**FORO 2- TEMA SERVICIOS**

Resuma la materia, incluyendo la base legal. Dé una opinión de este oficio y relaciónelo con la materia establecida en la siguiente sentencia, aplicando lo aprendido en la normativa y la Ley aplicable en cuanto al tema de los servicios gravados y exentos. La opinión debe ser escrita en letra Time New Roman, LETRA 11 y como mínimo de una página a espacio y medio.

Enviar su respuesta al correo del profesor antes del 26 de junio.

|  |
| --- |
| **Texto de la sentencia** |
|  |
|  |
| EXPEDIENTE N° 12-003251-0007-CO  Exp: 12-003251-0007-CO Res. Nº 2013005588  SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las catorce horas treinta minutos del veinticuatro de abril de dos mil trece.  Acción de inconstitucionalidad promovida   por Alejandro Araya Rivera, mayor, casado, administrador, vecino de Heredia, portador de la cédula de identidad  número 1-701-474,  en   su  condición  de   representante  legal  con  facultades suficientes de      ³Estructuras de Concreto S.A´, cédula de persona  jurídica número 3-101-011-589; para que se declare inconstitucional la frase ³sean suministrados por terceras personas y´del artículo 11, inciso b), de la Ley Nº 6826 del 08 de noviembre de 1982, denominada ³Ley de Impuesto General sobre las Ventas´, así como la frase ³sean suministrados  por personas ajenas al  contribuyente´contenida en el numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley, que es Decreto Ejecutivo Nº 14082 del 29 de noviembre de 1982. Intervienen también en el proceso la Procuraduría General de la República, el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Tributación Directa.  Resultando:  1.-  Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 08:49 horas del 09 de abril de 2012, el accionante refiere que comparece   a interponer acción de inconstitucionalidad contra la frase ³sean suministrados por terceras personas´ del artículo 11, inciso b), de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, así como contra la frase ³sean suministrados por personas ajenas al contribuyente´ contenida en el numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley. Indica que en cuanto  a la primera norma, la disposición limitativa que contiene ese ordinal, según el cual la base imponible del impuesto general sobre las ventas solo se reduce cuando el servicio prestado con ocasión de la venta de una mercancía gravada sea prestado por   terceros (se  omite  cualquier   consideración  sobre  la   facturación  y contabilización por separado, toda vez que ese requisito no es cuestionado por la presente acción ya que se conocen los criterios vertidos por este Tribunal en los votos número 3037-97 y 2639-98), implica que cuando idénticos servicios son prestados por el mismo sujeto que vendió las mercancías gravadas y con ocasión de la venta, el monto correspondiente   al servicio sí forma parte de la base imponible   del  impuesto.  Señala   que  cuando  las   dos  normas  impugnadas condicionan la no sujeción de un servicio a que el mismo sea prestado por terceras personas ajenas al contribuyente (la sujeción al impuesto sí se da si el mismo  servicio es prestado por el sujeto que también vende la mercancía gravada y ha prestado el servicio con ocasión de la venta), se genera un desigual tratamiento jurídico de idénticos servicios.  Verbigracia, si con ocasión de la venta de una mercancía gravada ³x´se presta un servicio ³y´por parte de un tercero ajeno al contribuyente, el servicio se considerará no sujeto al impuesto general sobre las ventas. Por el contrario, si con ocasión de la venta de una mercancía gravada ³x´ se presta un servicio ³y´por parte del mismo vendedor de la mercancía gravada, el servicio sí estará sujeto al impuesto general sobre las ventas. Afirma el accionante que los ejemplos anteriores evidencian que idénticos servicios profesionales prestados con ocasión de la venta de una mercancía gravada, no estarán en un caso sujetos al impuesto general sobre las ventas cuando los mismos sean prestados por terceros ajenos al vendedor   de la mercancía, mientras que sí estarán sujetos y gravados con el impuesto cuando idéntico servicio sea prestado por el vendedor de la mercancía gravada y se presta el servicio con ocasión de la venta. Sostiene que  la acción se plantea teniendo como asuntos base los procesos contenciosos comunes de lesividad que conoce el Tribunal Contencioso Administrativo bajo los expedientes número 11-005104-1027-CA-5 y 11-005939-1027-CA-0. Explica que el artículo 11 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas enlista una serie de negocios, usos o prácticas mercantiles comúnmente asociadas  a la venta de mercancías, pero que exceden  al propio  negocio de compraventa   o afectan su cuantía, por lo que el monto de los mismos debe separarse o desglosarse del precio neto de venta de la mercancía, que constituye la base imponible del tributo. Aduce que precisamente porque la cuantía que se asigna a tales negocios, usos o prácticas mercantiles no se toma en cuenta a efectos de determinar la cuantía del precio neto de venta que determina el impuesto a pagar por la venta de mercancías gravadas, es que los contribuyentes que conjuntamente con la venta de mercancías presten servicios que solo por exclusión están gravados con el impuesto de ventas, podría inclinar y tentar a algunos de esos contribuyentes a asignarle la mayor porción de lo facturado  a tales negocios, usos o prácticas mercantiles, cuya cuantía no se encuentra gravada con el impuesto general sobre las ventas y, en cambio, asignar el menor monto posible a la venta de la mercancía que sí se encuentra sujeta al pago de dicho impuesto. Menciona el promovente que si bien la parte del artículo 11 cuya constitucionalidad  se impugna, elimina la posibilidad   de una eventual manipulación de los montos facturados cuando es el mismo sujeto quien vende las mercancías gravadas y presta los servicios con ocasión de esa venta, lo hace dispensando un desigual tratamiento tributario a idénticos servicios. Alega que la restricción cuestionada lesiona los derechos de aquellos contribuyentes que prestan uno de los