁸

⁷⁸ Ley General de la Administración Pública de Costa Rica dispone:

Artículo 6.-1.-La jerarquía de las fuentes del ordenamiento jurídico administrativo se sujetará al siguiente orden: a) La Constitución Política; b) Los tratados internacionales y las normas de la Comunidad Centroamericana; c) Las leyes y los demás actos con valor de ley; d) Los decretos del Poder Ejecutivo que reglamentan las leyes, los de los otros Supremos Poderes en la materia de su competencia; e) Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y los reglamentos de los entes descentralizados; y f) Las demás normas subordinadas a los reglamentos, centrales y descentralizadas. 2. Los reglamentos autónomos del Poder Ejecutivo y los de los entes descentralizados están subordinados entre sí dentro de sus respectivos campos de vigencia. 3. En lo no dispuesto expresamente, los reglamentos estarán sujetos a las reglas y principios que regulan los actos administrativos.

Artículo 11.- 1. La Administración Pública actuará sometida al ordenamiento jurídico y solo podrá realizar aquellos actos o prestar aquellos servicios públicos que autorice dicho ordenamiento, según la escala jerárquica de sus fuentes. 2. Se considerará autorizado el acto regulado expresamente por norma escrita, al menos en cuanto a motivo o contenido, aunque sea en forma imprecisa.

Si bien el principio de legalidad es un pilar del derecho público en general, este tiene alcances específicos en las distintas ramas en las que opera. Así, el principio funge como parte del derecho tributario con características particulares, como se estudiará.

Reserva de ley absoluta y relativa

La reserva de ley requiere la existencia de una disposición legal que determine la regulación (el tributo, por ejemplo). Ahora bien, con esto se suscita la interrogante de hasta dónde debe abarcar la regulación legal para que un reglamento pueda desarrollar el tema, sin menoscabo del principio de legalidad.

Existe la reserva de ley absoluta y la relativa. Se trata de reserva absoluta cuando es solo la ley la que puede disponer la totalidad de la regulación, impidiendo que otras normas inferiores puedan regular la materia por delegación. Es decir, se trata de casos donde la regulación es competencia completa de la ley.

De acuerdo con Pérez Royo “...la ley debe llevar a cabo de manera acabada la completa regulación de la materia a ella reservada”.⁷⁹

Por su parte, la reserva de ley relativa opera cuando es necesaria una ley, pero esta habilita a otras normas para que regulen la materia dentro de los parámetros establecidos en ella. Es decir, la ley establece una regulación básica y delega el resto a otra u otras fuentes. Tradicionalmente esta delegación recae en la Administración, quien por medio de su potestad reglamentaria crea disposiciones complementarias a la ley.

Artículo 12.- 1. Se considerará autorizado un servicio público cuando se haya indicado el sujeto y el fin del mismo. En este caso el ente encargado podrá prestarlo de acuerdo con sus propios reglamentos sobre los demás aspectos de la actividad, bajo el imperio del Derecho. 2. No podrán crearse por reglamento potestades de imperio que afecten derecho del particular extraños a la relación de servicio.

⁷⁹ Pérez, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Civitas, Séptima Edición, Madrid, 1997, p. 45.

La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo está consagrada constitucionalmente en el artículo 140, inciso 3) que dispone lo siguiente:

“Son deberes y atribuciones que corresponden conjuntamente al presidente y al respectivo ministro de gobierno:

3) Sancionar y promulgar las leyes, reglamentarlas, ejecutarlas y velar por su exacto cumplimiento”.

Esta regulación vía reglamento debe ser respetuosa de las disposiciones legales, siendo que la ley debe dejar claros los criterios y consideraciones esenciales del tema a regular. Asimismo, los límites de la norma inferior que regulará el tema deben quedar claramente establecidos mediante la regulación legal.

En palabras de Arias S. *“...los reglamentos únicamente pueden desarrollar los mandatos legales, acatando -en todo momento- el contenido substancial de la legislación”*.⁸⁰

Entonces, las normas subordinadas a la ley deben respetar los parámetros establecidos y abstenerse de determinar aspectos cuya regulación es materia exclusiva de la ley.

La reserva de ley en materia tributaria

El principio de legalidad se manifiesta en materia tributaria -concretamente en su aspecto material- en tanto la materia tributaria está reservada a la Ley; se trata de una regulación exclusiva de la actividad tributaria por medio de ley formal. El principio se enuncia

⁸⁰ Arias S. Luis Albán “Principios Constitucionales Tributarios” en Revista Judicial No. 96 Corte Suprema de Justicia, San José, Costa Rica, Junio 2010.

tradicionalmente con la expresión latina “*nullum tributum sine lege*”⁸¹ y también se conoce doctrinariamente como reserva de ley tributaria.

En el ordenamiento jurídico costarricense se ha reservado a la ley la creación de multas, cargas o exacciones. Estas categorías afectan de forma importante la esfera personal de los ciudadanos, imponiéndoles una carga económica gravosa. En consecuencia es únicamente desde el órgano de representación popular -la Asamblea Legislativa- que pueden establecerse.

El artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política dispone que la creación de los tributos debe realizarse por medio de la Ley.

“ARTÍCULO 121.- Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa:

13) Establecer los impuestos y contribuciones nacionales, y autorizar los municipales”.

Como se ve, la Asamblea Legislativa tiene como función establecer los tributos nacionales. Esta función legislativa no se limita solo a crear los tributos, sino que se deben determinar todos los elementos del hecho generador.

En este sentido, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios explícitamente señala la materia reservada a la Ley en su artículo 5, que dispone lo siguiente:

“Artículo 5º- Materia privativa de la ley.

⁸¹ Expresión que traducida al español nos dice que no hay tributo si no hay ley.

En cuestiones tributarias solo la ley puede:

- a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo; e indicar el sujeto pasivo;*
- b) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;*
- c) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;*
- d) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; y*
- e) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago.*

En relación a tasas, cuando la ley no lo prohíba, el Reglamento de la misma puede variar su monto para que cumplan su destino en forma más idónea, previa intervención del organismo que por ley sea el encargado de regular las tarifas de los servicios públicos”.

De esta forma, se observa como queda reservado a la ley no solo la creación, modificación y eliminación de tributos, sino también una serie de aspectos elementales de estos. La ley debe, entonces, establecer estos elementos básicos, en tanto es materia reservada a ella, y cualquier otra norma inferior está jurídicamente imposibilitada para definir dichos aspectos.

Así, la creación legal de un tributo implica que la ley determine de forma clara el hecho generador de la obligación tributaria, la tarifa o tarifas del tributo, las bases de cálculo, quiénes constituyen el sujeto pasivo y quiénes están exentos del pago del tributo. Estas

categorías representan aspectos esenciales para la aplicación de los tributos, y su correcta determinación forma parte del establecimiento de los tributos.

Por su parte, la Ley General de la Administración Pública es clara al establecer la imposibilidad de que una norma administrativa y de rango inferior a la ley cree una exacción fiscal, reafirmando la reserva legal en materia tributaria.

“Artículo 124. -Los reglamentos, circulares, instrucciones y demás disposiciones administrativas de carácter general no podrán establecer penas ni imponer exacciones, tasas, multas ni otras cargas similares”.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece el carácter jurídico superior de la ley en relación al reglamento y estipula que no pueden nunca crearse tributos ni exenciones en virtud de una interpretación analógica.⁸² De esta manera, la creación de tributos y exenciones queda reservada exclusivamente a la ley.

La Sala Constitucional ha reafirmado que el Poder Tributario del Estado costarricense es competencia exclusiva de la Asamblea Legislativa de conformidad con el artículo 121, inciso 13, de la Constitución Política y ha definido el principio de legalidad tributaria, afirmando que:

"En varias oportunidades la Sala ha reconocido el carácter constitucional del principio de legalidad en materia tributaria, y lo ha definido como aquel que garantiza que la creación, modificación o supresión de tributos, cargas o exacciones, la definición del hecho

⁸² Ver artículos 2 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

generador de la relación tributaria, así como el otorgamiento de exenciones o beneficios, solo puede disponerse en una ley".⁸³

Para dimensionar la importancia del principio de legalidad tributaria conviene señalar que la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que los tribunales contencioso administrativos deben desaplicar las normas de rango menor a la ley, que de manera clara atenten contra lo establecido en una norma legal. Al analizar el principio de legalidad en materia tributaria la Sala Primera afirmó que:

"...los tribunales en materia contencioso administrativa, según la lectura integral de los numerales 7 de la Constitución Política, 6 de la ley General de la Administración Pública, 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 8 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tienen la obligación de desaplicar normas infralegales que de manera manifiesta e incontestable atenten contra lo estipulado por la ley formal y, consecuentemente violen el principio de legalidad".⁸⁴

En materia tributaria, entonces, la ley debe contener en su regulación los elementos esenciales del tributo; que son, al menos:

- El hecho generador o imponible definido en su totalidad.
- Los sujetos pasivos de la obligación tributaria.
- La cuantificación de la obligación (la base imponible o el monto del tributo).
- Los derechos del contribuyente.
- El establecimiento de exenciones y beneficios fiscales.

⁸³ Votos 1 830-99, 4 844-99, 155-02 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

⁸⁴ Res-000019-F-2000. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, San José, a las quince horas treinta minutos del doce de enero del dos mil.

Con respecto a la regulación de lo procedimental y los deberes tributarios formales existen diferentes posiciones.

Refiriéndose a la parte del derecho tributario formal, existe la doctrina que propone que lo relativo a la aplicación del tributo debe ser previsto por la Ley, en tanto los procedimientos administrativos tributarios acarrear obligaciones que *“se concretan en verdaderas prestaciones personales, a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste, que también deben ser establecidas con arreglo a la ley. Dicho de otro modo, la Ley debe establecer también las bases del procedimiento de aplicación de los tributos”*.⁸⁵

De acuerdo a Torrealba⁸⁶ cuando las obligaciones establecidas afecten el ámbito de los derechos individuales de las personas, tal como la libertad; la disposición debe ser creada por ley. Ya sea tratándose del establecimiento propio de un tributo, o bien, cuando estemos ante obligaciones procedimentales que afecten esta esfera individual de los ciudadanos, como la obligación de soportar investigaciones, entre otras propias de los procedimientos tributarios.

Por su parte, algunos autores señalan que la reserva de ley tributaria aplica para el derecho tributario material, o sea para el establecimiento del tributo; pero que esta no alcanza al derecho tributario formal, es decir, la aplicación del tributo. En esta línea Pérez de Ayala plantea que *“...en el Derecho tributario formal no puede hablarse de una verdadera*

⁸⁵ Ferreiro, José Juan, “Curso de Derecho Financiero Español”, 19 Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 55

⁸⁶ Torrealba Navas, op. cit., pp. 147-150

*reserva de ley, sino que únicamente se halla sometido al principio general de legalidad de la actuación administrativa”.*⁸⁷

La reserva de ley tributaria desde la jurisprudencia

El tema de reserva de ley en materia tributaria, ha sido abordado por la jurisprudencia costarricense desde décadas atrás. Siguiendo a Muñoz,⁸⁸ en el año 1973, la Corte Plena de la Corte Suprema de Justicia, en función de tribunal constitucional estableció algunos aspectos importantes respecto del tema. En primer lugar, se modificó el concepto de reserva absoluta en materia tributaria para adoptar el concepto de reserva relativa para el ordenamiento jurídico tributario. Siguiendo esta línea, se aceptaron los reglamentos delegados en materia tributaria.

Por su parte, la Sala Constitucional ha admitido jurisprudencialmente la reserva relativa de ley en materia tributaria, estableciendo que la Asamblea Legislativa debe fijar las bases estructurales del impuesto y las pautas a seguir por el Poder Ejecutivo para su reglamentación.

En este orden de ideas, la Sentencia 730-95 de la Sala Constitucional indica que:

"Nuestra jurisprudencia, en forma atinada, ha reconocido, habida cuenta de determinadas circunstancias, la posibilidad de que opere dentro de ciertos límites razonables una "delegación" relativa de dichas facultades, siempre y cuando, se señalen en la ley los márgenes del tributo respectivo, pues de lo contrario, estaríamos en presencia de una

⁸⁷ Pérez de Ayala, Concepción, "Temas de Derecho Financiero", Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2da Ed. Madrid, 1990, pp. 58-59

⁸⁸ Comentarios a Jurisprudencia La Reserva de Ley en Materia Tributaria, doctor Hugo Alfonso Muñoz. Corte Plena, sesión extraordinaria del 21 de noviembre de 1973, Revista de la Procuraduría General de la República, tomos 15 y 16.

"delegación absoluta" de tales facultades, proceder que carece, como se expuso, de validez constitucional."

Además, existen diversos Votos de la Sala Constitucional donde se resuelven casos concretos en torno a la reserva relativa de ley⁸⁹. Entre las decisiones que más han sido discutidas encontramos la constitucionalidad de que sea el Poder Ejecutivo quien determine la Canasta Básica Exenta en el caso del impuesto sobre las ventas y el caso donde también se estima constitucional que en el impuesto a la exportación de café sea el Poder Ejecutivo, quien determine que tarifa fijarle a cada producto, habiendo la ley determinado el rango tarifario únicamente.

