

## **Criterio Institucional sobre el Servicio de Internet**

### **Dirección General de Tributación**

#### **Ministerio de Hacienda**

**Resumen ejecutivo:** En las últimas décadas hemos sufrido los embates de la ola de la Internet, como uno de los medios a través del cual nos comunicamos. En el año 2001, el artículo 15 inciso a) de la Ley N° 8114 del 04 de julio, denominada “Ley de Simplificación y Eficiencia Tributaria”, vino a modificar el artículo 1) inciso g) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, por lo que se ha interpretado, que esta modificación establece que el servicio de Internet se encuentra gravado con este impuesto.

Resulta importante a los intereses institucionales y en relación con las consultas que se han hecho, establecer el criterio relacionado con el servicio de Internet. Sobre eso versa este criterio.

**Normas de referencia:** Artículo 1 inciso g) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas N° 6826 y sus reformas.

#### **Criterio Institucional No. DGT-CI-05-11 del 04 de marzo de 2011**

1º—Que los artículos 99 y 103 inciso e) de la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante, Código Tributario, facultan a la Administración Tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, por todos los medios y procedimientos legales, permitiendo la interpretación administrativa de las disposiciones contenidas en dicho cuerpo legal.

2º—Que el artículo 1 de la resolución N° DGT- R-003 -2011 de 4 de febrero de 2011, publicada en La Gaceta N° 43 de 2 de marzo de 2011, establece que la Dirección General de Tributación debe publicar los criterios institucionales de mayor relevancia en materia tributaria.

#### **Antecedentes**

1º—Que ante los avances tecnológicos y de telecomunicaciones, resulta necesario revisar y establecer que el servicio de Internet se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas. Con la promulgación de la Ley N° 8114, ya citada, se modificó el inciso g) del artículo 1) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, estableciendo que se encuentran gravados los servicios de “*Teléfono, cable, télex, radiolocalizadores, radiomensajes y similares.*”

2º—Que esta Dirección General ha emitido los oficios DG-AL-001-08 del de 21 de enero; DGT- 66-08 de 1 de febrero, DGT-308-2008 de 21 de mayo y DGT-121-2011 de 01 de marzo, relacionados con el tema de Internet.

3º— Que se ha considerado pertinente revisar lo que se ha dicho hasta el momento, a fin de establecer los alcances de la normativa en estudio.

Tomando en consideración los hechos expuestos y las normas citadas, la Dirección General de Tributación, divulga el siguiente:

## CRITERIO INSTITUCIONAL SOBRE EL SERVICIO DE INTERNET

### A) Definiciones

Dado el tema tan novedoso, resulta de importancia esclarecer qué engloba el concepto "Internet", a fin de dilucidar si dentro de la modificación que se le hizo al artículo primero inciso g) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, se encuentra gravado el servicio de Internet. Para ello, nada mejor que recurrir al concepto de este vocablo, el cual se transcribe de seguido.

#### a) *Internet.*

*"(...) es un conjunto descentralizado de [redes de comunicación](#) interconectadas que utilizan la familia de [protocolos TCP/IP](#), garantizando que las redes físicas [heterogéneas](#) que la componen funcionen como una red lógica única, de alcance mundial. Sus orígenes se remontan a [1969](#), cuando se estableció la primera conexión de computadoras, conocida como [ARPANET](#), entre tres universidades en [California](#) y una en [Utah, Estados Unidos](#)."*<sup>[1]</sup>

#### b) *Protocolos.*

Sin embargo, ese conjunto de redes de comunicación se articula a través de lenguajes que se han denominado protocolos, por lo que se agrega la siguiente información, para que el concepto quede más claro.

*"Uno de los servicios que más éxito ha tenido en Internet ha sido la [World Wide Web](#) (WWW, o "la Web"), hasta tal punto que es habitual la confusión entre ambos términos. La WWW es un conjunto de protocolos que permite, de forma sencilla, la consulta remota de archivos de [hipertexto](#). Ésta fue un desarrollo posterior ([1990](#)) y utiliza Internet como [medio de transmisión](#).*

*Existen, por tanto, muchos otros servicios y protocolos en Internet, aparte de la Web: el envío de [correo electrónico](#) ([SMTP](#)), la transmisión de archivos ([FTP](#) y [P2P](#)), las [conversaciones en línea](#) ([IRC](#)), la [mensajería instantánea](#) y presencia, la transmisión de contenido y comunicación multimedia -[telefonía](#) ([VoIP](#)), [televisión](#) ([IPTV](#))-, los [boletines electrónicos](#) ([NNTP](#)), el [acceso remoto](#) a otros dispositivos ([SSH](#) y [Telnet](#)) o los [juegos en línea](#)."*<sup>[2]</sup>

Resulta importante, para clarificar el tema, recurrir a la reseña histórica que dio a conocer los inicios de la Internet, dato que transcribimos a continuación.