servicios que no están sujetos al impuesto, de conformidad con el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Lo anterior ya que por el simple hecho de vender una mercancía sujeta al pago del impuesto,  el  servicio   que  presten  se   transforma  en  servicio   gravable  pero  no   por  las características del servicio prestado, sino por el hecho de haber sido prestado por el mismo sujeto que vendió la mercancía gravada y con ocasión de la venta. Manifiesta que la empresa que representa produce  y comercializa elementos prefabricados; unos se producen    de manera estandarizada  y otros   no. Ambos elementos constituyen mercancías afectas o gravadas con el impuesto general sobre las ventas. Sin embargo, el hecho de que se utilicen elementos prefabricados no estandarizados, implica que previamente debe realizarse un diseño y desarrollo de planos, inspección, dirección técnica, entre otros, a fin de garantizar que los elementos prefabricados cumplan con los requerimientos de la obra. Los servicios antes   descritos  son  servicios   profesionales  que  deben   ser  prestados  por profesionales colegiados. Debe recordarse que según el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, únicamente están gravados con dicho tributo los servicios expresamente mencionados en esa norma; es decir, la mayoría de servicios no están sujetos al impuesto,  salvo aquellos expresamente gravados conforme al artículo 1 citado. En consecuencia, el problema no se presenta cuando se trata de uno de los servicios gravados por el artículo 1, pues en tal caso tanto la venta de la mercancía como la venta del servicio estarán gravadas con el tributo. El problema lo plantea la prestación de cualquiera de los servicios que, en principio, no están sujetos al impuesto, cuando se presten con ocasión de la venta de una mercancía gravada. Tal es el caso de los servicios profesionales que no se encuentran dentro de la lista de servicios expresamente gravados con el impuesto. Aclara que lo que se discute en los procesos judiciales que sirven de base a esta acción,  es  el  tratamiento   tributario  de  los   servicios  profesionales  que   su representada prestó con ocasión de la venta de mercancías gravadas con el impuesto de ventas. Indica que debe tenerse en cuenta que si idénticos servicios  profesionales a los que prestó su representada,  hubiesen sido prestados  por terceros ajenos a su empresa, el monto correspondiente  a tales servicios se considerarían no sujetos al impuesto general sobre las ventas. En cambio, por el simple hecho de que idénticos servicios profesionales sean prestados  por el vendedor de la mercancía y con ocasión de la venta efectuada, se considera que tales servicios profesionales sí están sujetos al impuesto, en virtud de las normas cuestionadas. Señala que la parte del artículo 11 cuya constitucionalidad se  impugna, no distingue entre servicios gravados  y servicios  no gravados;   al no efectuar tal distinción, la única interpretación posible es que todos los servicios ±aun los que en principio no estarían sujetos al impuesto- que preste el vendedor de una mercancía gravada con motivo de la venta, están gravados. Afirma que la Sala podría realizar una interpretación armónica de las normas impugnadas,  a efecto de que se entienda que cuando el artículo 11, inciso b), se refiere a servicios, únicamente debe entenderse que se refiere a los expresamente gravados por el artículo 1 de la Ley. De lo contrario, tendría que entenderse que servicios que, en principio, no están sujetos al impuesto general sobre las ventas, y que de hecho no estarán sujetos al mismo si son prestados por terceros, se convierten en sujetos al impuesto por el simple hecho de ser prestados por el vendedor de la mercancía gravada y con ocasión de la venta, lo cual conduce a que idénticos servicios reciben un tratamiento tributario desigual, pero no por razones inherentes a alguna característica del servicio, sino simplemente porque  el prestador  del mismo es el mismo sujeto que vendió la mercancía gravada. Sostiene que el ordenamiento jurídico tributario dota a las Administraciones  Tributarias de un amplio abanico  de potestades  para determinar si un contribuyente  ha asignado artificialmente un mayor valor del monto facturado a la prestación de servicios no sujetos al impuesto y una porción menor a lo que realmente corresponde por la  venta de mercancías sujetas al pago del impuesto. Estas potestades son las que se  confieren,  entre otros, en los artículos         103,   104,   105,    112,  113   y 114, y  especialmente los numerales 8, 116, 121, 123, 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Con arreglo a dichas normas, la Administración Tributaria puede fiscalizar la asignación de valores declarada por el contribuyente y verificar si el monto que este último ha asignado a servicios no sujetos prestados con ocasión de la venta de mercancías gravadas con el impuesto general sobre las ventas, es o no correcta.  Por lo anterior, el accionante estima que no existe ninguna razón atendible para que las normas cuya constitucionalidad se impugna, dispensen a priori un tratamiento tributario según el cual el servicio prestado por el vendedor de una mercancía gravada y con ocasión de la venta se considera sujeto al impuesto. Recuerda  el promovente  que los únicos servicios sujetos y gravados con el impuesto de ventas son aquellos expresamente mencionados por el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas. Al promulgar el ordinal 11, inciso b), de la citada ley, el legislador consideró que para evitar la posibilidad de que el contribuyente que vende una mercancía gravada y, a la vez, presta un servicio no sujeto, atribuya de manera ilegal la mayor porción del monto facturado a la prestación de servicios no sujeta al pago del impuesto, debía establecerse que todos los servicios que preste tal contribuyente están sujetos y gravados con el impuesto. En virtud de lo expuesto, el accionante solicita que se acoja la presente acción de inconstitucionalidad.  2.