Sustento del uso justo de Materiales Protegidos

derechos de autor para fines educativos

UCI
Universidad para la Cooperación Internacional

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

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

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

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

a- Legislación costarricense: Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, No.6683 de 14 de octubre de 1982 - artículo 73, la Ley sobre Procedimientos de Observancia de los Derechos de Propiedad Intelectual, No. 8039 – artículo 58, permiten el copiado parcial de obras para la ilustración educativa.
b- Legislación Mexicana; Ley Federal de Derechos de Autor; artículo 147.
c- Legislación de Estados Unidos de América: En referencia al uso justo, menciona: "está consagrado en el artículo 106 de la ley de derecho de autor de los Estados Unidos (U.S,Copyright - Act) y establece un uso libre y gratuito de las obras para fines de crítica, comentarios y noticias, reportajes y docencia (lo que incluye la realización de copias para su uso en clase)."
d- Legislación Canadiense: Ley de derechos de autor C-11– Referidos a Excepciones para Educación a Distancia.
e- OMPI: En el marco de la legislación internacional, según la Organización Mundial de Propiedad Intelectual lo previsto por los tratados internacionales sobre esta materia. El artículo 10(2) del Convenio de Berna, permite a los países miembros establecer limitaciones o excepciones respecto a la posibilidad de utilizar lícitamente las obras literarias o artísticas a título de ilustración de la enseñanza, por medio de publicaciones, emisiones de radio o grabaciones sonoras o visuales.

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

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

Sentencia: 00089 Expediente: 11-005536-1027-CA Fecha: 25/06/2013 Hora: 03:55:00 p.m. Emitido por: Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI

Tipo de Sentencia: De Fondo
Redactor: Cynthia Abarca Gómez
Clase de Asunto: Proceso de conocimiento declarado de fallo directo

Texto de la sentencia

Documentos relacionados: Referencia a otra jurisprudencia

Contenido de interés 1

Tribunal Contencioso Administrativo,

Circuito Judicial de San José, Edificio Anexo A

entral 2545-00-03 Fax 2545-00-33

orreo Electrónico tproca-sgdoc@poder-judicial.go.cr

EXPEDIENTE: 11-005536-1027-CA

PROCESO DE FALLO DIRECTO

ACTOR: AMNET CABLE COSTA RICA S.A.

DEMANDADO: EL ESTADO

COADYUVANTE ACTIVO : RADIOGRÁFICA COSTARRICENSE S.A.

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.

Proceso de conocimiento declarado de fallo directo interpuesto por **AMNET CABLE COSTA RICA S.A.** representada por sus apoderados generalísimos Juan Manuel Mora Guardia, cédula de identidad 1-827-744, vecino de Heredia y Norman Chaves Boza, cédula de identidad 3-271-036 y vecino de San José, ambos casados y administradores de empresas, contra el **ESTADO** representado por la procuradora María del Rocío Solano Raabe, casada, abogada, cédula de identidad 9-087-665 y vecina de Cartago. Participa como coadyuvante activo **RADIOGRÁFICA COSTARRICENSE S.A.** (en adelante RACSA) representada por su apoderado general judicial Alejandro Lara Vargas, abogado, cédula de identidad 1-723-584. Intervienen los abogados (as) Diego Salto Van Der Laat, Anayansi Mora Palma y Ana Catalina Arias Gómez en su condición de apoderados especiales judiciales los dos primeros de la parte actora y la última, del coadyuvante activo.

RESULTANDO

1.-

La sociedad accionante interpone la demanda que ha dado origen al presente proceso para que, en lo medular, en sentencia se declare: 1**)** La nulidad por ilegal de la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por la Dirección General de Tributación. 2**)** La nulidad por ilegal del criterio institucional No. DGT-CI-05-11, de 4 de marzo de 2011, que fundamenta la referida resolución DGT-699-11. 3) Que no tienen actualmente la obligación legal de cobrar el impuesto general sobre las ventas a los suscriptores del servicio de acceso a internet. 4) Que en caso de oposición, se condene al Estado al pago de ambas costas de la acción. Asimismo, solicitó que por tratarse de un asunto de puro derecho se prescinda de la celebración de audiencia, en aplicación del artículo 69 del Código Procesal Contencioso Administrativo (en adelante CPCA) *(folio 13 del expediente judicial).* Como medida cautelar, gestionó la suspensión de lo resuelto en las conductas formales impugnadas *(folio 50 del expediente judicial).*

2.- La representante del Estado contestó la demanda y opuso la excepción de falta de derecho. Pidió, se declare sin lugar la demanda así como que se condene a la actora al pago de ambas costas y los intereses que esa suma genere. Finalmente,

manifestó que no se oponía a que se resolviera el proceso prescindiendo de las audiencias *(folios 72 al 87 del expediente judicial).*