Las principales razones que esgrime la Sala para justificar que sea el Ejecutivo quien determine la configuración de la canasta básica alimentaria -mediante una delegación relativa- son de carácter económico, en tanto los factores que interactúan en la economía del país son permanentemente variables. Se estima que la determinación por parte del Ejecutivo de los bienes que conforman -o no- la canasta básica no constituye la creación de un tributo ni de una exención, en tanto es la canasta básica la que se encuentra legalmente exenta del pago del impuesto, sin importar cuáles son los bienes que la conforman. Afirma la Sala Constitucional que:

"...la posibilidad de incluir nuevas mercancías en la lista a que se refiere el artículo 9 de la Ley de Impuesto sobre las Ventas, no implica una delegación de la "Potestad Tributaria" -que le compete exclusivamente a la Asamblea Legislativa-, o usurpación de la misma por parte del Ejecutivo, sino que implica una consecuencia de la naturaleza o índole del

⁸⁹ Ver Votos 425-91, 319-95, 3327-95, 7065-97, 7066-97 y 7067-97 de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

*impuesto y de los factores económicos variables que obligan, en algunos casos, a incluir nuevos artículos, todo ello con la intención de que se cumplan los fines que la ley persigue... ”.*⁹⁰

Como se ve, la argumentación jurídica se basa en que ya la norma legal ha determinado el objeto del impuesto y, en este caso, el conjunto de bienes exentos y por ende no se delega esa potestad impositiva reservada a la ley.

Torrealba hace referencia a la problemática de la falta de definición sólida en el tema, y la consiguiente validación de intervenciones reglamentarias de distintos índoles, las que en algunos casos se encuentran en los márgenes de la garantía constitucional de legalidad tributaria. En esa línea afirma que si bien la Corte Plena de la Corte Suprema de Justicia reconoció el carácter relativo de la reserva de ley desde 1973, “...desde entonces parece haberse fijado un concepto excesivamente laxo de esa relatividad”.⁹¹

Lo que resulta fundamental en un sistema jurídico que admite la reserva relativa, es que esta este conceptualmente bien definida conforme al principio de legalidad y se aplique con un criterio uniforme. Esto garantiza la seguridad jurídica e impide que puedan presentarse situaciones de hecho donde la potestad tributaria se ejercita mediante normas inferiores a la ley.

El caso de la expresión “y similares” en la Ley de Impuesto General sobre las Ventas

Respecto de la situación jurídica de utilizar la expresión “y similares” en la Ley del impuesto general sobre las ventas, si bien la doctrina mayoritariamente ha admitido la

⁹⁰ Sentencia 425-91 de las quince horas doce minutos del veinte de febrero de mil novecientos noventa y uno. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

⁹¹ Torrealba, op. cit., p 153.

técnica, ha existido cierto debate sobre sí la misma es respetuosa de la reserva de ley. Esto en tanto la indeterminación propia del método, permite que un reglamento u otra norma de rango menor a la ley, complete los supuestos de hecho que se encuentran gravados.

En nuestro ordenamiento jurídico, la Sala Constitucional ha sostenido a grandes rasgos que utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no representa una inconstitucionalidad. Estima la Sala que acudir a conceptos jurídicos indeterminados es necesario para legislar en materia tributaria y que esto no viola ni la legalidad ni la seguridad jurídica. Para comprender la posición de la Sala sobre el tema, conviene citar la Sentencia 5 416-2001 que establece lo siguiente:

“La doctrina del Derecho tributario ha expresado que la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que si agota en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad. Se expresan estos conceptos sobre la seguridad jurídica, porque la Sala intuye que lo que la accionante ha querido expresar es que este valor constitucional se viola con la palabra "similares". A cambio de ello, sugiere -así lo entiende la Sala pero no lo comparte- que todas las actividades gravables deben estar enunciadas, taxativamente, en la ley, es decir, con el carácter de numerus clausus. Per no es esta la mejor técnica para estructurar el hecho generador en el Derecho tributario, el que debe acudir, con mucha frecuencia, a conceptos jurídicos indeterminados como, por ejemplo, "cualquier otro ingreso" o "forma parte de la renta bruta cualquier incremento", como se indica en los artículos 1º. y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y el concepto de

"similares", por su lado, no lo emplea la Ley en forma exclusiva en el inciso c) del artículo primero. Se utiliza también en el inciso ll) y en el artículo 19 para indicar como se grava a los supermercados y negocios similares. Es por ello que el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala expresamente que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común y que la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella, no puede crearse tributos ni exenciones. En consecuencia, utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí misma en un método jurídico inconstitucional. Es importante señalar, eso sí, que todo acto de la administración tributaria que integre el concepto, como en el caso particular de la accionante, estará sujeto a control de legalidad, puesto que como resultado de la aplicación de la norma, la actividad comercial será o no similar, lo que exige un acto fundamentado que conduzca a ese resultado."

Ahora bien, la validez constitucional del método no significa que pueda cubrirse con el concepto cualquier presupuesto, más bien, estas interpretaciones deben estar jurídicamente bien fundamentadas y se encuentran sujetas a control de legalidad y constitucionalidad. Es necesario tener claras las reglas de interpretación en materia tributaria para que el ejercicio interpretativo mediante el cual se dota de contenido a los conceptos jurídicos indeterminados sea correcto.

La interpretación de las normas tributarias

El numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios fija los parámetros para la interpretación de la normativa tributaria, de la siguiente manera:

“Artículo 6º- Interpretación de las normas tributarias.

Las normas tributarias deben interpretarse con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común.

La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”.

Como se ve, en materia tributaria se debe interpretar mediante todos los métodos jurídicamente válidos. Desarrollando el tema de la interpretación de las normas tributarias, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en la Resolución 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero del 2008, afirma que:

“...de allí que la labor hermenéutica de las normas que regulan las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión”.

Continúa la Sala Primera enumerando los métodos de interpretación admitidos, entendiendo que el objetivo de la interpretación es que se cumpla de manera íntegra el mandato del legislador.

“Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente: filológico o gramatical, lógico, histórico, sociológico y finalista. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación con la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos elementos... La exégesis de las normas tributarias, debe analizar en cada caso, el contenido de la norma, para establecer los cauces debidos de su aplicación, a tono con los parámetros ya señalados, para que el mandato cumpla su cometido, se satisfaga la finalidad inmersa en la manifestación legislativa, sea imponer cargas tributarias, establecer marcos de beneficios y demás asuntos inherentes a la relación jurídico tributaria que de aquella se desprenda”.

Por su parte, el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José ha analizado la interpretación de los conceptos jurídicos indeterminados en materia tributaria, afirmando que el intérprete debe utilizar los métodos de interpretación admitidos, para encontrar sentido y comprensión a la norma, sin ir más allá de lo dispuesto por el legislador. Afirma el Tribunal⁹²:

“De inicio hay que establecer que si bien es viable utilizar ese tipo de conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de un tributo, evidentemente ello no supone una carta abierta que permita sostener interpretaciones extensivas, ampliativas. Se insiste que la norma tributaria debe interpretarse con arreglo a los mecanismos normales de interpretación, según corresponda en cada caso concreto. Para ello, estimamos que cualquier práctica interpretativa que se intente ha de partir del contexto gramatical de las

⁹² En la Resolución No.089 -2013-VI Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial De San José. Anexo A. Goicoechea, a las quince horas cincuenta y cinco del veinticinco de junio de dos mil trece.

normas. Esto no implica que la comprensión de la norma sea en todos los casos dentro de una interpretación literal. Por el contrario, la norma como expresión de lenguaje constituye, a su vez, el punto a partir del cual el operador jurídico inicia su ejercicio analítico frente a casos reales en los que ha de ser aplicada, pero a su vez, consiste en el límite de la decisión de ese intérprete autorizado (en razón de que su decisión busca la solución de un caso concreto mediante la aplicación de la norma analizada). La validez de las eventuales interpretaciones respecto de determinado tributo se encuentra condicionada a la posibilidad de sustentar ese sentido u orientación comprensiva en el ámbito de permisibilidad gramatical de la norma. Al fin de cuentas, el derecho consiste en un lenguaje dentro del cual, ciertos términos ostentan algún grado de especialización “técnica” y que guardan algún grado de comprensión común dentro de los operadores jurídicos, producto de la connotación convencionalista de ese lenguaje. Con todo, es claro que dado el carácter polisémico del lenguaje, un mismo término, frase o norma, puede tener un sentido diverso, según se trate de quien la interprete. En esos casos en que el término no resulta conceptualmente unívoco, cada intérprete busca la comprensión de lo que en su caso particular considera el verdadero sentido de la norma y, por lo tanto, la forma en que ha de aplicarse en el caso concreto”.

Título Segundo

La fiscalidad del servicio de conexión a internet

En el presente Título se entra a analizar concretamente la fiscalidad del servicio de conexión a internet. Para esto, se inicia con Costa Rica, donde se estudian las posiciones existentes por parte de las instancias oficiales que consideran que el servicio se encuentra gravado, así como las posiciones que estiman que internet no forma parte de los servicios gravados. Luego, se realiza una argumentación propia respecto de la problemática existente. Para terminar de dimensionar el tema, se toma en consideración el derecho comparado y las situaciones de internet como servicio gravado o no gravado en otros países.

Capítulo Primero: La situación de Costa Rica

A continuación, se analizan la fiscalidad del servicio de internet en Costa Rica, partiendo de las posiciones existentes.

Sección Primera: El ordenamiento jurídico costarricense

La Dirección General de Tributación

La Dirección General de Tributación constituye la Administración Tributaria del Estado. Es una dependencia del Área de Ingresos del Ministerio de Hacienda y tiene a su cargo la

gestión tributaria del Estado. Se encarga de la recaudación general de los tributos y los procedimientos asociados a esta tarea, tales como el control y la fiscalización de las situaciones fiscales de los contribuyentes.

La Administración Tributaria tiene poder normativo en nuestro ordenamiento jurídico; esto es, puede emitir normas de carácter general que faciliten la aplicación de las leyes y reglamentos que regulan la materia. Naturalmente, esta potestad normativa debe ser respetuosa de la reserva de ley, lo que implica no contravenir los preceptos legales y respetar los límites establecidos legal y reglamentariamente.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios dispone lo siguiente respecto de la administración tributaria del Estado y su potestad normativa:

“Artículo 99.- Concepto y facultades.

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de gestionar y fiscalizar los tributos, se trate del fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme con los artículos 11 y 14 del presente Código.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Las normas generales serán emitidas mediante resolución general y consideradas criterios institucionales. Serán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los actos contrarios a tales normas...”.

Queda de manifiesto que la Dirección General de Tributación tiene la capacidad jurídica de interpretar las normas tributarias y determinar así la posición administrativa sobre lo que ellas disponen.

En este sentido, tenemos que los criterios institucionales sirven para explicar la posición de la Dirección General de Tributación sobre un tema específico; más no pueden crear tributos ni atribuirse facultades propias de la ley. Los criterios institucionales procuran en definitiva el correcto cumplimiento de las normas tributarias y son de carácter vinculante para la administración tributaria.

Además de su capacidad normativo-interpretativa, la Administración Tributaria está facultada para evacuar las consultas de los contribuyentes respecto de los temas tributarios. Las respuestas y aclaraciones a consultas son de carácter informativo. Respecto de estas prerrogativas, dispone el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que:

“Artículo 103.- Control tributario

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto, dicha Administración queda específicamente autorizada para:

f) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos

particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes”.

Habiendo establecido la naturaleza jurídica de las resoluciones de la Dirección General de Tributación, corresponde conocer su posición de fondo sobre si está el servicio de conexión a internet gravado con el impuesto general sobre las ventas.

La Dirección General de Tributación ha resuelto de manera reiterada que ese servicio se encuentra gravado. A continuación se estudian los principales argumentos esgrimidos en las resoluciones de la administración tributaria que sustentan dicha posición.⁹³

En el pronunciamiento de la Asesoría Legal de la Dirección General de Tributación DG-AL-001-08 se estima que mediante el artículo 1, inciso g), de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas se gravan todos los servicios de cable de forma general, lo que incluye al servicio de internet prestado por cable.

Se hace referencia a que el legislador únicamente indicó como objetivo de la reforma del mencionado inciso g) (mediante la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias) el “...lograr una ampliación de la base tributaria gravable con el impuesto sobre las ventas”, sin que se dijera qué tipo de servicio de cable específicamente estaba siendo gravado. De esta forma, se entiende que la norma quedó abierta para todos los servicios de cable que se

⁹³Se analizaron las resoluciones que contienen los principales argumentos de la DGT. Otros pronunciamientos que siguen una argumentación similar los constituyen los oficios DGT- 66-08 de 1 de febrero de 2008, DGT-308-2008 de 21 de mayo de 2008 y DGT-121-2011 de 01 de marzo de 2011.

ofrezcan al consumidor, excepto el servicio de televisión por cable, ya que está regulado específicamente en el inciso II).

Sostiene además la asesoría legal de la Dirección General de Tributación que a raíz de la amplia gravación realizada -al incluir servicios similares a los establecidos- internet está gravado en todos los casos de prestación del servicio. Esto en tanto se entiende que cualquier forma en la que se preste el servicio de internet es similar al servicio de internet por cable y responde al avance tecnológico en esa rama. Dice el pronunciamiento que:

“...la norma intencionalmente fue dejada abierta por el legislador considerando muy posiblemente el gran avance tecnológico que se pudiera producir con el transcurso de los años y no hacer de ella una norma rígida que impidiera la inclusión de otros servicios similares. En este sentido, consideramos que, aparte del servicio de Internet vía cable, cualquier forma en que se preste el servicio de Internet, debe tenerse como un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas, pues es claro que el Legislador quiso gravar en la norma de comentario no solo a los servicios indicados sino también a otros similares, es decir, engloba servicios que tienen similitud a telefonía, telex, radiomensajes, radiolocalizadores, servicios de cable, servicios todos que están afectos al impuesto general sobre las ventas”.