-  Mediante resolución de las 10:00 horas del 09 de mayo de 2012 (visible en el Sistema de Gestión de Despachos  Judiciales), se cursa la acción de inconstitucionalidad contra la frase ³sean suministrados por terceras personas y´ del artículo 11, inciso b), de la Ley Nº 6826 del 08 de noviembre de 1982, denominada ³Ley de Impuesto General sobre las Ventas´, así como la frase ³sean  suministrados por personas ajenas al contribuyente´contenida en el numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley, que es Decreto Ejecutivo Nº 14082 del 29 de noviembre de 1982, por estimarlas contrarias a los principios de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad. La legitimación del accionante en el presente proceso  proviene  de  estarse   tramitando  ante  el   Tribunal  Contencioso Administrativo los procesos contenciosos   de lesividad bajo los números de expediente 11-005104-1027-CA-5   y 11-005939-1027-CA-0.   Se  le  confiere  audiencia a la Procuraduría General de la República, al Ministerio de Hacienda y a la Dirección General de Tributación Directa  3.-  Por documento recibido en la Secretaría de la Sala a las 15:24 horas del 30 de mayo de 2012 (visible en el Sistema de Gestión de Despacho Judiciales), la Procuraduría General de la República rinde su informe. Explica que el Impuesto General sobre las Ventas fue creado mediante Ley Nº 6826 del 08 de noviembre de 1982 y establece un gravamen sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de una serie de servicios que se definen en el numeral 1º de esa Ley. Se trata de un tributo general en el caso de las ventas de mercancías, y específico en los servicios; es decir, en el caso de las mercancías se parte del principio de que están gravadas todas excepto  las que el legislador excluyó en el artículo 9 de la Ley, en tanto en relación con los servicios, rige el principio contrario, es decir, están exentos todos aquellos servicios que no han sido incluidos por el legislador en el artículo 1º de la Ley. El impuesto General sobre las Ventas, independientemente de que se trate de mercancías o servicios, tiene por fin gravar operaciones realizadas en el territorio nacional destinadas al uso o consumo en el mercado interno. 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 (artículo 3). El sujeto pasivo del  impuesto será toda aquella persona  física o jurídica, de derecho  o de hecho, pública o privada, que realice ventas o presten determinados servicios en forma habitual, así como quienes realicen importaciones o internaciones de bienes (artículo 4). La tarifa del gravamen es de un 13% (artículo 10). En lo atinente a la base imponible, el parámetro cuantitativo atiende a reglas específicas según se trate del supuesto  en que se suscita el hecho generador.   Así, en la venta de mercancías,   la  base  imponible   es  el   precio  neto  de   la  transferencia, independientemente de que la operación haya sido a crédito o al contado. Empero, por imperativo del numeral 11 de la ley de referencia, no forman parte de ese elemento: 1) los descuentos aceptados en las prácticas comerciales, siempre que sean usuales y generales y se consignen por separado del precio de venta en la factura respectiva; 2) el valor de los servicios que se presten con motivo de las  ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados  por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado; 3) los gastos financieros que se facturen y contabilicen por separado. En el caso de la prestación de servicios, el impuesto se determina por el precio de venta, luego de deducir los aspectos anteriores señalados. En la importación de bienes, será el valor CIF en aduana nacional, más lo pagado efectivamente por concepto de derechos de importación, impuesto selectivo de consumo o específicos y cualquier otro tributo que incida  sobre la importación o la internación, así como los demás cargos que figuren en la póliza o en el formulario aduanero, según corresponda. Indica la Procuraduría que a efectos  de determinar si el inciso b) del artículo 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas es contrario al artículo 33 de la Constitución Política, resulta menester retomar lo dispuesto en los artículos 1° y 11 de la Ley. Dicen en lo que interesan dichas normas: ³Artículo 1°.-  Objeto del impuesto.- Se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes: («.)´. Tal como se indicó supra, todas las ventas de mercancías se encuentran gravadas con el impuesto de ventas, en tanto los servicios gravados serían aquellos expresamente incluidos en el artículo 1°. Por su parte, en los artículos 11 y 12 de la Ley se establecen reglas claras y precisas para la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto. Explica la Procuraduría que en el caso de la venta de mercancías, la base imponible se determina sobre el precio neto de venta, en tanto en el caso de la venta de servicios, la base se determina sobre el precio del servicio. Tanto en la venta de mercancías como en la venta de servicios, para efectos de la determinación de la base imponible se pueden excluir tres rubros, a saber: los descuentos usuales y generales aceptados en las prácticas comerciales, el valor de los servicios cuando sean suministrados por terceros, y los gastos financieros siempre que se facturen y contabilicen por aparte. Tanto en la venta de mercancías como en la prestación de servicios, hay un factor común en la determinación de la base imponible, a saber el precio neto y la exclusión del valor de los servicios cuando estos han sido prestados por terceras personas,  es decir, que no sean prestados  por el propio contribuyente. Afirma la Procuraduría que se debe centrar el análisis en la actividad que realiza la parte accionante a fin de poder  determinar si la frase ³cuando sean prestados  por terceras personas ´es capaz de generar un trato  desigual y discriminatorio en relación con otros contribuyentes del impuesto de ventas que se dedique a una actividad similar. De lo señalado por la parte accionante en este asunto se puede colegir que la empresa promovente se dedica a la venta de mercancías, y no a la venta de un servicio profesional; en cuyo caso, por disposición del artículo 1°, las ventas de dichas mercancías