3.- El 26 de abril de 2012, el apoderado general judicial de RACSA se apersonó como coadyuvante activo en esta causa *(folios 95 al 109 del expediente judicial).*

4.- Por resolución No. 173-2012, dictada a las 10 horas 45 minutos del 9 de mayo de 2012, la Jueza Tramitadora rechazó la medida cautelar solicitada. Esa decisión fue confirmada por el Tribunal de Apelaciones de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda en el Voto No. 576-2012, dictado a las 13 horas 24 minutos del 26 de setiembre de 2012 *(folios 113 al 115, 137, 138 y 153 del expediente judicial).*

5.- Por autos de las 14 horas 32 m inutos del 10 de abril y a las 9 horas 53 minutos del 17 de abril, ambos del 2013, la juzgadora de trámite acogió la gestión de las partes para que se aplicara el trámite que señala el artículo 69 del CPC A y ordenó remitir este proceso a esta Sección para que lo re solviera por el fondo (*folio s 158 y 163 de este libelo).*

6.- El expediente fue remitido a la Sección Sexta el 18 de junio de este año para el dictado del fallo correspondiente, según consta a folio 158 vuelto del expediente judicial. En los procedimientos no se observan nulidades que generen indefensión. Previa deliberación, se dicta esta sentencia dentro del plazo establecido en el artículo 69 inciso 2) del citado Código Procesal en relación numeral 82 inciso 2) del Reglamento Autónomo de Organización y Servicio de esta jurisdicción, ***con redacción de la jueza ponente Abarca Gómez y el voto afirmativo de las juzgadoras Quirós Muñoz y Bolaños Salazar.***

CONSIDERANDO

I.- De previo. Según se explicó, RACSA se apersonó como coadyuvante activo en este proceso y ha participado, en tal condición, tanto en la audiencia oral correspondiente a la apelación de la medida cautelar como por escrito, con la presentación de diversos escritos en los que expone su argumentación jurídica. No obstante, de una revisión minuciosa de los autos, se observa que la juzgadora de trámite no se pronunció sobre la procedencia o no de la coadyuvancia. Estimamos que se trata de una omisión que bien puede ser subsanada, en los términos que lo prevé el numeral 13 del CPCA; y que, además, no genera indefensión ya que, insistimos, el coadyuvante ha venido participando. Pues bien, el Tribunal estima que, en efecto, RACSA tiene un interés indirecto en las resultas de este juicio, toda vez que se dedica, entre otras, a la prestación de servicios de internet y, precisamente, en este proceso se discute sobre la legalidad de gravarlos con el Impuesto General sobre las Ventas (en

adelante IGSV). Por ende, se estima que cumple con las condiciones que exige el numeral 13 citado y se admite su participación como coadyuvante activo.

II.- Aceptación de la prueba documental en el presente asunto. Debe señalarse que al estar frente a un proceso de fallo directo -que se caracteriza por el hecho de que las partes han consentido de forma expresa la renuncia a las audiencias orales- no se ha llevado a cabo el filtro de admisión de prueba que es propio de la audiencia preliminar, conforme lo regula el canon 90 del CPCA. Para tales efectos, por aspectos de orden y claridad, debe indicarse que en estos casos, donde las partes han optado por acogerse a esta modalidad procesal regulada por el artículo 69 ejusdem, el juzgador cuenta con todos los elementos de prueba que constan en el expediente para emitir su fallo. De ello se desprende, por ende, en esta dinámica que la sola declaración de fallo directo por parte del juzgador de trámite y su aceptación por los jueces de fondo, hacen que para el dictado de la resolución respectiva, se admita la totalidad de la prueba documental aportada y que se encuentre a disposición del Tribunal. Será luego, en el examen deliberativo de fondo conforme a las reglas de la sana crítica racional, que se conferirá al valor probatorio debido a cada elemento aportado.

III.- Hechos probados. De relevancia para efectos del presente proceso, se tiene por acreditado lo siguiente: **1)** La empresa actora ofrece a sus clientes el servicio de acceso a internet basado en la tecnología de transmisión vía cable modem, los cuales comercializa a partir de la obtención de un título habilitante otorgado en julio de 2009, en razón de la apertura del mercado de las telecomunicaciones *(hecho no controvertido, así admitido por el Estado a folio 73 del expediente judicial).* **2)** El 4 de marzo de 2011 la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda (en adelante DGT) emitió el Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, en el cual dispuso, en lo medular, que el servicio de Internet se encontraba gravado con el IGSV, tanto si se brindaba como parte del servicio de telefonía, como si se realiza a través 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. Se indicó también que dicho criterio institucional regiría a partir del día siguiente de que fuera divulgado por medio del Digesto Tributario, apartado “”Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda (www.hacienda.go.cr)*(folios 9 al 14 del expediente administrativo).* **3)** El 10 de agosto de 2011, la sociedad actora consultó ante la DGT, con fundamento en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) si el servicio de acceso a internet que prestaba se encontraba sujeto al IGSV. Su interpretación fue que no lo estaba *(hecho no controvertido, folios 1 al 8 del expediente administrativo).* **4)** Mediante resolución DGT-699-11, de 5 de setiembre de 2011, la DGT rechazó la interpretación de la demandante y le indicó que el servicio de acceso

a internet sí estaba sujeto al IGSV, con fundamento, entre otros, en el referido criterio institucional No. DGT-CI-05-11 *(hecho no controvertido, folios 20 al 23 del expediente administrativo).*