El criterio institucional DGT-CI-05-11 analiza los incisos g) y II) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Aquí se llega a la conclusión que el legislador buscó gravar el conjunto de las comunicaciones a distancia, en tanto ese es el elemento común de los servicios contemplados en la norma, por ende, las telecomunicaciones se

gravan de forma general mediante el inciso g). En este sentido, dice el criterio institucional que:

“...el legislador pretendió gravar en el inciso g) los servicios de las telecomunicaciones; o sea, aquellas comunicaciones que se hacen a distancia, utilizando para ello los servicios de telefonía, por cable, por télex, por medio de radiocalizadores, por radiomensajes, y “similares”. En otras palabras, lo señalado permite inferir que la intención del legislador fue gravar las comunicaciones, en forma genérica, dejando abierta la norma para que se aplicara incluso a aquellas comunicaciones que se brinden por medios similares o telemáticos”.

Además, se argumenta que el inciso ll) hace referencia a mensajes con imágenes transmitidas por cable o satélite y que esto incluye la transmisión de internet cuando es por esos medios. Lo que se pretende mediante esa norma es gravar toda transmisión que se efectúe por medios televisivos, por cable, satélite y “otros medios similares”. De esta manera la transmisión de mensajes se encuentra cubierta, sean estos con o sin sonido, con o sin imágenes. Estima entonces la Administración Tributaria que estas transmisiones de mensajes mediante estos formatos son comprensiva de internet. Se afirma que:

“...el servicio de Internet se encuentra gravado tanto si se brinda como parte del servicio de telefonía, como si se realiza por intermedio de medios televisivos, por cable o incluso por medio de satélite, pues la intención del legislador fue gravar la transmisión de mensajes, con sonido o sin sonido, separando en dos incisos los que se refieren solo a mensajes de aquellos que se transmiten con imágenes.”

En la Resolución DGT-376-2011 -ante una consulta de una empresa contribuyente sobre si se encuentran gravados con el impuesto general sobre las ventas los servicios de internet prestados por la empresa- la Dirección General de Tributación sostiene que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas grava en su artículo 1 inciso g), las telecomunicaciones de forma general. Entonces, el servicio de internet se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, sea cual sea la forma en que se preste el servicio, en tanto es una telecomunicación y los servicios de telecomunicaciones están gravados de forma general en la ley. Se reafirma la posición planteada el criterio institucional sobre el gravamen general sobre las telecomunicaciones.

La Dirección General de Tributación plantea en la Resolución DGT 699-11 que de la Ley General de Telecomunicaciones debe extraerse una definición amplia de lo que son las telecomunicaciones. Esto que hace que se entienda que el legislador hablaba de telecomunicaciones en el inciso g) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas al plantear servicios similares a los de cable, télex, radiolocalizadores y radiomensajes. El criterio que se maneja es que de la norma se desprende que el legislador gravó las telecomunicaciones de forma genérica, al entenderse que el denominador común de estos servicios es que todos constituyen telecomunicaciones.

En la resolución DGT 475-2012 la Administración Tributaria se refiere a la posición contenida en el criterio institucional DGT-CI-05-11, explicando que la misma no crea un tributo, sino que plantea la posición de la Administración Tributaria frente a un tema relevante, razón por la cual lo consignado en el criterio es concordante con lo que establece el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues se está interpretando armónicamente dicho Código con la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

Se establece que como el inciso g) del artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas prevé la posibilidad de que servicios similares sean gravados el fundamento del gravamen encuentra su asidero en la propia ley.

Además, se definen las telecomunicaciones conforme a la Ley General de Telecomunicaciones, como aquella información de cualquier naturaleza que se transmite, emite y/o recibe por sistemas electromagnéticos; asimismo, se enfatiza que el transporte de señales por medio de redes de telecomunicaciones, constituyen principalmente servicios de telecomunicaciones. Se vuelve a explicar que el gravamen de la norma en cuestión contempla los servicios de telecomunicaciones. Dice la Administración Tributaria:

“De esta manera, la lista taxativa de servicios de telecomunicaciones contemplados en el inciso g) del artículo 1 dejó abierta la sujeción de otros servicios similares siempre que sean propios de lo que se entiende como telecomunicación. La telecomunicación es el común denominador innegable de los servicios sujetos en dicho inciso”.

Así, se argumenta que existe una obligación de gravar el servicio de internet; pretender gravar solo alguna de las modalidades de telecomunicaciones, sería transgredir los principios rectores de la Ley de Telecomunicaciones de competencia efectiva, no discriminación y neutralidad tecnológica, contemplados en su artículo 3.

Por último, es importante señalar que refiriéndose a la utilización de “y similares” en el inciso g) del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre las Ventas, la Dirección General de Tributación explica en la resolución DGT 605-2013 que:

“En relación con el inciso supracitado, al hacerse una investigación en las actas de la Asamblea Legislativa, se determinó que el legislador fue amplio al considerar el avance tecnológico que se venía generando y, por lo tanto, dejó abierto mediante la frase “y similares”, la posibilidad de incluir en un futuro todo tipo de servicio que tenga similitud con la telefonía, el télex, los radiomensajes, radiolocalizadores, servicios de cable; como lo es hoy en día el servicio de internet, que se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas, como bien lo ha manifestado esta Dirección en reiterados oficios”.

La posición del Tribunal Fiscal Administrativo

El Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), como tribunal de alzada de las resoluciones de la Dirección General de Tributación, ha entrado a conocer el tema y a analizar las posiciones de la administración tributaria, así como a emitir sus propios criterios respecto del tema de la fiscalidad del servicio de conexión a internet.⁹⁴

El Tribunal ha confirmado los criterios de Tributación, estimando que las resoluciones y criterios de la Dirección tienen asidero legal y constitucional. Ahora bien, el TFA ha plasmado sus propias posiciones respecto del tema, las cuáles se analizan a continuación.

Al abordar el tema del impuesto de ventas al servicio de internet, el Tribunal plantea la necesidad de definir el concepto de similares empleado en el inciso g) del artículo 1 de la ley del impuesto general sobre las ventas. Es indiscutido que los servicios enumerados en la norma están gravados, la interrogante versa sobre cuáles son los servicios similares a estos que vendrían a estar gravados. El Tribunal considera que el “y similares” aplica para la

⁹⁴ La resolución “TFA-145-2013. SALA SEGUNDA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las doce horas del veintidós de abril del dos mil trece” representa el criterio exhaustivo del Tribunal respecto del tema.

totalidad de servicios del inciso, conforme a la redacción y puntuación del mismo .En este sentido dice el Tribunal:

“...es necesario definir la palabra “similares”, que de conformidad con el diccionario de la Real Academia Española la palabra similar significa “que tiene semejanza o analogía”. La palabra semejanza refiere a la palabra semejante que significa “que se asemeja o parece a algo” y la palabra analogía significa “relación de semejanza entre cosas distintas; existencia de atributos semejantes entre seres o cosas distintas”. De las anteriores definiciones y de conformidad con la literalidad de dicho inciso, la palabra similares se refiere a todos los servicios enunciados y no únicamente a radiolocalizadores y radiomensajes como pretende la auditada”.

El TFA pasa a determinar la naturaleza de esos servicios para entonces poder definir cuáles son servicios similares. El Tribunal afirma que los servicios de la norma en cuestión son servicios englobados en el género de comunicación e información. Para el Tribunal los servicios que se conceptúan como servicios de telecomunicación e información corresponden a servicios similares o análogos de los expresamente gravados en la norma.

Para el Tribunal la norma refiere de forma general a servicios de comunicación e información. Estos servicios van evolucionando con el tiempo pero conservan esa misma naturaleza. Las telecomunicaciones entran en su totalidad en esta categorización, se trata de servicios de comunicación e información que van evolucionando con el avance del tiempo y la ciencia.

Así, los servicios de telecomunicaciones están gravados; tanto los mencionados expresamente, como los que entran por ser servicios de telecomunicaciones similares a los establecidos de forma expresa.

Para el caso concreto, internet se incluye como un servicio similar al representar un servicio de comunicación e información.

“Es la propia ley la que establece el impuesto cuestionado, al tratarse de servicios similares a los que comprende la categoría de servicios de información y comunicación, dentro de los cuales se encuentran los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores y radiomensajes y de la misma forma que lo enuncia la a quo los servicios prestados de información y telecomunicaciones que se brindan por medio de internet, constituyen telecomunicaciones de avanzada.”

Se argumenta que la técnica de “y similares” utilizada por el legislador, funciona para gravar de forma general las telecomunicaciones en tanto estas están en constante evolución tecnológica, pero nunca pierden su carácter de servicios de comunicación e información. Siguiendo esta línea manifiesta:

“Es comprensible que conforme avance la tecnología, la información y la comunicación se vuelven más sofisticadas, las herramientas utilizadas evolucionan, y no podría quedarse el gravamen que nos ocupa estancado en el tiempo, ya que precisamente a raíz de dichos avances el legislador nuestro se encuentra posibilitado para establecer los tributos, sin necesidad de ser tan específico, concreto y circunstanciado, pero que a la vez no queden sin gravamen servicios que evolucionan conforme avanza la tecnología”.

Al abordar el tema de la reserva de ley en el caso específico, apoyándose en los argumentos de la Sala Constitucional, se reitera la validez del uso de “y similares”. Además, se mencionan otros casos donde se usa esta técnica en el ordenamiento jurídico tributario. Así, afirma el TFA que:

“En relación con la prestación de servicios, se gravan en forma taxativa aquellos que el legislador así ha establecido, elaborándose al efecto una lista de los mismos en donde en ciertos casos, se hace una descripción genérica y se individualiza equiparándolos a servicios similares, al igual que sucede con ciertos ingresos afectos al impuesto sobre la renta, en donde el legislador utiliza una terminología análoga”.

Concluye el Tribunal que en el inciso g) del artículo 1 de la ley, el legislador establece una enumeración genérica de servicios de comunicación e información, que, dado el avance tecnológico, pueden extenderse a otros.

Esta interpretación del TFA toma como base el artículo 10 del Código Civil, que dispone que las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas. Validando la procedencia de la analogía, se cita el Código Civil en tanto dispone:

“Artículo 12. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante en el que se aprecie identidad de razón salvo cuando alguna norma prohíba esa aplicación”

Resumidamente, puede decir que para el TFA el gravamen lo realiza el legislador, al gravar las telecomunicaciones de forma genérica, siendo el vocablo similares el instrumento para englobarlas de modo que se contemplen todas ellas. El Tribunal le otorga importante valor a la interpretación, y entiende que esta debe realizarse conforme a las reglas jurídicamente dispuestas para ello. En este sentido, se considera que la interpretación realizada respecto de las normas tributarias en cuestión, se ha hecho con total apego al ordenamiento jurídico.

Posición del Tribunal Contencioso Administrativo

El Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José también entró a conocer el tema, al ser impugnados varios criterios de Tributación.⁹⁵ A continuación analizamos su posición y los principales argumentos aportados a la discusión de fondo.

En primera instancia se plantea la necesidad de dilucidar si el servicio de internet está incluido en el artículo 1, inciso g), de la ley del impuesto general sobre las ventas. Esto porque conforme con los principios de reserva de ley y legalidad tributaria que rigen el tema, solo si el servicio de internet está contemplado por esa norma, podrá, entonces, estar sujeto al impuesto de ventas.

El Tribunal Contencioso establece que mediante la reforma llevada a cabo por la Ley 8 114, -donde “radiolocalizadores, radiomensajes y similares” son añadidos a la norma- se buscó dotar de precisión y claridad un área donde se presentan innovaciones tecnológicas notables, que cambian la forma en que se prestan los servicios tradicionales. Para el

⁹⁵ Ver resolución No.089-2013-VI TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. SECCIÓN SEXTA, SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. ANEXO A. Goicoechea, a las quince horas cincuenta y cinco del veinticinco de junio de dos mil trece.

Tribunal, existen una serie de servicios tradicionales que cubre la norma; se trata de acuerdo a ellos, de los servicios de comunicación. Dentro del marco de la norma analizada, afirma el Tribunal Contencioso que:

“Interpreta el Tribunal que la referencia del legislador lo es a los servicios de comunicación, entendiendo por estos cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos; los cuales, precisamente, han ido variando los mecanismos o formas de prestación, como bien lo previó el legislador.”

Arguye el Contencioso que los servicios previstos por el inciso g) comparten todas las características de un servicio de comunicación, conforme a la conceptualización realizada. Nótese, además, que conforme con esta definición, se incluye claramente a las telecomunicaciones -y por extensión a internet- dentro del rango de los servicios de comunicación cubiertos por la norma.

Ahora bien, se afirma que la utilización del término servicios resulta importante porque con este se agrupan una serie de medios y objetos que cooperan en la mejor realización de una actividad determinada. En lo relativo al caso concreto, al la norma hablar de servicios telefónicos y de cable, se gravan de forma general todos los servicios de comunicación prestados por estos medios: vía telefónica o mediante cable.