se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, y la base imponible es el valor neto de venta. Sostiene el órgano asesor que parte de la discusión de la parte accionante se centra en el hecho de que en la fabricación de la mercancía a pedido de los clientes  -elementos prefabricados no estandarizados- se incorporan una serie de servicios profesionales que a tenor del artículo 1° no están afectos al impuesto de ventas y que, sin embargo, no pueden deducirse de la base imponible para determinar el impuesto de ventas. A criterio de esa Procuraduría tal alegato no tiene razón ni sustento, ya que el artículo 11 de la Ley impugnada es sumamente claro, en tanto dispone que la base imponible en la venta de mercancías es el precio neto de venta, del cual se puede deducir el valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas siempre que hayan sido prestados  por un tercero. Es decir, el legislador se refiere a aquellos servicios complementarios a la venta y no aquellos que se incorporan en el proceso productivo de la mercancía, tal es el caso de los servicios que prestan los ingenieros, arquitectos y otros cuyo valor forma parte del precio de venta de la mercancía, sin que se dé la transmutación a que hace referencia la parte accionante, de gravar por esa vía un servicio exento. Menciona la Procuraduría que es importante traer a colación lo resuelto por la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo en sentencia número 328-2011 de las 16:15 horas del 1 de agosto del 2011, en que se discutió la legitimidad de los ajustes realizados por la Administración Tributaria en relación con el impuesto de ventas generado por la venta de mercancías por la aquí accionante. Si bien en esa  oportunidad se discutió en el Tribunal Contencioso Administrativo si se estaba en presencia de la venta de una mercancía o de la venta de un servicio exento -servicio de construcción-, los motivos de la presente acción no difieren, ya que la parte accionante no pretende que se declare que se trata de un servicio de construcción exento, sino que pretende por la vía de la inconstitucionalidad establecer que existe un trato discriminatorio al no permitírsele deducir de la base imponible los servicios que, en principio, alegó como exentos, cuando en realidad, los mismos se incorporan en la mercancía final, y no se trata de servicios que se prestan con ocasión de la venta de la mercancía, como deriva del artículo 11 de la Ley de Impuesto  General sobre  las Ventas y 17 de su Reglamento.  Aclara la Procuraduría que de la sentencia número 328-2011, emitida por el Tribunal  Contencioso Administrativo, queda suficientemente claro que la parte accionante vende una mercancía en la cual se incorporan  una serie de servicios técnico profesionales que no se pueden separar del producto final, de ahí que bien ha hecho el Tribunal Contencioso en rechazar la tesis de que se trata de servicios de construcción individualizables y que no deben pagar impuesto de ventas. Refiere que esto tiene importancia en el caso que se analiza, toda vez que la frase ³(...) sean suministrados  por terceras personas («)´contenida en el inciso b) del  artículo 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 17 de su reglamento, que permite excluir tales servicios del cálculo de la base imponible, ya que se ha demostrado en dicho proceso que son los propios profesionales de la empresa los que brindan el servicio de diseño y desarrollo de planos para producir un producto final, llámese estructura prefabricada no estandarizada, y no de servicios que se prestan con motivo de la venta de la mercancía, como lo dispone el inciso b) del artículo 11 de la Ley y 17 de su reglamento. Desde esta óptica, considera  la Procuraduría que no puede entonces alegar la parte accionante que la frase  contenida en el inciso b) del artículo 11 de la Ley y 17 de su reglamento, es contraria al artículo 33 constitucional  por generar un trato discriminatorio, por cuanto, tal disposición se aplica a la generalidad de contribuyentes del impuesto de ventas que presten servicios  con ocasión de la venta de la mercancía. Dice la Procuraduría que cuando hablamos del principio de igualdad, no podemos menos que afirmar que el cimiento constitucional de nuestro ordenamiento jurídico tributario se deriva de los artículos 18 y 33 constitucionales.  El artículo 18  establece la obligatoriedad de contribuir con los gastos del Estado, en tanto que el artículo 33 establece como regla general el principio de igualdad ante la ley, del cual deriva también el principio de igualdad ante las cargas públicas. No obstante, la igualdad consagrada en el artículo 33 constitucional no es absoluta, por lo que para efectos tributarios, tal principio debe observarse  desde una perspectiva diferente, por cuanto la igualdad tributaria debe considerar, en primer plano, la capacidad económica del sujeto y no al sujeto como tal. Indica el órgano asesor que esta Sala, mediante voto número 5749 de las 14:33 horas del 09 de noviembre de 1993, explicó algunos aspectos importantes en torno al principio de igualdad en materia tributaria. Conforme lo expuesto por este Tribunal en esa sentencia, la igualdad tributaria no es otra cosa que el derecho del contribuyente para que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se concede a otros en igualdad de circunstancias,  de donde se sigue forzosamente   que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes, la ley, según las diferencias constitutivas que de ella derivan. Lo anterior nos lleva a afirmar que resulta constitucionalmente válido para el legislador crear categorías o grupos de clasificaciones que irroguen trato diferente entre los habitantes, a condición de que el criterio empleado para discriminar sea razonable; es decir, cuando no se empleen  medios   contrarios  a  la   Constitución  Política,  o   bien,  cuando  la  elaboración de las diferentes categorías o grupos no obedezcan a caprichos de los creadores de la ley. Ahora bien, continúa diciendo la Procuraduría, si partimos de las situaciones que la Sala Constitucional ha señalado que deben concurrir para integrar el principio de igualdad tributaria, y las condiciones en que se menoscaba tal principio, no queda más que afirmar que el hecho de que el legislador establezca en el inciso b) del artículo 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 17 de su reglamento, que para el cálculo de la base imponible del impuesto de ventas, en la venta de mercancías no se puede deducir el valor de los servicios que se presten con ocasión de la venta de mercancías gravadas cuando sean brindados por terceras personas y sean facturados y contabilizados por aparte, no quiebra el principio de igualdad tributaria toda vez que la norma es de aplicación general para todos los contribuyentes del impuesto de ventas que se encuentren en iguales circunstancias.  