IV.- Objeto del proceso. Del marco de las pretensiones y argumentos de las partes estima el Tribunal que el presente proceso versa, en lo medular, sobre el examen de legalidad del Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT y de la resolución DGT-699-11, de 5 de setiembre de 2011, mediante los cuales la DGT comunicó a la actora que el servicio de acceso a internet sí estaba sujeto al IGSV , con fundamento en el referido criterio institucional. En lo fundamental, la **sociedad actora** reclama la ilegalidad de las conductas formales impugnadas por lo siguiente: 1) El artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas (en adelante LIGSV) no contempla dentro de los servicios gravados, el de acceso a internet. No obstante, afirma, vía interpretación el criterio institucional y las resolución impugnadas consideran que sí lo está a partir del inciso g) del referido artículo 1. 2) Acusa que esa interpretación es ilegal porque el gravamen de los servicios con el IGSV lo es por la vía de excepción, esto es, únicamente se gravan los que expresamente establezca el legislador. 3) Si bien el artículo 6 del CNPT señala que las normas tributarias deben ser interpretadas con arreglo a todos los métodos de interpretación del Derecho Común, lo cierto es que el artículo 5 de ese mismo código establece una limitación a los métodos de interpretación en aspectos como creación, modificación, extinción de tributos y definición de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Por eso, afirma, considerar que la frase "y similares" incluida en el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. 4) De las actas de la Ley No. 8114 queda demostrado que la intención del legislador fue gravar los servicios de telefonía, radiomensajería y radiolocalización, sin que se haga referencia a gravar los servicios de internet, pese que para esa época ya era una tecnología altamente conocida y utilizada. 6) Manifiesta que no es viable determinar la voluntad del legislador a través de lo establecido en la Ley de Telecomunicaciones, la cual es posterior a la LGISV y que el concepto de internet no es asimilable al de telecomunicaciones. 7) Sostiene que la utilización del método evolutivo no es unánime respecto de las normas tributarias. Dadas las diversas manifestaciones que en abono a las posiciones en controversia aportan las partes litigantes, para lo que se considera un mejor orden, en los siguientes apartes se abordará cada uno de los ejes temáticos que en sus agravios plantea la sociedad demandante así como las argumentaciones del ente demandado y el coadyuvante activo, a fin de evitar reiteraciones innecesarias, con el debido análisis, claro está, de todo lo argüido.

V.- Sobre la interpretación de las normas tributarias . Estima el Tribunal que, dado el objeto de lo debatido, resulta oportuno referirse a los mecanismos

interpretativos que han de ser aplicados en materia tributaria, a fin de esclarecer si las normas que regulan este tipo de relaciones fiscales incorporan postulados especiales que ameriten soluciones particulares, o si bien, deben ser entendidas esas normas acorde a los mecanismos usuales de comprensión de los preceptos normativos. Se trata de un tema ya abordado por este Tribunal, entre otras, en la sentencia No. 128-2012-VI, dictada a las 7 horas 30 minutos del 27 de junio del 2012, que, en lo que interesa, indicó: *"(...) En materia tributaria, el numeral 6 del citado Código establece las formas en que debe interpretarse la normativa regulatoria. Tal mandato establece: "Las normas tributarias se deben interpretar 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." Por ende, la normativa tributaria debe aplicarse conforme a los mecanismos de interpretación normal. No existe criterio alguno que permita sostener seudo-máximas de interpretación tales como in dubio pro fisco, pro contribuyente, y otras por el estilo, que sean de aplicación genérica y total a una diversidad indeterminada de hipótesis, de modo que sean principios que deban imponerse en este ejercicio intelectivo del operador jurídico. Desde ese plano, las normas deberán ser interpretadas acorde a las formas de comprensión usuales, lo que depende de cada caso concreto. En efecto, la determinación del mecanismo interpretativo aplicable frente a una determinada situación jurídica, es un tema que ha de valorarse en cada caso concreto. Para ello, debe atenderse a la finalidad misma de la norma, conforme a los parámetros que otorga el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública y canon 10 del Código Civil. En esa línea, merece traer a colación lo dicho por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en el fallo 145 de las 10 horas 15 minutos del 22 de febrero del 2008, en la cual, sobre el tema de la interpretación de las normas tributarias indicó: "(...) 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. (...) En esta labor, de acuerdo al principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. 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 a 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, a fin de 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 ende, el operador jurídico ha de acudir a los mecanismos de interpretación que sean pertinentes en cada caso concreto, sin que pueda partirse, como criterio genérico de base, que la interpretación debe atender a una forma específica. (...)". Este Tribunal comparte a cabalidad el anterior criterio, el cual servirá de punto de partida para resolver la divergencia interpretativa que se plantea en el caso concreto.