*"En el mes de julio de [1961](#) [Leonard Kleinrock](#) publicó desde el MIT el primer documento sobre la teoría de conmutación de paquetes. Kleinrock convenció a [Lawrence Roberts](#) de la factibilidad teórica de las comunicaciones vía paquetes en lugar de circuitos, lo cual resultó ser un gran avance en el camino hacia el trabajo informático en red. El otro paso fundamental fue hacer dialogar a los ordenadores entre sí. Para explorar este terreno, en [1965](#), Roberts conectó una*

<sup>[1]</sup> De Wikipedia, la enciclopedia libre, en la dirección <http://es.wikipedia.org/wiki/Internet>, 17 de marzo de 2011.

<sup>[2]</sup> Idem.

computadora TX2 en Massachusetts con un Q-32 en California a través de una línea telefónica conmutada de baja velocidad, creando así la primera (aunque reducida) red de computadoras de área amplia jamás construida.

- **1969:** La primera red interconectada nace el 21 de noviembre de 1969, cuando se crea el primer enlace entre las universidades de UCLA y Stanford por medio de la línea telefónica conmutada, y gracias a los trabajos y estudios anteriores de varios científicos y organizaciones desde 1959 (ver: Arpanet). El mito de que ARPANET, la primera red, se construyó simplemente para sobrevivir a ataques nucleares sigue siendo muy popular. Sin embargo, este no fue el único motivo. Si bien es cierto que ARPANET fue diseñada para sobrevivir a fallos en la red, la verdadera razón para ello era que los nodos de conmutación eran poco fiables, tal y como se atestigua en la siguiente cita:

A raíz de un estudio de RAND, se extendió el falso rumor de que ARPANET fue diseñada para resistir un ataque nuclear. Esto nunca fue cierto, solamente un estudio de RAND, no relacionado con ARPANET, consideraba la guerra nuclear en la transmisión segura de comunicaciones de voz. Sin embargo, trabajos posteriores enfatizaron la robustez y capacidad de supervivencia de grandes porciones de las redes subyacentes. (Internet Society, A Brief History of the Internet)

- **1972:** Se realizó la Primera demostración pública de ARPANET, una nueva red de comunicaciones financiada por la DARPA que funcionaba de forma distribuida sobre la red telefónica conmutada. El éxito de ésta nueva arquitectura sirvió para que, en 1973, la DARPA iniciara un programa de investigación sobre posibles técnicas para interconectar redes (orientadas al tráfico de paquetes) de distintas clases. Para este fin, desarrollaron nuevos protocolos de comunicaciones que permitiesen este intercambio de información de forma "transparente" para las computadoras conectadas. De la filosofía del proyecto surgió el nombre de "Internet", que se aplicó al sistema de redes interconectadas mediante los protocolos TCP e IP. <sup>3[3]</sup> (El subrayado no pertenece al original)

De seguido se transcriben otros conceptos de interés, que nos van a permitir arribar y esclarecer la cuestión en estudio.

### **c) Red Telefónica Conmutada.**

"Se define la Red Telefónica Básica (RTB) como los conjuntos de elementos constituidos por todos los medios de transmisión y conmutación necesarios que permite enlazar a voluntad dos equipos terminales mediante un circuito físico que se establece

---

<sup>3[3]</sup> Ídem. Artículo principal: Historia de Internet.

específicamente para la comunicación y que desaparece una vez que se ha completado la misma. Se trata por tanto, de una red de telecomunicaciones conmutada.” (...)

Funcionamiento:

*La **Red Telefónica Conmutada** (RTC; también llamada Red Telefónica Básica o RTB) es una red de comunicación diseñada primordialmente para la transmisión de voz, aunque pueda también transportar datos, por ejemplo en el caso del [fax](#) o de la [conexión a Internet](#) a través de un [módem](#) acústico. (...)*<sup>4[4]</sup>

Como se desprende de los conceptos anteriores, el Internet se suministra a través de la red telefónica; sin embargo, nos preguntamos si el servicio de Internet se puede brindar a través de otros medios, que no sea la red telefónica, tales como por cable, satélite u otro medio; ello hace necesario tener claridad de tales conceptos, a fin de discernir si el servicio que se brinda a través de éstos también se encuentra gravado, adaptando la palabra “y similares.” plasmada por nuestros legisladores en el inciso g) en estudio, veamos.

#### **d) Cable.**

El vocablo “cable” asemejado para el tema en estudio, como tal no existe, aparece con otras acepciones muy usuales al nombre, lo que existe es el servicio de “*televisión por cable o el servicio de internet por cable*”, los cuales transcribimos:

*“La **televisión por cable**, comúnmente llamada simplemente **cable**, es un sistema de servicios de [televisión](#) prestado a los consumidores a través de señales de radiofrecuencia que se transmiten a los televisores fijos a través de [fibras ópticas](#) o [cables coaxiales](#). Usualmente se distribuyen a lo largo de la [ciudad](#) compartiendo el tendido con los cables de [electricidad](#) y [teléfono](#); en oposición al método a través del aire que se utiliza en la radiodifusión televisiva tradicional (a través de ondas de radio) en que es requerida una [antena](#) de televisión. Los programas de [radio FM](#), la [Internet](#) de alta velocidad, la [telefonía](#) y otros servicios similares no televisivos también pueden ser proporcionados por este sistema, en los que la central de cable recicla estos otros tipos de señal. Emite, dependiendo de cable, desde 22 hasta 60 canales.*

*Surge por la necesidad de llevar señales de televisión y [radio](#), de índole diversa, hasta el domicilio de los abonados, sin necesidad de que estos deban disponer de diferentes equipos receptores, reproductores y sobre todo de antenas.”*<sup>5[5]</sup>

---

<sup>4[4]</sup> Ídem. Artículo principal. *Red telefónica conmutada.*

<sup>5[5]</sup> Artículo principal: *Televisión por cable*, tomado de Internet de la dirección:

[http://es.wikipedia.org/wiki/Televisi%C3%B3n\\_por\\_cable](http://es.wikipedia.org/wiki/Televisi%C3%B3n_por_cable). 10 de marzo de 2011.