En lo que respecta a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, estos deben analizarse de manera integrada con el principio de igualdad, por cuanto los mismos  se constituyen   en parámetros esenciales   para  determinar  la   constitucionalidad   del  ordenamiento  jurídico tributario (ver sentencia número 1739-92 de esta Sala). Sostiene la Procuraduría que como corolario de lo dicho por este Tribunal en anteriores ocasiones, puede afirmarse que una norma es idónea y proporcional,  y la proporcionalidad  nos remite inevitablemente a un juicio comparativo entre la finalidad perseguida por la norma y el tipo de restricción que se impone o se pretende imponer, de suerte tal que la limitación no vaya más allá del beneficio que se pretende obtener. Ahora bien, partiendo del principio doctrinal de que los principios de razonabilidad y proporcionalidad  deben analizarse de manera integrada con el principio de igualdad, por cuanto se constituyen en parámetros de constitucionalidad, la Procuraduría  concluye  que   la  frase ³ («)   sean  suministrados  por   terceras  personas («)´, contenida en el inciso b) del artículo 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y 17 de su Reglamento, no quebranta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, toda vez que la norma es idónea para determinar la base imponible del impuesto de ventas sin afectarla por factores externos, como serían los servicios prestados por terceras personas con ocasión de la venta de mercancías gravadas, ni tampoco infringe el principio de igualdad tributaria que deriva de la relación de los artículos 18 y 33 de la Constitución Política. Solicita que en virtud de lo expuesto se desestime la acción presentada.  4.-  Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las 13:47 horas del 31 de mayo de 2012 (visible en el Sistema de Gestión de Despachos Judiciales), rinden informe Edgar Ayales Esna, en su condición de Ministro de Hacienda, y Juan Carlos Gómez Sánchez, en su calidad de Director General de Tributación a.i. Refieren que de la lectura de las normas cuestionadas  por el accionante se desprende que el Impuesto General sobre las Ventas debe calcularse y cobrarse sobre el precio neto de venta, el cual se obtendrá de deducir del precio real de venta, entre otros, el valor de los servicios exentos que se presten con motivo de ventas de mercancías gravadas.  No obstante,  para que proceda  dicho cálculo, deben cumplirse varias condiciones: a) que el servicio sea suministrado por personas ajenas al contribuyente; b) que sean respaldadas  por comprobantes fehacientes; c) que se facturen y contabilicen por separado del precio de venta de las mercancías vendidas. Indican los informantes que la empresa accionante, dentro  de  su  actividad   económica,  se  dedica   a  la  venta   de  mercancías, específicamente al suministro de elementos prefabricados con diseño específico, los  cuales   son  encomendados  por   terceros  para  obras   determinadas.  En consecuencia, en la medida que la empresa accionante preste un servicio en relación  con   la  venta  de   suministro  de  elementos prefabricados,    estos  se  encuentran gravados con el Impuesto General sobre las Ventas, tal como lo disponen las normas impugnadas. Señalan que los citados elementos prefabricados por  la  empresa   accionante  no  constituyen,   per  se,  un   elemento  para  ser considerado como una mercancía exenta. A su vez, para determinar la exención en el citado impuesto, debe tomarse en cuenta si dichos elementos o mercancías son elaborados siguiendo las especificaciones de un tercero, independientemente que el montaje lo haga este tercero por su cuenta o lo realice la propia empresa accionante. Afirman que en los procesos de elaboración, manufacturas o trabajos efectuados con materia prima principal propia, como ocurre en el caso particular, la venta de las mercancías efectuada por quien ha encargado a terceros el proceso de elaboración, está sujeta al Impuesto General sobre las Ventas. En adición a lo expuesto  y  con  el   fin  de  consolidar   la  tesis  de   la  inexistencia  de   una inconstitucionalidad   en la normativa impugnada, resulta importante tener en cuenta el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, número 309-2007, en el cual se aclara el caso en que está gravada la mercadería que la contribuyente invoca: ³(«) Con relación al ejemplo que presenta de un soldador,  debe considerarse  lo siguiente. De acuerdo con la ley, el servicio de confección de una verja no está afecto al impuesto de ventas, pero sí la verja, pues es una mercancía. Ahora bien, si confecciona las verjas en su taller y las va a instalar es gravable con el citado tributo, si las confecciona directamente  en la casa, también es gravable, si el soldador pone la mercancía. No obstante, si el cliente pone los materiales no se grava independientemente que se fabriquen en el taller y luego se instalen en la casa o se fabriquen directamente en la casa («)´. A tenor del texto trascrito, los informantes comparten la posición del Tribunal Fiscal Administrativo, toda vez que la verja, al igual que los productos de cemento elaborados por la empresa accionante, son bienes prefabricados  que requieren en ambos casos  de diseño,  construcción, montaje, instalación y transporte. El tratamiento fiscal que el Tribunal Fiscal Administrativo le aplicó al ejemplo de la verja, por analogía, resulta ser el mismo tratamiento fiscal que se le debe aplicar a los bienes prefabricados de la empresa accionante, por tanto, la actividad que desarrolla no resulta ser un servicio de construcción sino la venta de bienes muebles afectos al Impuesto   General  sobre  las   Ventas.  