Continúa diciendo el Contencioso que el servicio de internet puede prestarse por medio de distintos mecanismos, siendo dos de ellos las líneas telefónicas y el cable, las que además para el año de la reforma (2001) constituían los métodos más difundidas y frecuentes de

acceso a internet. El Tribunal estima que la intención del legislador fue gravar, de manera general, los servicios de cable y telefónicos; entendiendo por estos todos aquellos que utilicen esa plataforma para prestar servicios de comunicación. Para el Tribunal, una interpretación literal y finalista de la norma permite concluir que el servicio de acceso internet prestado por medio de esas plataformas (cable, vía telefónica), se encuentra expresamente gravado con el impuesto general sobre las ventas. Afirma el Tribunal:

“...estimamos que la intención del legislador fue gravar, de manera general, los servicios de cable y telefónicos, entendiendo por estos todos aquellos que utilicen esa plataforma para prestar servicios de comunicación, entre ellos, el internet vía cable modem, que es precisamente el que comercializa la accionante. Así, una interpretación literal y finalista de la norma permite concluir que el servicio de acceso a internet constituye un servicio de cable que, si se presta por medio de esa plataforma, se encuentra expresamente gravado con el IGSV”.

Con respecto del uso de la frase “y similares”, el Contencioso reafirma la validez de la técnica legislativa de emplear conceptos jurídicos indeterminados dentro de nuestro sistema jurídico tributario, apoyándose en las resoluciones al respecto de la Sala Constitucional.⁹⁶

Además, y concordando con el TFA, se reconoce que la interpretación de esos conceptos jurídicos indeterminados se encuentra sujeta al control de la jurisdicción contencioso-administrativa, para evitar que por vía analógica se establezcan aspectos cuya creación está

⁹⁶ Cabe indicar aquí que dado el carácter vinculante *erga omnes* de la jurisprudencia constitucional en nuestro ordenamiento, el criterio del tribunal constitucional que aprueba la técnica legislativa mencionada está plenamente incorporado a nuestro sistema jurídico-tributario; pero además, parece ser compartido en el fondo por una vasta mayoría de tribunales y órganos decisores.

reservada a la ley y garantizar así el cumplimiento cabal del principio de legalidad tributaria.

El Contencioso explica que ese tipo de conceptos jurídicos indeterminados utilizados para estructurar los elementos de un tributo no toleran una interpretación extensiva o ampliativa. El Tribunal expone su posición -que fue estudiada en la sección de la interpretación de las normas tributarias de esta investigación- que versa de la siguiente manera. La interpretación debe partir del contexto gramatical de las normas, de modo que la validez de una interpretación legal tributaria se encuentra condicionada a la posibilidad de sustentar su sentido interpretativo en el ámbito de la permisibilidad gramatical de la norma. Se establece que la norma plantea la base desde donde el operador jurídico interpreta -de acuerdo con los mecanismos regulares de interpretación jurídica- pero a su vez fija los límites de ese ejercicio interpretativo.

Reconoce el Tribunal que hay casos donde los términos y normas pueden tener sentidos diversos de acuerdo con quien sea el que interprete. Allí, donde los términos no son unívocos, cada intérprete busca entender el verdadero sentido de la norma y la forma en que ha de aplicarse a los casos concretos. El Tribunal plantea de forma plausible, que el tema de la fiscalidad del servicio de internet se trata de un asunto de interpretación de la norma tributaria, tema que se analizó previamente en esta investigación.

Siguiendo ese análisis, el Contencioso deja claro que su conceptualización de los servicios similares a los que hace referencia el numeral 1 inciso g) de la ley del impuesto sobre las ventas, responde a su propia interpretación jurídica de la norma, y que, naturalmente, pueden existir otras.

Es en ese marco donde el Tribunal nos plantea su interpretación de la norma:

“...la intención del legislador fue gravar, en general, los servicios que facilitaran la comunicación entre las personas, entendiendo por esta cualquier transmisión, emisión y/o recepción de signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Dentro de estos, gravó expresamente todos aquellos que se prestaran telefónicamente o por cable, dentro de los cuales, explicamos, se incluye el acceso a internet cuando se preste por medio de ese medio. Pero, también gravó otros servicios similares, esto es, que compartieran las características y finalidad de los anteriores, a saber, que sirvan para facilitar la comunicación entre las personas; dentro de los cuales es legítimo y razonable entender que se encuentra el acceso a internet”.

Como se vio, el Tribunal en su interpretación estima que el numeral 1 inciso g) de la ley cubre los servicios de comunicación entre seres humanos, sea cual sea el medio empleado. Esta inteligencia permite incluir desde los medios más rudimentarios hasta las telecomunicaciones de avanzada, incluyendo el servicio de internet en cualquier forma en la que se preste. Así, afirma el Tribunal:

“...al amparo de los artículos 10 del Código Civil y 10 de la LGAP, es perfectamente posible una interpretación finalista y hermenéutica del ordenamiento jurídico que permita ponderar no solo los antecedentes históricos, legislativos y la literalidad de la norma, sino además su contexto y la realidad (fáctica y jurídica) vigente al momento de aplicarla; para llegar a concluir que el servicio de acceso a internet es uno de los servicios similares a que refiere el legislador en el artículo 1, inciso g), ya mencionado”.

Es claro para el Tribunal que los servicios expresamente gravados incluyen al servicio de internet por cable o telefonía, y que, el servicio de internet en general -prestado bajo cualquier otro método- se encuentra gravado como un servicio similar de comunicación.

Se explica que al ser expresamente contemplados por el legislador los servicios telefónicos, de cable y los similares, el establecer que el servicio de conexión a internet está gravado, no implica de ningún modo que se estén creando o modificando tributos analógicamente, o definiendo elementos esenciales de la obligación tributaria vía interpretación o analogía. Los efectos de la norma no se amplían a extremos que ella no contempla -dice el Tribunal- en tanto servicios telefónicos, de cable y similares fueron establecidos en la ley. Además, los supuestos previstos están vinculados con un elemento común, que es que se trate de servicios de comunicación, de modo que no se gravan por excepción supuestos independientes no previstos por el legislador. De esta manera, la sujeción del servicio de conexión a internet al impuesto de ventas deriva de la norma en cuestión, y es respetuosa del principio de reserva de ley tributaria.

Respecto de la utilización de los conceptos jurídicos indeterminados en este caso concreto, afirma el Contencioso que:

“...al tratarse de servicios altamente influenciados por las innovaciones tecnológicas, el legislador optó válidamente por utilizar conceptos genéricos, que pudiesen adaptarse a la realidad vigente al momento de aplicar la norma, como lo son servicios telefónicos, de cable y similares; en los que debe entenderse incluido el servicio de acceso a internet”.

De esta manera el Contencioso estima que cuando el legislador estableció que se gravaban con el impuesto de ventas los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores,

radiomensajes y similares; utilizó este último concepto indeterminado para prever otros servicios de comunicación que podrían ir apareciendo con el pasar de los años.

Además, el Tribunal argumenta siguiendo la premisa del carácter contributivo de las normas tributarias, en tanto estas tienen como fin último el que se contribuya de manera eficaz con las cargas públicas para dotar al Estado de recursos para que este sirva de forma eficiente a la colectividad. En este marco, se interpreta que si se han gravado los servicios de cable, estando internet por cable incluido, no tendría sentido dejar sin gravar otros medios de acceso a internet que utilicen otras tecnologías. Así internet debe estar gravado en todas las formas de prestación del servicio -como internet inalámbrico, por fibra óptica o satelital.

Se afirma que, en todo caso, si internet se encontrase gravado solo cuando es prestado en alguna de sus formas -vía servicios telefónicos y cable- y no cuando se ofrece por tecnologías más novedosas, se crearía más bien una distorsión tecnológica y económica no aceptable por el Tribunal. Esto resultaría violatorio del propio ordenamiento jurídico, ya que en materia de telecomunicaciones se comprometerían algunos principios establecidos en el artículo 3 de la Ley General de Telecomunicaciones, como el de no discriminación.

En conclusión, el Tribunal Contencioso estima que es viable afirmar que el servicio de acceso a internet se encuentra contenido dentro de los servicios similares de la norma estudiada. Se reafirma que el legislador optó por utilizar ese término indeterminado a efectos de incluir en él todas aquellas innovaciones tecnológicas que en materia de servicios de comunicaciones podrían presentarse con el pasar del tiempo.

El Tribunal afirma que esa interpretación se ajusta a los principios constitucionales y legales rectores de la materia, a saber la legalidad, la reserva de ley tributaria y la seguridad jurídica, en tanto no se crea por analogía un tributo ni se gravan por la vía de la excepción nuevos servicios no contemplados en la ley.

Además se refiere al carácter finalista de la interpretación realizada por la DGT que avala el gravamen del servicio de internet:

“...las conductas impugnadas resultan sustancialmente conformes con el ordenamiento jurídico en tanto interpretan de manera finalista y acorde al contexto en que fueron aplicadas, el artículo 1, inciso g), de la LIGSV para concluir que el servicio de acceso a internet se encuentra gravado con ese tributo”.

Como último punto, es importante señalar que el Contencioso eximió de la condenatoria en costas a la parte accionante, cuya posición en un caso consistió en que el servicio de internet no está gravado con el impuesto de ventas. Esto en tanto considera el Tribunal que se trata de un asunto de mera interpretación de la norma tributaria en cuestión, en donde existen diferentes criterios fundamentados que provocan que en el caso concreto la parte actora tuviera suficiente motivo para litigar. En este sentido afirmó que:

“En la especie, estimamos que el asunto reviste de complejidad en tanto se trata de una divergencia interpretativa de la norma tributaria y la sociedad demandante viene a este litigio a defender su criterio respecto del tema. Desde esta perspectiva, la parte actora contaba con suficiente motivo para litigar y litigó de buena fe para lograr que se avalara su interpretación, lo que al fin de cuentas no logró. Por ello, estimamos que existe motivo

para aplicar las excepciones que fija la normativa aplicable y quebrar el postulado de condena al vencido”.

Sección Segunda: Argumentos Divergentes

Contrastando con el criterio imperante en las instancias oficiales, se encuentran los argumentos que consideran que el servicio de conexión a internet no está gravado en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. A continuación se explican los principales argumentos en este sentido, planteados por las partes accionantes en los casos previamente analizados en este capítulo.⁹⁷

En primer lugar se encuentra la posición que plantea que el servicio de acceso a internet no está sujeto al impuesto de ventas porque el artículo 1, inciso g), de la ley del impuesto referido no lo contempla expresamente ni de ninguna manera como uno de los servicios gravados.

Se plantea que el impuesto de ventas es de carácter selectivo, por eso están gravados solo los servicios dispuestos en la ley, con la imposibilidad de incluir otros por interpretación o disposición reglamentaria. Siguiendo esta línea, se afirma que el cobro del impuesto de ventas sobre el servicio de internet se basa en la interpretación que hace la Dirección General de Tributación de la norma citada, mediante sus resoluciones y criterios

⁹⁷ Resolución TFA-145-2013. SALA SEGUNDA. TRIBUNAL FISCAL ADMINISTRATIVO. San José, a las doce horas del veintidós de abril del dos mil trece; y resolución No.089-2013-VI TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA. SECCIÓN SEXTA, SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ. ANEXO A. Goicoechea, a las quince horas cincuenta y cinco del veinticinco de junio de dos mil trece.

institucionales. Como es esa interpretación administrativa la que considera que el servicio está gravado, se estaría creando un tributo por la vía interpretativa; situación prohibida en nuestro ordenamiento en tanto contraviene la reserva de ley. Dicho de otro modo, las normas que determinan el gravamen del servicio son las resoluciones en las cuales la Dirección General de Tributación interpreta que el impuesto de ventas incluye al servicio de internet; y no la propia ley, que es la única norma jurídicamente habilitada para hacerlo.

Cercana a esta posición aparece el argumento que indica que la Administración Tributaria está obligada al cobro del impuesto de ventas siempre que esa obligación este expresamente en una norma de carácter legal. En el caso de los servicios de internet, estos no están tipificados en la ley y la argumentación de la Dirección General de Tributación para gravarlos constituye una interpretación extensiva y analógica, que no resulta admisible.

Si bien se entiende que la interpretación es un mecanismo válido en la rama tributaria, esta debe darse de forma restrictiva cuando se trata del caso de dotar de contenido la expresión “y similares”, en tanto por esta vía no se pueden crear tributos. Así, la interpretación restrictiva debe considerar similar solo a aquellos supuestos que presenten variantes poco significativas respecto del servicio que se menciona en forma expresa. Esto encuentra justificación en tanto definir que una cosa es similar a otra, depende del parámetro arbitrario que se utilice para realizar el análisis, y permite que mediante interpretaciones ampliativas se encuentre similitud entre múltiples opciones.

Como la ley debe necesariamente determinar de forma suficiente los elementos básicos del tributo, la utilización de un concepto como el de similares puede provocar que esa determinación se lleve a cabo por medio de normas infra-legales, cuando se interprete de

forma ampliativa. Así, en materia tributaria y, a la luz del principio de legalidad, la interpretación restrictiva en el caso de “y similares” es fundamental para garantizar el respeto a la reserva de ley. Es claro que debe determinarse cuáles son los servicios similares, pero esto debe hacerse con estricto rigor de lo dispuesto en la ley, de modo que el intérprete debe siempre de ser restrictivo y debe estimar como servicios similares solo aquellos que se asimilen de forma evidente a lo dispuesto en la literalidad de la norma.

Conforme a esto, se plantea que considerar que la frase "y similares" incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente a la seguridad jurídica y al principio de legalidad tributaria. No se considera que una interpretación válida a la luz de los principios tributarios permita concluir que el servicio de internet es un servicio similar a los expresamente establecidos-y que por ende también se encuentre gravado desde la propia ley.