**e) Internet por cable o Cable Internet.**

“El término acceso al Internet por cable o Cable Internet se refiere al uso de la infraestructura de televisión por cable para ofrecer el servicio de acceso al Internet. Los módems de cable, junto a los de la tecnología DSL, son los dos tipos principales de acceso al Internet de banda ancha.”<sup>6[6]</sup>

**f) Internet por satélite.**

“**Internet por satélite** o **conexión a Internet** vía satélite es un método de conexión a Internet utilizando como medio de enlace un satélite. Es un sistema recomendable de acceso en aquellos lugares donde no llega el cable o la telefonía, como zonas rurales o alejadas. En una ciudad constituye un sistema alternativo a los usuales, para evitar cuellos de botella debido a la saturación de las líneas convencionales y un ancho de banda limitado.”<sup>7[7]</sup>

## **B) Materia Imponible**

El artículo primero establece un impuesto sobre el valor agregado en la prestación de ciertos servicios, los cuales la norma detalla taxativamente. Específicamente para el tema que nos ocupa se grava en el artículo primero, entre otros:

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

“(…)

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)

(…)

II) 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 3° de la Ley N° 7088 de 30 de noviembre de 1987).

De lo anterior inferimos 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, a través de radiolocalizadores, por radiomensajes, y “similares”. En otras palabras, lo señalado nos permite inferir que la intención del legislador fue gravar las comunicaciones, en forma

---

<sup>6[6]</sup> Artículo principal: Internet por cable, tomado de Internet de la dirección: [http://es.wikipedia.org/wiki/Internet\\_por\\_Cable](http://es.wikipedia.org/wiki/Internet_por_Cable)

<sup>7[7]</sup> Artículo principal: Internet por satélite, tomado de Internet de la dirección: [http://es.wikipedia.org/wiki/Internet\\_por\\_sat%C3%A9lite](http://es.wikipedia.org/wiki/Internet_por_sat%C3%A9lite), 17 de marzo de 2011.

genérica, dejando abierta la norma para que se aplicara incluso a aquellas comunicaciones que se brinden por medios similares o telemáticos.

Y ello es así, porque si bien se hizo mediante una lista taxativa que se dejó abierta, a otros medios similares, visto el avance tecnológico, el concepto de telecomunicaciones lo describe más claramente. Llama la atención que este concepto no es reciente, sino que fue ensayado allá por el año 1932 y sigue vigente hasta nuestros días.

*“La **telecomunicación** («comunicación a distancia», del prefijo griego tele, "distancia" y del latín *communicare*) es una técnica consistente en transmitir un mensaje desde un punto a otro, normalmente con el atributo típico adicional de ser bidireccional. El término telecomunicación cubre todas las formas de comunicación a distancia, incluyendo radio, telegrafía, televisión, telefonía, transmisión de datos e interconexión de computadoras a nivel de enlace. (...)*

*El término telecomunicación fue definido por primera vez en la reunión conjunta de la XIII Conferencia de la UTI (Unión Telegráfica Internacional) y la III de la URI (Unión Radiotelegráfica Internacional) que se inició en Madrid el día 3 de septiembre de 1932. 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".<sup>8[8]</sup>*

Lo mismo se desprende del inciso II) que pretende gravar toda transmisión que se efectuó por medios televisivos, por cable, satélite y “otros medios similares”, y agrega al objeto impositivo, las grabaciones de videos y pistas, que se conocen hasta ahora, como medio de transmitir imágenes con sonido, incluyendo el arrendamiento de estos medios utilizados al efecto.

Como corolario de todo lo anterior, podemos concluir que el servicio de Internet se encuentra gravado tanto si se brinda 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.

Este criterio institucional deja sin efecto los oficios DG-AL-001-08 del de 21 de enero; DGT- 66-08 de 1 de febrero, ambos del año 2008 y cualquier otro que se oponga al presente criterio.

**Vigencia.** El presente criterio institucional rige a partir del día siguiente de que sea 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](http://www.hacienda.go.cr)).

---

8[8] Artículo principal: Telecomunicación . tomado de Internet de la dirección: <http://es.wikipedia.org/wiki/Telecomunicaci%C3%B3n>, 17 de marzo de 2011

**Francisco Villalobos Brenes**  
**Director General de Tributación**

Jenny P. Jiménez Vargas  
Directora, Tributación Internacional  
y Técnica Tributaria

Anabelle Calderón V./OBC/

---