VI.- Algunas generalidades del Impuesto General Sobre las Ventas. Cabe recordar que el IGSV es un tributo que grava el valor agregado en la venta de las mercancías y en la prestación de determinados servicios. Se caracteriza por gravar las distintas fases del ciclo económico (fabricación, comercialización, en fases de mayorista y detalle), por lo que 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. Como consecuencia de lo anterior, lo que se grava es el valor incorporado o agregado en cada etapa, que a su vez determina la principal ventaja económica de este tributo, a saber, la neutralidad. El hecho generador del tributo surge entre de varios supuestos, de la siguiente manera: a) en la venta de mercancías, con la facturación o entrega de ellas, en 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, en el acto que se realice primero; ch) en el uso o consumo de mercancías por parte de los contribuyentes, en la fecha en que aquellas se retiren de la empresa y d) en las ventas en consignación y los apartados de mercaderías, en el momento en que la mercadería queda apartada, según sea el caso (artículos 2 y 3 de la LIGSV). Desde este plano, el sujeto pasivo 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. La tarifa del gravamen es de un 13%. Interesa resaltar que este tributo se caracteriza por aplicar un sistema mixto de identificación de su objeto, el cual difiere, por ejemplo, del Impuesto sobre el Valor Agregado o Añadido, adoptado por otros países, entre ellos los de la Unión Europea. Así, 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. Así se refleja en el artículo 1 de la LIGSV, conforme al cual *"(...) 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 N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) 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, Nº 7557, de 20 de octubre de 1995. (Así reformado el inciso i), por el artículo 15 de la Ley N° 8114, 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 N° 7097 de 1º de setiembre de 1988). l) Servicios publicitarios prestados a través 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 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987 y ampliado por el inciso 39 del artículo 19 de la Ley No. 7097 de 18 de agosto de 1988). ll) Transmisión de programas de televisión por cable, satélite u otros sistemas similares, así como la grabación de "videos" y "pistas", y su arrendamiento. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). m) Servicios de las agencias aduanales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). n) Servicios de correduría de bienes raíces. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 de 30 de noviembre de 1987). ñ) Servicios de mudanzas internacionales. (Así adicionado por el artículo 3º de la Ley Nº 7088 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, Nº 6826, de 10 de noviembre de 1982, y las establecidas en la Ley Nº 7874, 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 N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria, de 4 de julio del 2001) (NOTA: de acuerdo con el párrafo tercero del artículo 42 de la Ley Forestal Nº 7575 del 13*

de febrero de 1996, la MADERA pagará un impuesto de ventas igual al impuesto general de ventas menos tres puntos porcentuales). (...)". Ahora bien, es necesario tener presente que el inciso g) del artículo 1 en cuestión, en los términos que está redactado, fue reformado mediante Ley No. 8114, de 4 de julio de 2001. Antes de dicha reforma, en lo que interesa, estaba gravado con el IGSV los servicios de *"(...) g) Teléfonos, cables y "télex".(...)".* Expuesto lo anterior, procederemos al análisis concreto de cada una de las conductas impugnadas.