Aducen  que   la  inconstitucionalidad interpuesta versa sobre la determinación del Impuesto General sobre las Ventas realizada a la empresa ³Estructuras de Concreto  S.A.´, de ahí que la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, en su artículo 1º establece un impuesto general a las mercancías y, por lo tanto, estarán afectas a dicho impuesto, excepto las que establezca la canasta básica alimentaria, mientras que respecto a los servicios, la propia ley es la que establece cuáles son los que estarán afectos expresamente. A partir de lo expuesto, en opinión de los informantes las normas cuestionadas en esta acción no son contrarias  a los principios de igualdad, proporcionalidad  y razonabilidad. Solicitan a la Sala que se desestime la acción.  5.-  Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 122, 123 y 124 del Boletín Judicial, los días 25, 26 y 27 de junio de 2012 (visible en el Sistema de Gestión de Despachos Judiciales).  6-. Se prescinde de la audiencia oral y pública prevista en los artículos 10 y 85 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, con base en la potestad que otorga a la Sala el numeral 9 ibídem, por considerar que existen suficientes elementos de juicio para resolver esta acción.  7.-  En los procedimientos se han cumplido las prescripciones de ley. Redacta el Magistrado Rueda Leal; y,  Considerando:  I.-  Admisibilidad y legitimación. De conformidad con lo expuesto por la parte accionante, la legitimación para demandar en este asunto proviene de dos procesos contenciosos comunes de lesividad que conoce el Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda del Segundo Circuito Judicial de San José, y que se encuentran pendientes de resolver ante esa instancia jurisdiccional. Dichos asuntos   se  tramitan  bajo   expedientes  número 11-005104-1027-CA-5  y  11-005939-1027-CA-0, en los que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 11, inciso b), de la Ley Nº 6826 del 08 de noviembre de 1982, denominada ³Ley de Impuesto General sobre las Ventas´, así como del numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley, que es Decreto Ejecutivo Nº 14082 del 29 de noviembre de 1982. En opinión de este Tribunal, los asuntos base que menciona el accionante resultan idóneos para constituirse en procesos previos y, consecuentemente, darle legitimidad para accionar  a través de esta vía, de conformidad  con el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional. Lo anterior por cuanto efectivamente son procesos que se encuentran pendientes de resolver ante el citado Tribunal Contencioso Administrativo; además, en dichos asuntos se invocó oportunamente la inconstitucionalidad de las normas  aludidas y, por último, se constata que en el caso particular de la empresa ³Estructuras de Concreto S.A.´, se estaría aplicando lo contenido en los numerales 11, inciso b), de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, y 17 del Reglamento a la anterior Ley, pues tales normas constituyen el fundamento legal de las pretensiones del Estado en los procesos de lesividad que sirven de base a esta acción. De este modo, la acción constituye un medio razonable y apto para tutelar los derechos e intereses que se consideran vulnerados por parte del demandante. En su jurisprudencia, este Tribunal ha sido claro en señalar que es posible fundar una acción de inconstitucionalidad en un proceso judicial pendiente de resolver, a tenor de lo dispuesto por el párrafo primero  del artículo 75 de la Ley que rige esta jurisdicción. Así lo señala, por ejemplo, la sentencia número 2005-004334 de las 19:06 horas del 20 de abril de 2005:  ³Asimismo, el accionante tiene legitimación para actuar en virtud de la existencia de un proceso judicial pendiente  de resolver, cual es la tercería excluyente de dominio tramitada en el Juzgado Civil de Menor Cuantía   de    Corredores,   con   el    número   de   expediente 03-1000177-440-CI,   donde   figura  como  parte   e  invocó  la inconstitucionalidad de la norma como medio razonable de amparar el derecho o interés que se considera lesionado, cumpliendo así con lo dispuesto en el artículo 75 párrafo primero de la Ley de Jurisdicción Constitucional´(lo destacado no es del original)  Así las cosas, al provenir la legitimación del accionante de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional, queda claro que se cumplen los requisitos de admisibilidad establecidos en la Ley de cita para la interposición de esta acción y, por ende, lo que corresponde es entrar de inmediato a discutir el fondo  del asunto.  Resta decir que el actor cumplió los requisitos estipulados en los numerales 78 y 79 de la Ley de rito.  II.-    Objeto  de  la   acción.  El  accionante   impugna  la  frase                                                                                   ³sean  suministrados por terceras personas´del artículo 11, inciso b), de la Ley Nº 6826 del 08 de noviembre de 1982, denominada ³Ley de Impuesto General sobre las Ventas´,  así  como  la   frase ³sean  suministrados  por   personas  ajenas  al  contribuyente´contenida en el numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley, que es Decreto  Ejecutivo Nº 14082 del 29 de noviembre de 1982. El texto de las normas impugnadas indica lo siguiente (véase página web del SINALEVI):  ³ARTICULO 11.-  Base imponible en ventas de mercancías.  En las ventas de mercancías el impuesto se determina sobre el precio neto de venta,  que incluye para   estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo, cuando  las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto. No forman parte de la base imponible:  («)  b) El valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas,  siempre que sean suministrados  por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado («)´  ³ARTÍCULO 17.