Estos razonamientos suponen que naturalmente el servicio de internet es diferente de los expresamente gravados en la ley.

De entrada, el servicio de internet contiene un sinnúmero de elementos novedosos y distintos respecto de los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores y radiomensajes. Fundamentalmente, mientras que estos servicios tienen por núcleo central el envío de mensajes específicos de un sujeto a otro, en una sola vía o en doble vía; lo más característico y relevante del servicio de internet es el acceso a información que se encuentra subida en la red a la manera de una gigantesca biblioteca global. Esta diferencia es tan sustancial que se afirma que solo en una interpretación tan extensiva como inconstitucional podría asimilarse internet a los servicios expresamente gravados.

El hecho de que en internet también se presten servicios de transmisión de mensajes de persona a persona, no equipara el servicio de internet al resto de servicios gravados, en tanto internet consiste en muchísimos servicios más y posibilidades diferentes, y no es esa su aplicación fundamental. En ese caso, internet funciona como plataforma para prestar otros servicios, que son independientes del servicio de conexión a la red.

La relevancia del servicio de internet para el año de la reforma (2001) ya era tal que hace suponer que si el legislador lo hubiese querido gravar, lo habría realizado de forma expresa. Se ha argumentado que de acuerdo a las actas de la Ley 8 114 se desprende que la intención del legislador fue gravar los servicios de telefonía, radio mensajería y radiolocalización, sin que se hiciera referencia a gravar los servicios de internet, pese que para esa época ya era una tecnología altamente conocida y utilizada. Por su parte, un argumento que busca refutar el hecho de que las telecomunicaciones estén gravadas de forma general en la norma, versa en el sentido de que el concepto de telecomunicaciones existía desde 1932 y es de suma importancia desde hace varios años, de modo que si la voluntad del legislador era gravarlas de forma general mediante el inciso g), éste hubiera utilizado el término telecomunicaciones de forma expresa.

Estos supuestos son plausibles en tanto brindan seguridad jurídica sobre temas de altísima relevancia en la sociedad actual, sobre los cuales no resultaría lógico que la ley sea oscura si lo que pretende es la regulación efectiva de los mismos.

Por otro lado, enfocándose en la naturaleza jurídica de los Criterios Institucionales de la Administración Tributaria -que es la vía formal por la que la Dirección General de Tributación cobra el impuesto de ventas al servicio de internet- se argumenta que dichas

normas son vinculantes solamente para la Administración, pero nunca para el contribuyente; por lo tanto, no puede sustentarse el cobro del impuesto en un criterio de la Administración Tributaria.

Sección Tercera: Análisis de la fiscalidad del servicio de conexión a internet en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas

Una vez estudiados los diferentes argumentos relativos al tema, se entiende que las distintas instancias del ordenamiento jurídico tributario costarricense han determinado que el servicio de conexión a internet se encuentra gravado con el impuesto de ventas. A su vez, queda claro de que el presente asunto representa un tema de interpretación de la norma tributaria, donde es posible la existencia de diversas posiciones, como lo señala el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. A continuación se desarrolla una interpretación propia respecto de la fiscalidad del servicio de conexión a internet en Costa Rica.

El artículo 1, inciso g), de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas grava de forma expresa los servicios telefónicos, de cable, de télex, de radiolocalizadores y de radiomensajes. El gravamen de la norma contempla dichos servicios, además de los servicios similares a estos.

Es importante contextualizar que la redacción original del año 1982 gravaba los “*teléfonos, cables y télex*”, y la reforma introducida en el año 2001 determinó el gravamen actual.

En primer lugar, se debe tener clara la naturaleza de los servicios expresamente gravados en la norma, los cuales se analizan seguidamente.

Los teléfonos representaron tradicionalmente un conjunto de aparatos e hilos conductores con los que se transmiten sonidos a la distancia por medio de la electricidad. Su desarrollo permitió el surgimiento de la telefonía móvil, que permite la transmisión de sonidos y datos mediante dispositivos portátiles. En general, los servicios telefónicos implican dispositivos que permiten la transmisión de sonido y datos por medio de señales eléctricas, mediante distintos métodos tecnológicos, para lograr una comunicación mediante mensajes directos entre personas.

El cable, por su parte, hace referencia al telégrafo. La telegrafía constituye la transmisión a larga distancia de mensajes codificados mediante cables. Los mensajes transmitidos por telégrafo se denominan telegramas o cablegramas, en tanto utilizan cables para transmitir la información. En virtud del mecanismo utilizado para enviar los mensajes, al telégrafo se le llegó a conocer también como cable y a los telegramas como cablegramas o cables. Los cables se encuentran gravados en la ley desde 1982. La Real Academia Española utiliza en su Diccionario de la Lengua Española como segunda acepción de cable, “*cablegrama*”⁹⁸, en tanto un cable refiere a un telegrama y el servicio de cable refiere al servicio telegráfico.

⁹⁸ cable.

(De or. inc.; quizá del b. lat. *capūlum*, cuerda).

1. m. Maroma gruesa.

2. m. cablegrama.

3. m. cable eléctrico.

4. m. cable de alambre.

5. m. Ayuda que se presta a quien está en una situación comprometida. *Echar, lanzar, tender, tirar un cable.*

6. m. *Mar.* Cabo grueso que se hace firme en el arganeo de un ancla.

7. m. *Mar.* Décima parte de la milla, equivalente a 185 m.

<http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=2r0ik67NADXX2sNAYCuH> [consulta 29;junio 2014]

La ley habla de servicios de cable -que como se vio representan los servicios telegráficos- y no de servicios transmitidos por medio de algún tipo de cable, elemento que no se desprende de la redacción legal. No debe confundirse el servicio de cable como tal, con el medio mediante el cual se prestan otros servicios distintos, aspecto que no contempla la norma.

Ahora bien, con el desarrollo tecnológico, surgió el télex o teletipo, mecanismo telegráfico de transmisión de información con el que se perfecciona la técnica de enviar mensajes mecanografiados, también por medio de cables de telegrafía. La Real Academia Española define en su Diccionario de la lengua española la palabra télex⁹⁹ de la siguiente manera:

“télex.

1. m. Sistema telegráfico de comunicación, que se sirve de un transmisor semejante a una máquina de escribir y de un receptor que imprime el mensaje recibido.

2. m. Mensaje transmitido por este sistema”.

El télex es entonces, una evolución del servicio de cable. Originalmente en la ley de 1982 se gravaban los cables y los télex; con la reforma del 2001 la redacción pasó a estipular que se trata de los servicios de cable y de télex, que representan ambas tecnologías telegráficas que permiten la comunicación mediante el envío de mensajes directos de persona a persona.

Eventualmente, la tecnología de envío de mensajes desarrolló la radio mensajería, o los mensáfonos. El Diccionario de la lengua española de la Real Academia Española define el mensáfono como un aparato portátil que sirve para recibir mensajes a distancia.¹⁰⁰ Los

⁹⁹ <http://lema.rae.es/drae/?val=t%C3%A9lex> [consulta 6: agosto 2014]

¹⁰⁰ <http://lema.rae.es/drae/?val=mens%C3%A1fono> [consulta 6: agosto 2014]

mensáfonos, también conocidos como radiolocalizadores, radiomensajes, “*beepers*” o “*pagers*”, son dispositivos portátiles capaces de recibir mensajes cortos por medio de señales de radio. Así, permiten el envío de mensajes directos entre personas, mediante una tecnología más avanzada que la telegráfica. Los mensáfonos se gravan por primera vez hasta el año 2001, cuando esta tecnología se encontraba ya bien desarrollada, a diferencia de los teléfonos, cables y télex que representan tecnologías más antiguas y formaban parte del gravamen desde 1982.

Una vez explicada la naturaleza de los servicios gravados, queda de manifiesto que lo que se grava en la norma son servicios que representan tecnologías de comunicación a la distancia entre personas, mediante la transmisión de mensajes directos.

Ahora bien, la norma establece además que se encuentran gravados servicios similares a los establecidos. Esto es, los que compartan las características de servicios tecnológicos de comunicación a la distancia, mediante la transmisión de mensajes directos entre personas. Debe indicarse que, el legislador empleo en la reforma del 2001 un concepto jurídico indeterminado entendiendo que podían desarrollarse más servicios que compartieran las características fundamentales de los que se encuentran en la redacción.¹⁰¹

De este modo, debe analizarse si internet constituye un servicio similar a los gravados.

Como se ha visto en la presente investigación, internet es una red global conformada por un conjunto de redes interconectadas que utilizan un protocolo común, que sirve como plataforma para una serie de aplicaciones de información y comunicación. De esta manera,

¹⁰¹ Se comparte el criterio de la Dirección General de Tributación, del Tribunal Fiscal Administrativo y del Tribunal Contencioso Administrativo respecto de que la utilización del “y similares” previó el desarrollo tecnológico y la aparición de nuevos servicios similares a los establecidos.

por medio de internet se materializan servicios de todo tipo, apoyándose en las posibilidades de información y comunicación que provee la red.

Dentro de la plataforma de internet, existen servicios de comunicación que permiten la transmisión de mensajes entre personas. Estos servicios de comunicación prestados mediante internet, caben dentro del gravamen creado en la ley, en tanto representan una evolución tecnológica de los servicios de comunicación gravados en la norma. Es decir, la esencia de los servicios es la misma, esta es, la transmisión de mensajes directos entre personas; lo que cambia es el medio tecnológico empleado, aspecto previsto por el legislador al utilizar la expresión “y similares” anticipando el desarrollo tecnológico.

Así, la prestación de estos servicios de comunicación y transmisión de mensajes por medio de internet, a cambio de una contraprestación económica, encuadra dentro del gravamen creado por el artículo 1, inciso g), de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas.

Ahora bien, internet se utiliza para una serie de aplicaciones y servicios que no constituyen estas comunicaciones entre personas recién explicadas; tales como todos los servicios de información que facilita la red. Para toda la parte de internet que no representa servicios de comunicación directa entre personas, no existe gravamen.

De de esta forma, con relación a internet, los servicios susceptibles al gravamen de la ley, son los de transmisión de mensajes entre personas prestados por medio de la red, cuando el consumidor pague por ellos. Ahora bien, la prestación de estos servicios es diferente al servicio de conexión a internet como tal, que no constituye per se uno de estos servicios de comunicación gravados en la norma. Como se ha explicado a lo largo de la investigación, internet representa mayores posibilidades a las de comunicación directa entre personas y

quien paga por un servicio de conexión a internet, determina para qué utiliza la red, pudiendo ni siquiera utilizarla para comunicarse con otras personas.

En este orden de ideas y para este investigador, gravar el servicio de conexión a internet representaría un exceso, en tanto el servicio de conexión a internet que prestan los proveedores no constituye uno de los servicios de comunicación entre personas gravados en la norma y no coincide con la naturaleza de ese tipo de servicios.

Por último, resulta oportuno mencionar que el legislador en la reforma del año 2001 planteó el gravamen en los términos vigentes, gravando los servicios telefónicos, de cable y de télex, y agregando los elementos de radiolocalizadores, radiomensajes y similares. El legislador no incorporó internet de forma expresa a la redacción de la norma, aún cuando para la fecha de la reforma internet era una tecnología utilizada y ampliamente conocida. Esto es relevante en tanto la reforma se realiza tomando en cuenta el avance tecnológico y buscando ampliar la base de servicios gravados, pero se mantiene en los términos de la redacción previamente analizados, sin contemplar el servicio de conexión a internet. En este sentido se extrae de las actas¹⁰² de la Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria que, se introducen “...reformas a la Ley del Impuesto de ventas para extender la cobertura del impuesto sobre actividades tales como servicios de radiolocalización, télex, radiomensajes, lavado de vehículos y otros”.

¹⁰² Actas Ley No. 8 114. Expediente 14189. Asamblea Legislativa. Departamento de Archivo, Investigación y Trámite. Tomo 1, folios 6 y 7.

Capítulo Segundo: Derecho Comparado

Los servicios de conexión a internet reciben un tratamiento particular en cada país, dada la independencia que tiene cada estado para determinar su régimen tributario. A continuación, se analiza el caso de la fiscalidad del servicio de internet en diferentes ordenamientos jurídicos.

Colombia

En Colombia, el impuesto al valor agregado empezó a regir en el año 1975, a partir de la vigencia de la Ley 20 631. Este gravaba básicamente a los productores e importadores, y no creaba un régimen impositivo para los servicios.

A partir de la década de los ochenta se incorporaron algunos servicios, incluidos los impuestos sobre las telecomunicaciones internacionales, cuando su retribución fuera atribuible a una empresa prestadora del servicio radicada en Colombia. Con el paso de los años, el tratamiento de los servicios fue incrementando hasta que estos llegaron a formar parte de la materia imponible.

La norma básica en materia tributaria colombiana es el Estatuto Tributario, promulgado en 1989. En él se establecen las bases del sistema fiscal y además se desarrollan los principales impuestos, incluido el IVA.

El Estatuto Tributario establece el hecho generador del impuesto sobre las ventas en su artículo 420. Allí se designa como uno de los hechos sobre los que recae el impuesto a la prestación de servicios en territorio colombiano. De esta manera, el gravamen sobre la

prestación de servicios es general, lo que implica que incluye de entrada a todos los servicios, con las regulaciones particulares que expresamente se realicen en la norma, como por ejemplo las exenciones. En consecuencia, los servicios de telecomunicaciones entran dentro del régimen tributario establecido.¹⁰³

La tarifa general que se establece para el impuesto es del 16%, siendo esta la aplicable a las telecomunicaciones. Además, existen las llamadas tarifas diferenciales que se utilizan para determinados bienes y servicios.