VII.- Sobre el examen de legalidad de las conductas formales impugnadas. Como explicamos, en este proceso se cuestiona la legalidad del Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado por la DGT el 4 de marzo de 2011 y la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por misma Dirección. El primer aspecto que ha de definirse es si cuando el artículo 1 inciso g) de la LIGSV que grava con ese tributo los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares, se incluyó o no el servicio de acceso a internet. Lo anterior porque, como bien afirma la accionante, en esta materia rigen los Principios de Reserva de Ley y Legalidad Tributaria, conforme a los cuales la creación, modificación y extinción de los tributos así como de los elementos de la obligación tributaria, deben estar definidos expresamente por el legislador (artículo 121 de la Constitución Política y 5 del CNPT). Lo anterior adquiere aún mayor relevancia si se toma en cuenta que tratándose del IGSV, como dijimos, solo están gravados aquellos servicios que expresamente hayan sido establecidos por la norma legal. La parte actora afirma que el servicio de acceso a internet no esta sujeto a ese tributo porque la norma en cuestión no lo contempla expresamente y no es viable acudir a la interpretación ya que se estarían creando por esa vía, elementos del tributo que solo pueden ser establecidos por ley, posición que comparte el coadyuvante activo. Por su parte, el Estado estima que la norma en cuestión contempla supuestos fácticos jurídicos que permiten afirmar que el servicio de internet sí se encuentra gravado con el tributo en comentario. Luego de un mesurado análisis, el Tribunal llega a la conclusión de que la referida norma sí grava con el IGSV el servicio de acceso a internet por las siguientes razones. Como ya lo anticipamos, antes de julio 2001, el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravaba únicamente el servicio de*Teléfonos, cables y "télex".* Luego, la Ley No. 8114 citada introduce una reforma al referido inciso para que se entienda que se encuentran gravados *los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.* Como se desprende de la referencia a las actas que aporta la accionante, la intención fue dotar de claridad y precisión algunos términos propios de áreas donde se han producido innovaciones tecnológicas notables y que han variado la forma en que se prestan los servicios tradicionales. Interpreta el Tribunal que la referencia del legislador lo es a los servicios de comunicación, entendiendo por éstos 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. Nótese, por una parte, que los servicios que refiere, en el caso concreto, el actual inciso g) comparten, a cabalidad, las características propias de un servicio de comunicación. Por otra, debe resaltarse que el legislador utilizó el término "servicios", que hace referencia a un conjunto de medios, objetos o utensilios que se emplean en una actividad o cooperan en su mejor realización. Esto es, aquellos servicios que sirvan para transmitir, emitir, y/o recibir signos, señales, escritos, datos, imágenes, sonidos o información de cualquier naturaleza por hilo, conductores, ondas radioeléctricas, medios ópticos u otros sistemas electromagnéticos. Tenemos, entonces, que la norma gravó, en lo que interesa, los servicios telefónicos y de cable. Ahora bien, ambas partes coinciden en que el internet es un servicio de acceso a un conjunto de redes de comunicación interconectadas que puede prestarse a través de distintos mecanismos como lo fueron, en su momento, las líneas telefónicas y el cable; y actualmente, además, la fibra óptica y medios inalámbricos y satelitales. Desde esta perspectiva, estima el Tribunal que si la actividad sobre la cual recae el tributo son diferentes servicios de comunicación, cuando el legislador gravó los servicios de cable, lo fue en forma general, esto es, cualquier servicio de comunicación que se prestara a través del cable, lo que incluye, sin lugar a duda, el servicio de internet cuando se presta a través de esas modalidades. No comparte el Tribunal los argumentos de la accionante referidos a que lo que se quiso gravar en ese punto fueron los servicios de cablegramas. En rigor, la norma no refiere, siquiera, a este concepto sino, reiteramos, a uno general, a saber, servicios de cable, que bien puede incluir el cablegrama, pero también el servicio de acceso a internet por cable. Por otra parte, llama la atención que para la época en que fue aprobada la reforma (año 2001) las formas frecuentes y difundidas para el acceso a internet eran el servicio telefónico o el de cable. Lo anterior se refuerza si se toma en cuenta que el término servicios de cable no puede referirse a la televisión por cable, por cuanto ese era un servicio que ya se encontraba ya gravado en el inciso ll) del artículo 1 en comentario, desde el año 1987. Así, como primer punto, estimamos que la intención del legislador fue gravar, de manera general, los servicios de cable y telefónicos, entendiendo por éstos 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 a través de esa plataforma, se encuentra expresamente gravado con el IGSV.

VIII.- Queda pendiente, ahora, resolver si el inciso g) del artículo 1 de la LIGSV gravó el servicio de acceso a internet cuando se preste por una plataforma distinta al teléfono