- Ventas de mercancías o servicios: En las ventas de mercancías el impuesto debe cobrarse sobre el precio neto de venta, que  incluye  los  impuestos   selectivos  y  específicos   de  consumo, independientemente de que la operación sea al contado o al crédito, el cual se establecerá, de acuerdo con el artículo 11 de la ley, deduciendo del precio real de venta: los descuentos aceptados  en las prácticas comerciales; el valor de los servicios exentos que se presten con motivo de ventas de mercancías gravadas, siempre que sean suministrados por personas   ajenas  al  contribuyente,   respaldados  por  comprobantes fehacientes y que se facturen y contabilicen por separado del precio de venta  de  las   mercancías  vendidas;  los   intereses  que  se   cobren separadamente del precio de venta sobre los saldos insolutos que no podrán exceder de las tasas de interés fijados por el Banco Central de Costa Rica, para cada caso.  («)´  Se procederá a dilucidar si esa diferenciación establecida en las normas impugnadas atenta contra el Derecho de la Constitución, tal y como lo afirma la parte accionante.  III.-  Alegatos  de las partes. En criterio del promovente,  las normas impugnadas atentan contra los principios constitucionales de igualdad tributaria, razonabilidad y proporcionalidad, pues generan un tratamiento jurídico desigual por idénticos servicios, aduciendo  que si el servicio es prestado   por la misma persona que hizo la venta de una mercancía, dicho servicio forma parte de la base imponible del impuesto establecido sobre la venta de esa mercancía, mientras que si el servicio es prestado por una tercera persona (diferente de quien vende la  mercancía), el servicio ya no formaría parte de la base imponible. Lo anterior a pesar de que el objeto del impuesto sobre el valor agregado en la prestación de servicios solo hace referencia a los que expresamente contempla en el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas.  Por su parte, la Procuraduría expresa que la norma impugnada no presenta vicios de inconstitucionalidad, ya que de lo señalado por el accionante se puede colegir que la empresa promovente se dedica a la venta de mercancías, y no a la venta de un servicio profesional, en cuyo caso, por disposición del artículo 1° de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, las ventas de dichas mercancías se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas, y la base imponible es el valor neto de venta. En realidad, los servicios ejecutados por el mismo vendedor del producto se incorporan en la mercancía final, de ahí que sea correcto gravar dichos servicios también.  En   opinión  del  órgano   asesor,  la  empresa   accionante  vende  una mercancía en la que se incorporan una serie de servicios técnico-profesionales que no se pueden separar del producto   final, es decir, no se trata de servicios de construcción individualizables que no deban pagar impuesto de ventas. Para la  Procuraduría,   las  disposiciones  impugnadas   se  aplican  a   la  generalidad  de contribuyentes del impuesto de ventas que prestan servicios con ocasión de la venta de la mercancía, de ahí que no haya un trato discriminatorio injustificado. Concluye que las normas son idóneas para determinar la base imponible del impuesto de ventas sin afectarla por factores externos.  Por su parte, el Ministro de Hacienda y el Director General de Tributaci ón a.i. alegan que la norma no es inconstitucional pues la empresa accionante, dentro de su actividad econ ómica, se dedica a la venta de mercancías, específicamente al suministro de elementos prefabricados con diseño específico. En consecuencia, en la medida que la empresa accionante preste un servicio en relación con la venta de suministro de elementos prefabricados,  estos se encuentran gravados con el Impuesto General sobre las Ventas. Dichos funcionarios consideran que como la actividad que desarrolla la empresa accionante no resulta ser un servicio de construcción sino la venta de bienes muebles, estos servicios se encuentran afectos al Impuesto General sobre las Ventas.  IV.-  Sobre  el   principio  de  igualdad tributaria. Mediante sentencia número 2010-05867 de las 14:30 horas del 24 de marzo de 2010, esta Sala se refirió, en términos generales, al principio de igualdad establecido en el numeral 33 de la Carta Política. Al respecto, indicó que:  ³En relación a este principio, en reiteradas ocasiones esta Sala ha manifestado que no implica necesariamente que en todos los casos se deba  dar   un  trato  igual   prescindiendo  de  posibles   elementos diferenciadores de relevancia jurídica. Así, no toda desigualdad deviene en una discriminaci ón, toda vez que la igualdad se lesiona cuando  la desigualdad  resulta   desprovista  de  una  justificación objetiva, razonable   y proporcionada.   De esta manera   en primera instancia, debe realizarse un parámetro de comparación con el fin de establecer, si ante determinados  actores existe o no una   situación idéntica, para concluir si existe o no una discriminaci ón. En ese  sentido, esta Sala en la sentencia número 2008-08263 de las catorce horas cuarenta y ocho minutos del catorce de mayo de dos mil ocho consideró lo siguiente: ³II.- Sobre el principio de igualdad.-    El  principio de igualdad implica que en no todos los casos, se deba dar un   trato   igual   prescindiendo    de   los   posibles    elementos diferenciadores de relevancia jurídica, que pueda existir; o lo que es lo  mismo,  no   toda desigualdad    constituye  necesariamente  una discriminación. La igualdad,  como lo ha dicho esta Sala,  sólo es violada cuando la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable. Pero además, la causa de justificación del acto considerado desigual, debe ser evaluada en relación con la finalidad y sus efectos, de tal forma que deba  existir, necesariamente,   una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad propiamente dicha.  