Conforme a lo analizado, se tiene que en principio los servicios de conexión a internet forman parte del gravamen general de servicios que incluye a las telecomunicaciones. Sin embargo, el caso del servicio de internet ha sido objeto de dos reformas importantes que establecen que este servicio constituye -en casos determinados- un servicio excluido o exento del impuesto.¹⁰⁴

¹⁰³ Además, el propio artículo 20 del Estatuto Tributario establece en su Parágrafo 2 que: “Para efectos de la aplicación del Impuesto sobre las Ventas, los servicios de telecomunicaciones prestados mediante el sistema de conversión intencional del tráfico saliente en entrante, se considerarán prestados en la sede del beneficiario.” Esta especificación sobre el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones en un caso específico, reafirma el hecho de que los servicios de telecomunicaciones están sujetos al impuesto. El caso de los servicios de telecomunicaciones gravadas con el impuesto de ventas en Colombia, en realidad nunca ha estado en discusión, pues, como se vio, el gravamen es general para la prestación de servicios.

¹⁰⁴ El Estatuto Tributario de Colombia maneja las categorías propias de bienes y servicios excluidos y de bienes y servicios exentos.

Los exentos son aquellos que se encuentran gravados con el 0%, es decir se encuentran dentro del grupo de los bienes y servicios gravados, pero a una tarifa del 0%. De esta forma, los productores de bienes o servicios exentos, al ser considerados gravados con el IVA, son responsables de dicho impuesto, y por lo tanto deben presentar declaración de impuesto sobre las ventas. Allí pueden descontar lo pagado por concepto de IVA en la adquisición de las materias primas para la elaboración de los productos o para la prestación de los servicios. Entonces, cuando la declaración arroje un saldo a favor, éste valor puede ser solicitado como devolución ante la administración tributaria.

Por su parte, los bienes y servicios excluidos no causan IVA. Así, quien produzca bienes o preste servicios excluidos no es responsable del impuesto, y por lo tanto el IVA que pague en la adquisición de materias primas no puede ser descontado y debe ser llevado como mayor valor del costo del producto.

La diferencia fundamental radica entonces en que los bienes exentos son gravados y dan derecho a devolución del IVA, y los bienes excluidos no causan IVA y por tal razón no se pueden descontar los valores pagados por concepto del impuesto sobre materias primas, y no existe derecho a devolución.

La primera reforma se introdujo mediante la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010. En ella se establecieron como excluidos del impuesto los servicios de conexión a internet para los usuarios pertenecientes a los estratos 1, 2 y 3, categorías que representan las clases más desfavorecidas de la sociedad.

Así, se adiciona el numeral 15 al artículo 476 del Estatuto Tributario, que establece los servicios excluidos del IVA. Con la reforma, la norma estipulaba:

“Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.

Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

15. Los servicios de conexión y acceso a Internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.

En los casos en que dichos servicios sean ofrecidos de forma empaquetada con otros servicios de telecomunicaciones, los órganos reguladores del servicio de telecomunicaciones que resulten competentes tomarán las medidas regulatorias que sean necesarias con el fin que el beneficio tributario no genere subsidios cruzados entre servicios.

Para los fines previstos en este numeral, se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 64 numeral 8 de la Ley 1341 de 2009.”

Esta decisión se da en el marco de la implementación de un plan gubernamental cuyo principal objetivo era llevar la tecnología a una mayor parte de la población, especialmente a los sectores más afectados por la brecha digital; entendiendo que los hogares de los

estratos más bajos, así como muchos microempresarios y comerciantes no estaban conectados a la red.

Posteriormente, la Ley 1 607, del 26 de diciembre de 2012 realiza otra reforma significativa respecto del tema de internet. Mediante esta ley se modifica el régimen tributario de los servicios de conexión a internet para los usuarios residenciales de los estratos 1 y 2, los cuales dejan de formar parte de los servicios excluidos del artículo 476, y pasan a ser servicios exentos del impuesto.

Este cambio se lleva a cabo con el objetivo de facilitar y hacer más accesible la conexión a internet para las clases más desfavorecidas, representadas por los estratos 1 y 2. Al tratarse ahora de un servicio exento, las empresas proveedoras del mismo pueden descontar los IVA pagados por los gastos y costos en que incurren para prestar el servicio, lo que además, genera un saldo a favor de las empresas sobre el que tienen derecho a devolución bimestral.

La lista taxativa de bienes y servicios exentos establecida en el artículo 481 del Estatuto Tributario establece entonces que:

“Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral.

Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

h. Los servicios de conexión y acceso a internet desde redes fijas de los suscriptores residenciales de los estratos 1 y 2”.

De esta manera, a partir del año 2013 en que entra a regir la reforma, la prestación del servicio se abarata para las empresas y, en consecuencia, para los consumidores del servicio exento.

Por su parte, en el artículo 476 –objeto de la primera reforma- continúa figurando como excluido el servicio de conexión a internet para los usuarios residenciales del estrato 3. En este caso, las empresas que prestan el servicio excluido no pueden descontar el IVA en que incurren para prestarlo, de modo que lo dejan en su contabilidad como mayor valor de sus costos y gastos operacionales.

Véase, entonces, como en Colombia, por disposición expresa del legislador, el servicio de conexión a internet no tributa cuando es prestado a los integrantes de los tres estratos sociales de menores recursos del país. Las medidas buscan en definitiva la masificación de internet y maximizar el aprovechamiento de la tecnología.

Estados Unidos de América

En Estados Unidos, las leyes federales no disponen un impuesto sobre las ventas que aplique para todo el país de forma general. El gobierno federal ha establecido algunos impuestos nacionales específicos sobre la venta de ciertos bienes y servicios, pero la norma es que el tema de la imposición sobre las ventas sea regulado a nivel estatal, en tanto los gobiernos estatales y locales tienen potestad tributaria.

Ahora bien, el Congreso estadounidense sí ha regulado específicamente el tema de la fiscalidad del acceso y la conexión a internet.

La ley del año 1998 titulada “*Internet Tax Freedom Act*”¹⁰⁵ prohibió a los gobiernos federales, estatales y locales imponer tributos al acceso a internet. Además se impidió a los gobiernos gravar el uso de internet mediante impuestos por descarga de bits, ancho de banda o email y se prohibieron los impuestos múltiples al comercio electrónico.

Dicha norma prohíbe toda nueva imposición sobre los servicios de conexión y acceso a internet, permitiendo que se mantengan los gravámenes preexistentes en una minoría de estados. Así, diez estados¹⁰⁶ gravan de alguna manera a los proveedores del servicio, ya sea mediante impuestos al acceso a internet, impuestos de ventas regulares o impuestos especiales sobre las telecomunicaciones, estos últimos criticados porque presentan tarifas superiores que encarecen el acceso a internet.

De esta forma, conforme a la ley federal, el servicio de conexión a internet no puede ser objeto de impuesto de ventas ni de imposición de ninguna otra índole en Estados Unidos, salvo los casos preexistentes exceptuados en la ley.

La principal razón que motivó la creación de la norma fue el entendimiento del potencial comercial, educativo e informativo de la red, estimando que es conveniente que la mayor parte de la población se encuentre conectada y, por tanto, que los servicios de conexión sean más accesibles.

La ley es concordante con posiciones académicas, políticas, de usuarios y de proveedores del servicio en Estados Unidos, que consideran que el acceso a internet no debe tributar.

Ellos defienden el papel clave de internet en la economía, como generadora de innovación

¹⁰⁵ Ley de la libertad fiscal de internet, en español. Firmada como Ley el 21 de octubre de 1998 por el Presidente Bill Clinton.

¹⁰⁶ Los estados que presentan algún tipo de gravamen sobre los servicios de conexión a internet son Hawaii, Nuevo Hampshire, Nuevo México, Dakota del Norte, Ohio, Dakota del Sur, Tennessee, Texas, Washington y Wisconsin. Cabe resaltar que el país está compuesto por 50 estados y un distrito federal.

y de oportunidades, así como la necesidad de universalizar su acceso y mantener el servicio asequible para los usuarios. Además, una comisión especial creada por la ley analizó el tema¹⁰⁷ y concluyó oponiéndose a la imposición sobre el acceso a internet.

La prohibición legal de gravar el acceso a internet fue prorrogada por medio de las leyes “*Internet Tax Nondiscrimination Act*”¹⁰⁸ del año 2004 e “*Internet Tax Freedom Act Amendments Act of 2007*”¹⁰⁹ del año 2007.

Esta prórroga vence en noviembre de 2014 y actualmente está presentado ante el Congreso el proyecto de ley denominado “*Internet Tax Freedom Forever Act*” que busca hacer permanente la prohibición federal de gravar el servicio de conexión a internet.

Argentina

En Argentina la Ley de Impuesto al Valor Agregado¹¹⁰ establece un impuesto que se aplica a las ventas e importaciones de cosas muebles realizadas en el país, así como a las obras y locaciones o arrendamientos realizados dentro del país, además de los servicios prestados dentro del territorio nacional o cuya utilización o explotación se lleve a cabo dentro de este.

El inciso b) del artículo 1 crea el gravamen sobre los servicios y hace referencia expresa a las telecomunicaciones, estableciendo que se entenderán como realizados en el país los servicios de telecomunicaciones internacionales en que la retribución sea atribuible a empresas ubicadas dentro del territorio del país.

¹⁰⁷ The Advisory Commission on Electronic Commerce.

¹⁰⁸ Ley de no discriminación fiscal a internet, en español. Firmada como Ley el 3 de diciembre de 2004, por el Presidente George W. Bush.

¹⁰⁹ Ley de enmienda a la ley de la libertad fiscal de internet, en español. Firmada como Ley el 31 de Octubre de 2007, por el Presidente George W. Bush.

¹¹⁰ Texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto sustituido por la Ley 23 349 y sus modificaciones. Aprobado mediante Decreto 280/97 el 26 de marzo de 1997 en Buenos Aires, Argentina.

“ARTICULO 1º. — Establécese en todo el territorio de la Nación un impuesto que se aplicará sobre:

b) Las obras, locaciones y prestaciones de servicios incluidas en el artículo 3º, realizadas en el territorio de la Nación. En el caso de las telecomunicaciones internacionales se las entenderá realizadas en el país en la medida en que su retribución sea atribuible a la empresa ubicada en él...”

La especificación del caso en que las telecomunicaciones internacionales se entienden realizadas dentro del país, se hace para efectos tributarios. De la lectura de la norma parece inducirse que los servicios de telecomunicaciones prestados dentro del país se encontrarían gravados. Sin embargo, como se ve, se hace referencia al artículo 3 para la determinación de cuáles son las obras, locaciones y prestaciones de servicios que se encuentran gravados. Así, esta norma establece que:

“ARTICULO 3º. -Se encuentran alcanzadas por el impuesto de esta ley las obras, las locaciones y las prestaciones de servicios que se indican a continuación:

4. Efectuadas por quienes presten servicios de telecomunicaciones, excepto los que preste Encotesa y los de las agencias noticiosas.”

De esta forma se ve como el gravamen sobre los servicios de telecomunicaciones se ha realizado de forma expresa en la ley, siendo un gravamen que incluye de manera general a las empresas proveedoras de servicios de telecomunicaciones en Argentina, exceptuándose

únicamente a la Empresa Nacional de Correos y Telégrafos, S.A. (Encotesa), y a las agencias noticiosas.

En Argentina, entonces, la Ley de Impuesto al Valor Agregado -que establece una alícuota general del 21%- grava expresamente los servicios de telecomunicaciones. Esto incluye la prestación de servicios de conexión a internet por parte de las empresas proveedoras, en tanto, como se ha visto, constituyen telecomunicaciones.

La Unión Europea

El Consejo, uno de los órganos legislativos de la Unión Europea, ha regulado el tema del IVA mediante la Directiva 2006/112/CE del 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta norma establece las disposiciones generales sobre la aplicación del impuesto en los estados miembros.

El artículo 2 de la Directiva establece las actividades sujetas al impuesto sobre el valor agregado.

“Artículo 2

1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3;

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

d) las importaciones de bienes ...” (Subrayado no es del original).

Tenemos, entonces, que el régimen del IVA en la Unión Europea cubre de forma general la venta de bienes, la prestación de servicios y las importaciones. Ahora bien, a la hora de definir el hecho imponible -específicamente la prestación de servicios- la Directiva define los servicios de telecomunicaciones. Para ello se apoya en la definición de telecomunicaciones de la UIT, e incluye expresamente el acceso a las redes de información mundiales como un servicio de telecomunicaciones.

“Artículo 24

1. Serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.
2. Se considerará que los «servicios de telecomunicación» son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales”.

De esta manera, el servicio de conexión a internet está claramente ínsito en el gravamen del IVA comunitario. Actualmente, el IVA sobre servicios electrónicos se paga en la sede de la empresa proveedora del servicio, sin embargo a partir del 2015 se pagará en el estado donde se encuentra basado el cliente.

Las tarifas del impuesto las fija cada estado miembro conforme a su legislación interna. La normativa comunitaria establece con respecto a las tarifas que los tipos generales no pueden ser inferiores al 15%, que pueden existir tipos reducidos mayores al 5% sobre ciertos bienes y servicios y que están permitidos los tipos cero y súper reducidos.¹¹¹

Francia

¹¹¹ Las tarifas generales del IVA en la UE van desde Luxemburgo con el 15%, hasta Hungría con el 27%, incluyendo, entre algunas otras: Alemania 19%, Austria 20%, Chipre 17%, Dinamarca 25%, Italia 21%, Irlanda 23%, Países Bajos 19%, República Checa 20%, Suecia 25%, Grecia 23%, Portugal 23%, Reino Unido 20%.