o al cable. En ese sentido, el conflicto entre las partes gira en torno a si ha de entenderse o no que ese servicio se encuentra incluido en el concepto "similares". La demandante y el coadyuvante activo estiman que considerar que la frase "y similares" incluida en la norma en comentario incorpora los servicios de acceso a internet representa una violación clara y evidente al derecho de certeza y seguridad jurídica, al Principio de Legalidad y Reserva de Ley en esta materia. El Estado, por su parte, sostiene que el legislador sí lo gravó y optó por un concepto jurídico indeterminado como lo es " y similares" y que esa inclusión no atenta contra los referidos principios, posición que ya ha sido legitimada por la Sala Constitucional sin perjuicio, claro está, del control de legalidad correspondiente. Analizados detenidamente los argumentos de las partes este Tribunal se inclina por avalar la tesis interpretativa de la representación estatal. Como primer aspecto, debe descartarse la premisa de que la sola utilización de este tipo de conceptos jurídicos indeterminados (en este caso, "y similares") sea violatoria, persé, de principios como el legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica. Se trata de un tema que, como afirma el Estado, ya fue delimitado por la Sala Constitucional cuando en la sentencia No. 5416-2011, dictada a las 15 horas 12 minutos del 20 de junio de 2001 indicó *"(...) V.-PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.- La acción acusa que el mecanismo utilizado por la administración tributaria para gravar su actividad, utilizando el concepto indeterminado de "similares" incluido en el inciso c) del artíulo primero de la ley, quebranta el principio de reserva de ley. (...) Obviamente, como lo expresa la Procuraduría General, que no estamos en presencia de un problema de delegación de competencias, sino de desentrañar el sentido del vocablo "similares" para los efectos de formular un traslado de cargos. Es principio general de Derecho constitucional que el legislador debe perseguir la claridad de la norma, debe procurar que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse y debe evitar, a toda costa, de provocar situaciones objetivamente confusas; en síntesis, al legislar se debe procurar la certeza. Así 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. Empero no es ésta 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 1° 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. Por todo lo expuesto, se impone rechazar por el fondo la acción en cuanto a la violación del principio de reserva de ley. (...)". El criterio del alto Tribunal Constitucional es plenamente compartido por este órgano jurisdiccional y permite concluir sobre dos aspectos. Primero, es legítimo que el legislador tributario recurra a conceptos jurídicos indeterminados para estructurar los elementos de la obligación tributaria. Segundo, como bien lo reconocen ambas partes, se trata de un ejercicio que está sujeto al control de legalidad de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, precisamente para garantizar una adecuada interpretación del concepto jurídico indeterminado y evitar que se incurra en una integración analógica a través de la cual se pretenda 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; aspectos que, en efecto, solo pueden ser establecidos por la ley. Corresponde, entonces, explicar las razones por las cuales estimamos que sí es viable afirmar, como lo hacen las conductas impugnadas, que el servicio de acceso a internet se encuentra incluido dentro de los servicios similares a la que hace referencia el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. 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 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 interpret e. 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 ende, la forma en que ha de aplicarse en el caso concreto. En ese sentido, lo primero que hay que precisar es que, a juicio de este Tribunal, los servicios similares que menciona la norma en comentario son aquellos que compartan características estructurales y la finalidad de los otros que ahí concretamente se enumeran, a saber, los servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores, radiomensajes. En esencia, estamos frente a servicios que facilitan la comunicación entre las personas, entendiendo por ésta 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. En ese punto, no debe llamar a confusión lo que indica el artículo 1 inciso 30) del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, cuando define lo que ha de entenderse por servicio de radiolocalizadores, radiomensajes y similares. En rigor, es estricto apego al contenido de la potestad reglamentaria y el Principio de Interdicción a la Arbitrariedad Administrativa, solo podría interpretarse que, en ese supuesto, el término "similares" refiere a servicios análogos y que se caractericen por constituir un servicio de busca personas, y envío de mensajes, realizado mediante sistema de radiocomunicación y similares en una o más vías, independientemente del dispositivo utilizado para el disfrute del servicio. Más no podría concluirse que ese concepto de "similares" sea el que refiere el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. Por una parte, no debe dejarse de lado que el reglamento es una norma subordinada a la ley, que lo pretende es desarrollar sus alcances, más nunca contradecirla o dejar sin efecto sus disposiciones. Interpretar que la norma reglamentaria define el concepto legal de "similares" llevaría a incurrir en un ejercicio abusivo de la potestad reglamentaria en tanto supondría restringir los alcances del concepto empleado por el legislador quien, como se explicó, 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. Teniendo claro lo anterior, este Tribunal estima que, al amparo de los artículos 10 del Código Civil y 10 de la LGAP, es perfectamente posible una interpretación finalista y hermeneútica 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. El Tribunal entiende cuando el legislador estableció que se gravaba con el IGSV *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. Insistimos que la intención del legislador fue gravar, en general, los servicios que facilitaran la comunicación entre las personas, entendiendo por ésta 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 éstos, 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 a través 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. Lo anterior tiene aún más sentido si se toma en cuenta que ya el legislador lo había gravado expresamente cuando se accesara a través de servicios telefónicos o de cable. Por lo expuesto, estimamos que no se está creando o modificando tributos, ni se están definiendo, vía interpretación, los elementos esenciales de la obligación tributaria; menos aún, creándolos analógicamente. Nótese que no se están ampliando los efectos de la norma (pues los servicios telefónicos, de cable y similares fueron expresamente contemplados por el legislador) a extremos que ella no contempla, o que no deriven de su contenido. Reiteramos que, tratándose del servicio de acceso a internet, esos aspectos ya fueron definidos por el legislador cuando estableció que estaban gravados los servicios telefónicos, de cable y similares; razón por la cual la fórmula utilizada no violenta los artículos 5 y 6 del CNPT. Por las mismas razones, tampoco es cierto que se esté gravando, por la vía de excepción, un nuevo servicio. No se incorpora allí supuestos, independientes uno del otro, no previsto por el legislador. Por el contrario, la norma establece supuestos de hecho (servicios telefónicos y de cable, y similares) y los vincula con un elemento común, a saber, que se trate de servicios de comunicación como se ha señalado. Y el servicio de acceso a internet es una forma comunicación a la cual puede accederse por servicios telefónicos, de cable u otros similares como lo son, en forma inalámbrica, satelital o por fibra óptica, entre otros. Por otra parte, no resulta de recibo el argumento de la accionante conforme al cual, para la fecha de la reforma, el internet era una tecnología conocida, por lo que si el legislador la quería gravar así lo hubiese establecido expresamente. Insistimos 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. Finalmente, no puede dejar de ponderarse que las normas tributarias se identifican, en una buena parte, por su carácter contributivo en tanto engloban como última finalidad