En el marco de la normativa comunitaria, Francia cobra IVA sobre el servicio de conexión a internet. La normativa francesa preveía la tarifa reducida del 5,5% para los servicios de conexión a internet prestados en paquete junto con los servicios de telefonía fija y televisión. Esto en tanto estos tres servicios prestado en paquete resultaron sumamente populares en el país.

Sin embargo, en el marco de la promulgación de la ley 2009-669, se estableció que los servicios de acceso a internet en paquete con la telefonía fija y televisión pasaban del tipo reducido de 5,5% al tipo general del IVA de 19,6%.¹¹²

El gobierno francés justificó la medida en las exigencias de la Unión Europea de reducir los déficits públicos, no obstante la medida resultó controversial, en tanto encareció y dificultó el acceso a internet para un importante sector de la población.

De este modo, vemos como Francia representa un caso donde el servicio de conexión a internet fue gravado mediante una tarifa reducida del impuesto, aunque posteriormente se le aplicó la tarifa regular del mismo.

España

El país español representa uno de los casos en la Unión Europea donde el acceso a internet ha estado gravado siempre con el IVA básico. La tarifa general subió del 18% al 21% tras una reforma en el 2012. Existen propuestas en España para gravar el servicio con la tarifa reducida del 10%, para facilitar el acceso a la red, sin embargo se ha mantenido el gravamen general sobre el mismo.

¹¹² <http://esume-blog.blogspot.com/2010/09/francia-sube-el-iva-de-internet.html>
<http://www.abc.es/agencias/noticia.asp?noticia=510429>
<http://www.publico.es/dinero/335804/francia-subira-el-iva-del-acceso-a-internet-del-5-5-al-19-6> [consultas 1:julio 2014]

Chile

Chile representa otro de los casos donde el servicio de conexión a internet se grava con la tarifa básica del IVA, en tanto el gravamen sobre los servicios incluye expresamente a las telecomunicaciones.

EL IVA es el principal impuesto al consumo que existe en Chile y grava con una tarifa de 19% las ventas de bienes y los servicios que se presten o utilicen en el país y que provengan de las actividades que la ley señala.

La Ley sobre Impuesto a las ventas y servicios¹¹³ define lo que se debe entender por servicio:

“Artículo 2º. -Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

2º) Por “servicio”, la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta”.

Vemos como se refiere a la Ley sobre Impuesto a la Renta¹¹⁴, de la cual se transcribe el numeral 3 del artículo 20, que expresamente identifica a las telecomunicaciones como una de las actividades sujetas.

¹¹³ Decreto Ley 825, Santiago, 27 de Diciembre de 1974.

“3°.- Las rentas de la industria, del comercio, de la minería y de la explotación de riquezas del mar y demás actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, asociaciones de ahorro y prestamos, sociedades administradoras de fondos mutuos, sociedades de inversión o capitalización, de empresas financieras y otras de actividad análoga, constructora, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones.” (Subrayado no es del original).

Tenemos entonces que, el servicio de conexión a internet se encuentra contenido en el gravamen sobre los servicios, que incluye los que prestan las empresas de telecomunicaciones.

¹¹⁴ Decreto Ley 824, Santiago, 27 de diciembre de 1974.

Conclusiones

Una vez finalizada la presente investigación, se arriba a una serie de conclusiones importantes que se señalan a continuación.

En primer lugar, se entiende que la Ley del Impuesto General sobre las Ventas define su materia imponible mediante un gravamen general para la venta de bienes y uno particular para la prestación de servicios, consistente en una lista taxativa que contiene los servicios gravados. En virtud de esto, solo los servicios considerados en la lista del artículo 1 están sujetos al impuesto de ventas.

Por su parte, la reserva relativa de ley y la utilización de conceptos jurídicos indeterminados son técnicas constitucionalmente admitidas en el ordenamiento jurídico tributario costarricense. Ante la utilización de un concepto jurídico indeterminado en materia tributaria –como el “y similares” del artículo 1, inciso g), de la ley del impuesto de ventas”- el operador jurídico debe realizar un ejercicio interpretativo conforme a todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho común, para dotar de contenido el concepto indeterminado, partiendo de lo dispuesto por el legislador en la norma.

Ahora, respecto de la fiscalidad del servicio de conexión a internet, queda claro que la Administración Tributaria ha estimado consistentemente que el servicio se encuentra contenido dentro del gravamen a los servicios, posición respaldada tanto por el Tribunal Fiscal Administrativo como por el Tribunal Contencioso Administrativo. Así, las instancias oficiales del ordenamiento jurídico costarricense coinciden en que el servicio de conexión a internet constituye un servicio gravado.

Se concluye que el tema de la fiscalidad del servicio de conexión a internet representa en definitiva un asunto de interpretación de la norma tributaria, donde naturalmente pueden existir diferentes criterios. Bajo esta premisa, se desarrolla la interpretación que entiende que el legislador gravó mediante el inciso g) una serie de tecnologías de transmisión de mensajes de persona a persona, cubriendo con el “y similares” a los servicios que comparten esta característica común y coinciden en esencia con los expresamente gravados. Bajo esta inteligencia, el servicio de conexión a internet no se encuentra contenido por el gravamen creado.

La hipótesis inicialmente planteada se confirma solo parcialmente. Se estima que la expresión “y similares” no alcanza para gravar el servicio de conexión a internet; pero ello no se debe a que la utilización de la expresión resulte ilegítima, si no a que el gravamen general de la norma en cuestión no contempla el servicio de conexión a internet, conforme con la interpretación realizada por este investigador.

Además, una vez realizada la investigación, se entiende que el tratamiento fiscal del servicio de conexión a internet varía de país en país, en tanto es potestad de cada legislador determinar el régimen que considere oportuno para el servicio. Se observa como en diferentes ordenamientos jurídicos el tratamiento fiscal de internet y de las telecomunicaciones se realiza de forma expresa, elemento que contribuye a la seguridad jurídica.

Referencias Bibliográficas

Libros y Obras Doctrinarias:

1. Peguera Poch, Miquel (Coord.) y otros. “Principios de Derecho de la Sociedad de la Información”. Editorial Aranzadi, S.A. Navarra. 2010.
2. Morón Lerma, Esther. “Internet y Derecho Penal: Hacking Y Otras Conductas Ilícitas en la Red”. (2ª. ed.). Editorial Aranzadi, S.A., Navarra. 2002.
3. Fernández Esteban, M. L. “Nuevas tecnologías, Internet y derechos fundamentales”. McGraw-Hill/Interamericana de España, S.A., Madrid, 1998.
4. Pardini, Anibal A. “Derecho de Internet”. Ediciones La Rocca. Buenos Aires, 2002.
5. Cosciani, Cesare. “El Impuesto al valor Agregado”. Buenos Aires, Depalma, 1era edición en español. 1969.
6. Restrepo, Juan Camilo. “Hacienda Pública”. Colombia. Editorial 87, (2ª. ed.), 1994.
7. Carrera Raya, Francisco José. “Manual de Derecho Financiero”. Madrid. Tecnos, Vol I. 1993.
8. Ferreiro Lapatza, José Juan... (*et. al*). “Curso de derecho tributario: parte especial: sistema tributario: los tributos en particular”. Madrid, M. Pons, (15ª. ed.), 1999.
9. Torrealba Navas, Adrián. “Derecho tributario: parte general”. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental, 2009.
10. Lucas Marín, Antonio. “La nueva sociedad de la información. Una perspectiva desde Silicon Valley”. Madrid. Editorial Trotta. 2000.
11. García Novoa, Cesar y Gómez Reino-Carnota, Enrique. “Derecho Tributario e Informática”. Valencia. Editorial Tirant Lo Blanch. 2000.

12. Peralta Higuera, J. Luis y Silva Ramírez, Carlos. “El espectro radioeléctrico y su gestión en La Regulación de las Telecomunicaciones”. Ed. Porrúa, México. 2007.
13. Ortega Martínez, Jesús (2004) “Sociedad de la información y derechos humanos de la cuarta generación. Un desafío inmediato para el Derecho Constitucional”. Memoria del Congreso Internacional de Culturas y Sistema Jurídicos Comparados. UNAM. México. También, disponible en línea: <http://info.juridicas.unam.mx/inst/evacad/eventos/2004/0902/mesa2/43s.pdf>
[Consulta 5: agosto, 2013]
14. García de Enterría, Eduardo Y Fernández, Tomás Ramón, “Curso de Derecho Administrativo”, I, (4ª. ed.). Ed. Civitas. España, 1993.
15. Pérez de Ayala, Concepción, “Temas de Derecho Financiero”, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, (2ª. ed.). Madrid, 1990.
16. Ferreiro, José Juan, “Curso de Derecho Financiero Español”, (19ª. ed.). Marcial Pons, Madrid, 1997.
17. Pérez, Fernando, “Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Civitas. (7ª.ed.), Madrid, 1997.
18. Cornick, Jorge, “La reforma del sistema tributario en Costa Rica 1994-1997”, Eureka Comunicación, Primera Edición, San José, 1998.
19. Villalobos, Enrique, “Derecho tributario”, Euned, San José, 1991.
20. Luqui, Juan Carlos, “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires, Depalma, sne., 1993

Trabajos Finales de Graduación:

1. Murillo López, Sophia y Rojas Carro, Santiago. “Análisis Tributario de las Prestaciones Económicas Previstas en la Ley General de Telecomunicaciones”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.
2. Arce Ureña, Ana Rebeca. “El Procedimiento Administrativo de Concesión de frecuencias de Radio a la luz de la nueva Ley General de Telecomunicaciones”. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de Licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José. 2010.
3. Solís Carballo, Emmanuel Eugenio. “El espectro radioeléctrico en Costa Rica”. Proyecto como requisito parcial para optar por el título de Bachiller en Ingeniería Eléctrica. Universidad de Costa Rica, San José, 2008.
4. Solís Alfaro, Gladys Margarita. “Internet, Instrumento de Democratización y Desarrollo Humano”. Tesis para optar por el grado de licenciada en Derecho, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2003.
5. Leandro Fallas, Guillermo. “Transformación del Impuesto General sobre las Ventas en un Auténtico Impuesto sobre el Valor Agregado”. Tesis de Grado para optar al título de Licenciado en Derecho. Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2003.
6. Pérez Barrientos, Freddy Nelson. “El Impuesto General sobre las Ventas”. Tesis para optar por el título de Licenciado en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, San José, 1986.

7. Peirano Facio, Juan Carlos. "El Impuesto a las Ventas". Tesis para optar el título de Profesor Agregado de Finanzas. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Universidad de Montevideo, Uruguay, 1955.
8. Arias Cordero, Albert y Chávez Rodríguez, Harold. "Los derechos fundamentales contenidos en el marco jurídico que regula las telecomunicaciones del país después de la promulgación del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos y sus leyes complementarias". Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2011.
9. Vargas Meneses, Víctor Manuel. "El Impuesto al Valor Agregado: su instauración en Costa Rica". San José, Tesis para optar por el título de Licenciado en Administración de Negocios. Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Costa Rica. 1975.
10. González Porras, Andrés. "Los Nuevos Derechos Fundamentales frente a las tecnologías de la información y la comunicación". Tesis para optar por el grado de Magister en Justicia Constitucional. Sistema de Estudios de Posgrado, Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica, 2009.

Revistas:

1. Revista Judicial 96. Corte Suprema de Justicia, San José, Costa Rica, Junio, 2010. (Principios Constitucionales Tributarios. Luis Albán Arias S.).
2. Revista de Ciencias Jurídicas 85, setiembre-diciembre de 1997. (Romero Pérez, Jorge Enrique. Dominio Público. Algunas Notas.)