el colaborar con las cargas públicas, a fin de dotar al Estado de los recursos adecuados que le permitan desplegar su marco funcional y prestacional a favor de la colectividad. Desde esta perspectiva, no vería el Tribunal como el legislador hubiese optado por gravar con el IGSV los servicios de cable (entre ellos el de acceso a internet vía cable modem) y no otros medios de acceso a internet que permitan la comunicación a través de nuevas tecnologías, como podría ser, por ejemplo el internet inalámbrico, por fibra óptica o satelital. Ello más bien crearía una distorsión tecnológica y económica (que se grave con IGSV el internet que se accese por servicios telefónicos y de cable y no el que se ofrece por tecnologías más novedosas), que el Tribunal no podría cohonestar y que además resultaría violatorio del propio ordenamiento jurídico, particularmente en materia de telecomunicaciones, en tanto comprometería, entre otros, el principio de no discriminación que establece el artículo 3 inciso g) de la Ley General de Telecomunicaciones (Ley No. 8642).

IX.- Con base en lo expuesto, estimamos que el Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11, dictado el 4 de marzo de 2011 por DGT se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico en tanto en él no se están creando o modificando tributos o elementos de la obligación tributaria. En rigor, esa conducta formal interpreta legítimamente que el servicio de acceso a internet se encuentra gravado con el IGSV en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 inciso g) de la LIGSV, ya sea si se presta por medio de servicios telefónicos o de cable, o bien si se accede a él a través de otras formas similares, como inalámbrico, satelital o de fibra óptica, entre otras. Lo anterior por cuanto la intención del legislador fue gravar con el tributo en comentario 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, y el internet, independientemente del modo en que se acceda, constituye una de estas formas. En ese tanto, no se observa que la interpretación vertida en el criterio impugnado violente los Principios de Legalidad, Reserva de Ley o Seguridad Jurídica sino que más bien, insistimos, responde a una interpretación finalista de la norma que resulta coherente y armónica con el bloque de legalidad vigente. El criterio lo emite el sujeto competente y cuenta con un motivo legítimo (en tanto se ampara en una interpretación viable del artículo 1 inciso g) en cuestión) y que existía tal y como fue tomado en cuenta al momento de dictar el acto. Su contenido es lícito, posible, claro y preciso, ya que dispone, en lo medular, que el servicio de Internet se encuentra gravado con el IGSV, tanto si se brindaba como parte del servicio de telefonía, como si se realiza a través 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. Esa decisión se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico y resulta correspondiente al motivo del acto y proporcionada al fin legal que se traduce en el interés público que subsiste detrás que cada una de los habitantes contribuya a

las cargas públicas, en tanto realicen el hecho generador y conforme a su capacidad contributiva. Se trata, además, de una decisión debidamente motivada, en los términos que lo exige el numeral 136 de la LGAP. Por una parte, define términos relevantes y que facilitan dilucidar que a partir de la modificación que se le hizo al artículo primero inciso g) de la LIGSV, se encuentra gravado el servicio de acceso a internet. En este sentido, se acude a definiciones técnicas de Internet, Protocolos y Red Telefónica Conmutada. Luego, explica que el internet puede ser suministrado a través de la red telefónica y otros medios tales como por cable, satélite; justificando porque se interpreta que el servicios que que se brinda a través de éstos también se encuentra gravado, adaptando la palabra *"y similares."*. En ese tanto, no es dable afirmar, como lo hace la sociedad actora, que el criterio en cuestión no haya ponderado que el servicio de acceso a internet se brindara a través de servicios de cable porque, en rigor, sí lo hizo, según se desprende del folio 12 del expediente administrativo. Finalmente, refiere el alcance de la norma contraponiéndolo a legislación más novedosa en materia de telecomunicaciones, situación que el Tribunal no advierte como lesiva sino que se convierte, más bien, en aspectos jurídicos que deben ser ponderados al momento de la interpretación, como en efecto se hizo. Por lo expuesto, el Tribunal avala la interpretación efectuada por la DGT al estimar que responde no solo a la literalidad de la norma sino además a la finalidad del legislador y al contexto vigente al momento de aplicarla, sin que se denote que aquella invada aspectos reservados a la ley como la creación o modificación de tributos o de elementos de la obligación tributaria, los que insistimos fueron establecido por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la LIGSV. A una conclusión similar se llega en relación con la legalidad de la resolución DGT-699-11, del 5 de setiembre de 2011 emitida por la misma DGT. En esta conducta, la Administración Tributaria rechaza la interpretación de la accionante respecto del tema y concluye que el servicio de acceso a internet que la actora comercializa sí esta gravado con el IGSV. Explica con detalle los presupuestos fácticos y jurídicos que permiten llegar a esa conclusión, entre ellos el artículo 1 inciso g) de referencia y le indica que de la citada norma *"(...) se infiere que el legislador pretendió gravar los servicios propios de las telecomunicaciones; sean aquellas comunicaciones que se hacen a distancia, utilizando para ello servicios de telefonía, por cable, por telex, a través de radiolocalizadores, por radiomensajes y "similares". En otras palabras, lo señalado nos permite concluir que el legislador grava 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. (...)"*. Luego, explica las razones por las cuales ha de entenderse que el servicio de internet se encuentra en el supuesto de hecho que establece la norma. Estamos, se reitera, frente a una interpretación finalista y acorde al contexto histórico, jurídico y social vigente, que el Tribunal comparte por las razones que ya fueron expuestas en los Considerandos anteriores. Se trata, ademas, de un acto dictado por el órgano competente, con motivo cierto y legitimo. Lo que se dispuso es lícito, correspondiente al motivo y proporcionado al fin, según se expuso. Se encuentra, también, motivado tanto

directamente como en forma indirecta cuando remite al criterio institucional que ya ha sido validado. A diferencia de lo que afirma la accionante, las referencias a la Ley General de Telecomunicaciones no constituyen la razón de la decisión adoptada (gravar con el IGSV el servicio de acceso a internet) sino que ello lo fue en razón de que ese servicio fue contemplado por el legislador en el numeral 1 inciso g) de la referida LGISV. No obstante, sí constituyen elementos válidos que orientaron la interpretación efectuada por la DGT en el caso concreto. No debe perderse de vista que que el ordenamiento jurídico administrativo es uno solo y debe ser interpretado en forma lógica, coherente y armónica, tomando en consideración todas las normas que regulan el tema, entre ellas, la Ley General de Telecomunicaciones.Por todo lo expuesto, estimamos de conformidad con el artículo 10 del Código Civil, numerales 10, 11, 128, 130, 131, 132, 133 y 136 de la LGAP, los ordinales 5 y 6 del CNPT y el canon 1 de la LGISV, las conductas administrativas sometidas a examen resultan sustancialmente conformes con el ordenamiento jurídico y así debe declararse.

X.- Sobre las excepciones formulada s-corolario. El Estado formuló la excepción de falta de derecho, la cual debe ser acogida. Por las razones expuestas en los Considerandos previos de esta sentencia, 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. Estima el Tribunal que lo interpretado se ajusta a los principios constitucionales y legales que rigen la materia en tanto no se crea, por analogía un tributo ni se gravan, por la vía de excepción, nuevos servicios no contemplados por el legislador. Así, ha de entenderse que el servicio de acceso a internet que comercializa la accionante está sujeto al pago del IGSV. En consecuencia, debe declararse sin lugar la demanda en todos sus extremos.

X I.- Sobre las costas. El numeral 193 del C PCA dispone que las costas procesales y personales constituyen una carga que se impone a la parte vencida por el hecho de serlo. La dispensa de esta condena solo es viable cuando hubiere, a juicio del Tribunal, motivo suficiente para litigar o bien, cuando la sentencia se dicte en virtud de pruebas cuya existencia desconociera la parte contraria. 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. Por ende, se resuelve este asunto sin especial condena en costas.

POR TANTO

Se acoge la excepción de falta de derecho formulada por el Estado. En consecuencia, se declara sin lugar la demanda en todos sus extremos. Se resuelve este asunto sin especial condena en costas.

Cynthia Abarca Gómez

Priscilla Quirós Muñoz Claudia Bolaños Salazar

EXPEDIENTE: 11-005536-1027-CA

PROCESO DE FALLO DIRECTO

ACTOR: AMNET CABLE COSTA RICA S.A.

DEMANDADO: EL ESTADO

COADYUVANTE ACTIVO : RADIOGRÁFICA COSTARRICENSE S.A.

Es copia fiel del original - Tomado del Sistema Costarricense de Información Jurídica el : 11/5/2016 09:07:55 p.m.