Consultas en internet:

1. International Telecommunication Union (2013) <http://www.itu.int/es/about/Pages/default.aspx> [Consulta 2: noviembre 2013]
2. International Telecommunication Union (2013) <http://www.itu.int/es/about/Pages/overview.aspx> [Consulta 2: noviembre 2013]
3. Internet World Stats (2013) <http://www.internetworldstats.com/stats.htm> [Consulta 6: octubre 2013]
4. Dirección General de Tributación (2014) <http://dgt.hacienda.go.cr> [Consulta 10: febrero de 2014]
5. Unión Internacional de Telecomunicaciones (2013) <http://www.itu.int/ITU-D/ict/statistics/ict/graphs/internet.jpg> [Consulta 30: noviembre 2013]
6. <http://info.juridicas.unam.mx/inst/evacad/eventos/2004/0902/mesa2/43s.pdf> [Consulta 5: enero 2014]
7. <http://www.elmundo.es/elmundo/2011/06/09/navegante/1307619252.html> [Consulta 5: enero 2014]
8. <http://mexico.cnn.com/tecnologia/2011/06/08/la-onu-declara-el-acceso-a-internet-como-un-derecho-humano> [Consulta 5: enero 2014]
9. http://www.lacapital.com.ar/canales/tecno/contenidos/2013/12/23/Noticia_0012.html [Consulta 5: enero 2014]
10. http://www.sii.cl/portales/inversionistas/imp_chile/impuestos_iva.htm [Consulta 1: julio 2014]

11. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua/Cable. (2014)
<http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=2r0ik67NADXX2sNAYCuH> [Consulta 29:
junio 2014]
12. http://noticias.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/politica-monetaria-y-fiscal/ue-inicia-cuenta-atras-para-nuevo-sistema-de-iva-para-servicios-electronicos_n1SpxGIAJjLeY8IQSAtaU2/ [Consulta 1: julio 2014]
13. <http://www.webpronews.com/should-internet-access-remain-tax-free-2013-08>
[Consulta 28: junio 2014]
14. <http://www.activolegal.com/web/index.php/noticias/actualidad/662-iva-exenciones-servicios-reforma-tributaria> [Consulta 20: junio 2014]
15. <http://actualicese.com/actualidad/2012/12/24/reforma-tributaria-2012-cambios-en-el-impuesto-a-las-ventas/> [Consulta 20: junio 2014]
16. <http://www.pereiradigital.gov.co/cmsnews/webShow/10> [Consulta 20: junio 2014]
17. <http://www.abc.es/agencias/noticia.asp?noticia=510429> [Consulta 1: julio 2014]
18. <http://esume-blog.blogspot.com/2010/09/francia-sube-el-iva-de-internet.html>
[Consulta 1: julio 2014]
19. <http://www.publico.es/dinero/335804/francia-subira-el-iva-del-acceso-a-internet-del-5-5-al-19-6> [Consulta 1: julio 2014]
20. http://www.diariodenavarra.es/noticias/mas_actualidad/economia/2012/09/01/hoy_s_ube_iva_general_el_reducido_90362_1033.html [Consulta 1: julio 2014]
21. http://economia.elpais.com/economia/2012/07/13/actualidad/1342169903_244683.html [Consulta 1: julio 2014]

22. http://www.bbc.co.uk/mundo/ciencia_tecnologia/2010/01/100125_video_finlandia_internet_np.shtml [Consulta 15: febrero 2014]
23. <http://www.elmundo.es/elmundo/2009/10/14/navegante/1255539592.html>
[Consulta 15: febrero 2014]
24. <http://www.eluniversal.com.mx/notas/633358.html> [Consulta 15: febrero 2014]
25. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua/Télex. (2014)
<http://lema.rae.es/drae/?val=t%C3%A9lex> [Consulta 6: agosto 2014]
26. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua/Teléfono. (2014)
<http://lema.rae.es/drae/?val=tel%C3%A9fono> [Consulta 6: agosto 2014]
27. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua/Mensáfono. (2014)
<http://lema.rae.es/drae/?val=mens%C3%A1fono> [Consulta 6: agosto 2014]

Normativa de Costa Rica:

1. Código Civil. Ley 30 del 19 de abril de 1885 de la República de Costa Rica.
2. Constitución Política de la República de Costa Rica del 7 de noviembre de 1949.
3. Ley del Impuesto General sobre las ventas. Ley 6 826, de 8 de noviembre de 1982 de la República de Costa Rica.
4. Ley General de Telecomunicaciones. Ley 8 642 del 14 de mayo de 2008 de la República de Costa Rica.

5. Ley de Fortalecimiento y Modernización de las Entidades Públicas del Sector Telecomunicaciones. Ley 8 660, del 20 de junio de 2007 de la República de Costa Rica.
6. Ley de Traslado del Sector Telecomunicaciones del Ministerio de Ambiente, Energía y Telecomunicaciones al Ministerio de Ciencia Y Tecnología. Ley 9 046 de 7 de junio de 2012 de la República de Costa Rica.
7. Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias. Ley 8 114 de 2 de julio de 2001 de la República de Costa Rica.
8. Ley de Aprobación de La Constitución y Convenio de la Unión Internacional De Telecomunicaciones Y El Instrumento de Enmienda a la Constitución y al Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones. Ley No. 8100 de 4 de abril de 2002 de la República de Costa Rica.
9. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley 4 755, del 29 de abril de 1971 de la República de Costa Rica.
10. Ley de Autorización para el Paso de Cables Submarinos por el Mar Territorial y para el Anclaje en el Territorio Nacional. Ley 7 832, del 30 de setiembre de 1998 de la República de Costa Rica.
11. Código Penal. Ley 4 573, del 4 de mayo de 1970 de la República de Costa Rica.
12. Ley de Promoción del Desarrollo Científico y Tecnológico, Ley 7 169, del 26 de junio de 1990 de la República de Costa Rica.
13. Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Ley 9 069, del 10 de setiembre del 2012 de la República de Costa Rica.

14. Ley de Protección de la Niñez y la Adolescencia Frente al Contenido Nocivo de Internet y Otros Medios Electrónicos. Ley 8 934, del 14 de marzo de 2011 de la República de Costa Rica.
15. Reglamento de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Decreto Ejecutivo 14 082-H, del 29 de noviembre de 1982.
16. Directriz DGT-66-08 Dirección General de Tributación.
17. Oficio DGT-376-2011 Dirección General de Tributación.
18. Oficio DGT-699-11 Dirección General de Tributación.
19. DG-AL-001-08 Dirección General de Tributación.
20. Resolución General DGT-R-003-2011. Dirección General de Tributación.
21. Criterio Institucional No. DGT-CI-05-2011 Dirección General de Tributación.
22. Oficio DGT-605-20013. Dirección General de Tributación.
23. Oficio DGT-475-2012. Dirección General de Tributación.
24. Plan Nacional de Desarrollo de las Telecomunicaciones 2009-2014 “Costa Rica: un país en la senda digital”. Ministerio de Ambiente, Energía y Telecomunicaciones; Viceministerio de Telecomunicaciones. República de Costa Rica.
25. RCS-081-2012. Resolución del Consejo de la Superintendencia de Telecomunicaciones. -San José, a las 11.00 horas, del 29 de febrero del 2012.
26. Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Resolución RRG-7210-2007. - San José, a las ocho horas con veinte minutos, del veintiuno de setiembre de dos mil siete.
27. Autoridad Reguladora de los Servicios Públicos. Resolución RRG-6351-2007. - San José, a las catorce horas, del diecinueve de febrero de dos mil siete.

28. Decreto Ejecutivo 32 083, del 24 de agosto de 2004.
29. Decreto Ejecutivo 26 628-Micit, del 1º. de diciembre de 1997.
30. Decreto Ejecutivo 29 559, del 31 de mayo de 2001
31. Decreto Ejecutivo N° 30 628-Micit.
32. Decreto Ejecutivo 32 083, del 24 de agosto del 2004.
33. Decreto Ejecutivo 10, del 15 de noviembre de 1917.
34. Decreto Ejecutivo 13, del 24 de enero de 1918.
35. Decreto Ejecutivo 27 146-H, publicado en La Gaceta 136, del 15 de julio de 1998.
36. Acuerdo Ejecutivo 160 del 30 de junio de 1917.
37. Decreto Ejecutivo 37 477-H, publicado en La Gaceta 247, del 21 de abril del 2012.
38. Actas Ley 8 114. Expediente 14 189. Asamblea Legislativa. Departamento de Archivo, Investigación y Trámite.

Sentencias:

1. Voto 5416-2001, de las quince horas con doce minutos del veinte de junio del dos mil uno. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
2. Voto 1 830-99 de las dieciséis horas con doce minutos, del diez de marzo de mil novecientos noventa y nueve. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
3. Voto 730-95, de las quince horas, del tres de febrero de mil novecientos noventa y cinco. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

4. Voto 2 306-91, de las catorce horas cuarenta y cinco minutos, del seis de noviembre de mil novecientos noventa y uno. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
5. Voto 2 020-09, de las ocho horas y treinta minutos, del trece de febrero del dos mil nueve de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia
6. Voto 2 408-07, de las dieciséis horas con trece minutos, del veintiuno de febrero del dos mil siete. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
7. Voto 5 416-01, de las quince horas con doce minutos, del veinte de junio del dos mil uno. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
8. Voto 0730-95, de las quince horas del tres de febrero de mil novecientos noventa y cinco. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
9. Voto 0155-02, de las dieciséis horas con dos minutos del dieciséis de enero del dos mil dos. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
10. Resolución 87, Tribunal Fiscal Administrativo. San José, a las once horas del veintisiete de noviembre de mil novecientos noventa y dos.
11. Resolución 30. Tribunal Fiscal Administrativo. San José, a las ocho horas del dieciséis de junio de mil novecientos noventa y tres.
12. Resolución TFA-145-2013. Sala Segunda. Tribunal Fiscal Administrativo. San José, a las doce horas del veintidós de abril del dos mil trece.
13. Resolución TFA-510-2012. Sala Primera. Tribunal Fiscal Administrativo. San José, a las quince horas, treinta minutos del primero de noviembre del dos mil doce.
14. Voto 319-95, de las catorce horas cuarenta y dos minutos, del diecisiete de enero de mil novecientos noventa y cinco. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

15. Voto 3 327-95, de las quince horas cuarenta y dos minutos, del veintisiete de junio de mil novecientos noventa y cinco. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
16. Voto 7 065-97, de las diecisiete horas cuarenta y ocho minutos, del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia
17. Voto 7066-97, de las diecisiete horas con cincuenta y un minutos, del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
18. Voto 7 067-97, de las diecisiete horas con cincuenta y cuatro minutos, del veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
19. Voto 4 883-02, de las catorce horas con cincuenta y ocho minutos, del veintidós de mayo del dos mil dos. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
20. Voto 2 197-92 de las catorce horas treinta minutos, del once de agosto de mil novecientos noventa y dos. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
21. Voto 4 788-93, de las ocho horas cuarenta y ocho minutos, del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
22. Voto 5749-93, de las catorce horas treinta y tres minutos, del nueve de noviembre de mil novecientos noventa y tres. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
23. Voto 3 444-96, de las quince horas doce minutos, del día nueve de julio de mil novecientos noventa y seis. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

24. Voto 2 709-93, de las once horas con veintisiete minutos, del once de junio de mil novecientos noventa y tres. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
25. Voto 0730-95, de las quince horas del tres de febrero de mil novecientos noventa y cinco. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
26. Voto 3 235-99, de las dieciséis horas con treinta y seis minutos, del cuatro de mayo de mil novecientos noventa y nueve. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
27. Voto 2 581-99, de las once horas con dieciocho minutos, del nueve de abril de mil novecientos noventa y nueve. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
28. Voto 4 844-99, de las dieciséis horas con dieciocho minutos, del veintidós de junio de mil novecientos noventa y nueve. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia.
29. Res-000019-F-2000. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, San José, a las quince horas treinta minutos, del doce de enero del dos mil.
30. Resolución 089-2013-VI Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial De San José. Anexo A. Goicoechea, a las quince horas cincuenta y cinco del veinticinco de junio de dos mil trece.
31. Res. 2011004142 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las dieciséis horas y cuarenta y seis minutos, del veintinueve de marzo del dos mil once
32. Res. 2010012642 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las trece horas y cincuenta y seis minutos. del veintitrés de julio del dos mil diez.
33. Res. 2010-010627 Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las ocho horas y treinta y uno minutos, del dieciocho de junio del dos mil diez.

34. Resolución 145, de las 10 horas 15 minutos, del 22 de febrero del 2008. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia.
35. Resolución 029-2014-VI Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Sexta. Segundo Circuito Judicial De San José. Anexo A. Goicoechea, a las nueve horas del veinticinco de febrero de dos mil catorce.
36. Resolución 089 -2013-VI Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial De San José. Anexo A. Goicoechea, a las quince horas cincuenta y cinco, del veinticinco de junio de dos mil trece.

Noticias en Periódicos

“Internet se dispara con el celular”. El Financiero 973, 26 de mayo-1º. de junio del 2014, p. 23.

Normas Extranjeras

1. Internet Tax Freedom Act, United States Congress. Signed into law as title XI of Public Law 105-277 on October 21, 1998.
2. Internet Tax Freedom Act, Amendment Act of 2007, United States Congress. Signed into law on October 31, 2007.
3. Internet Tax Nondiscrimination Act, United States Congress. Signed into law on December 3, 2004.

4. Corte Suprema de los Estados Unidos. 26/7/97. Janet Reno c/ American Civil Liberties Union. 929 Federal Supplement. 878
5. Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 11 de diciembre del 2006.
6. Decreto Ley 824, Santiago, 27 de diciembre de 1974. Ley Sobre Impuesto a la Renta. República de Chile.
7. Decreto Ley 825, Santiago, 27 de diciembre de 1974. Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. República de Chile.
8. Decreto 280/97 de la República Argentina.
9. Texto ordenado de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, sustituido por el artículo 1°. de la Ley 23 349 y sus modificaciones. Buenos Aires, 26/3/97. República Argentina.
10. Ley 25 063 Buenos Aires, 30/12/1998. República Argentina.
11. Ley 1 607 del 26 de diciembre del 2012 de la República de Colombia.
12. Ley 1 430, del 29 de diciembre del 2010 de la República de Colombia.
13. Proyecto de Ley 124/10 C, 174/10S de 24-11-2010 de la República de Colombia.
14. DECRETO 624 DEL 3 de marzo de 1989. Estatuto Tributario de la República de Colombia. (Modificado por el Decreto Nacional 3 258, del 2002 y las Leyes 383 de 1997, 488 de 1998 y 863 del 2003).
15. Ley 2009-669, de 12 de junio del 2009 de la República de Francia.

16. Sentencia Conseil Constitutionnel de Francia 2009-580. Disponible en http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/anglais/2009_580dc.pdf [consulta 2 de mayo: 2014]