Es decir, que la igualdad   debe entenderse en función de las circunstancias  que ocurren en cada supuesto concreto en el que se invoca, de tal forma que la aplicación universal, no prohíbe que se contemplen  soluciones distintas  ante situaciones distintas, con tratamiento  diverso (sentencias número  1770-94, de las nueve horas dieciocho minutos del quince de abril, y número 1045-94  de las once horas cincuenta   y un minutos del dieciocho de febrero, ambas de mil novecientos noventa y cuatro)´. Así  las  cosas,   es  claro  que   no  toda  diferenciación   deviene necesariamente en una lesión al principio de igualdad («)´  Propiamente, en cuanto al principio de igualdad tributaria, en sentencia número 2010-04807 de las 14:51 horas del 10 de marzo de 2010, esta Sala explicó lo siguiente:  ³El principio de igualdad tributaria se deriva de lo dispuesto en los artículos 18 y 33 de la Constituci ón Política, el primero en cuanto establece  que  los  costarricenses   deben  contribuir  a   los  gastos públicos, y el segundo  que consagra  el principio   de igualdad,  de manera que no podrá hacerse discriminaci ón contra la dignidad humana.   Lo  anterior  significa   que  todos  los   habitantes  de  la República deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera  tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas  o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente,  pues si eso fuera  posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio, lo cual tampoco priva al legislador de crear categorías especiales a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable´(lo destacado no corresponde al original)  De igual modo, en el voto número 2005-07064 de las 16:04 horas del 07 de junio de 2005,  este  Tribunal   sostuvo  lo  siguiente   en  torno  a   este  principio constitucional:  ³De esta suerte, el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera  tal que en condiciones   idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio,  es contrario a la igualdad,  a la uniformidad  y a la imparcialidad, el establecimiento  de un impuesto   que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional,  de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos.  Por ello, la generalidad   es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra. Sin embargo, debe hacerse la aclaración de que en aplicación de este principio el legislador no está impedido de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. Debe la norma que fija un tributo, ser proporcional y razonable, para que no discrimine en perjuicio de una sola persona o actividad frente a las demás´(lo destacado no es del original).  Así las cosas, lo procedente a fin de evaluar la constitucionalidad de las normas sometidas a examen, es determinar si las empresas cuyo giro comercial se circunscribe a la venta de mercancías (como es el caso de la empresa accionante), se  encuentran   en  la  misma   posición  o  no   de  las  que   prestan  servicios técnico-profesionales exclusivamente. Esto con el fin de concluir si, en la especie, se produce o no la alegada lesión al principio de igualdad.  V.-  Sobre la inconstitucionalidad alegada. Como se dijo, el accionante estima que las normas impugnadas atentan contra los principios constitucionales  de igualdad tributaria, así como razonabilidad y proporcionalidad, pues generan un tratamiento tributario desigual por idénticos servicios prestados. En opinión del promovente, las normas impugnadas establecen que si el servicio es prestado por la misma persona que hizo la venta de una mercancía, dicho servicio forma parte de la base imponible del impuesto establecido sobre la venta de esa mercancía, mientras que si el servicio es prestado por una tercera persona (diferente de quien vende la mercancía), el servicio ya no formaría parte de la base imponible del impuesto sobre las ventas. Lo anterior a pesar de que el objeto del impuesto sobre el valor agregado en la prestación de servicios solo hace referencia a los expresamente contemplados en el artículo 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas.  El quid de este asunto, a efectos de resolverlo, consiste en precisar si existe una justificación razonable para determinar que en el caso de venta de mercancías, de su base imponible (la cual se determina sobre el precio neto de venta, que incluye para estos efectos el monto del impuesto selectivo de consumo,  cuando las mercancías de que se trate estén afectas a este impuesto), se deduzca el valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas, únicamente cuando sean suministrados  por terceras personas   y se facturen y contabilicen por separado.  Con respecto a tal asunto, se debe advertir que una cuestión es aquella en que los servicios prestados  se incorporan   plenamente en el proceso   de producción del producto final o mercancía que se va a vender, y otra cosa muy distinta es lo dispuesto en el artículo 11 inciso b) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas, que hace referencia al valor de los servicios que se presten con motivo de las ventas de mercancías gravadas.  En el primer caso, se alude a una serie de servicios técnico profesionales que se  desarrollan por parte de la misma empresa vendedora  de la mercancía y que constituyen parte del proceso   de elaboración de tales bienes. En la especie, el propio recurrente reconoce  que la empresa afectada, dedicada a la venta de estructuras de concreto prefabricadas,  vende algunos elementos prefabricados adaptados  a las necesidades específicas de algunos clientes (estructuras no  estandarizadas).   En  esos   casos, se  debe  contar   con  el   aporte  de  servicios profesionales en ingeniería civil o arquitectura, los cuales son parte del proceso de producción de tal mercancía. Ergo, se trata de servicios plenamente incorporados en el proceso productivo de la mercancía.  Por el contrario, el artículo 11 inciso b) de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas expresamente hace referencia al valor de los servicios que se presten ³con motivo de las ventas´de mercancías gravadas, lo que implica excluir de la base imponibles aquellos servicios complementarios  a la venta, siempre que sean suministrados por terceras personas y se facturen y contabilicen por separado.  Se trata entonces de situaciones absolutamente diferentes, por lo que de ahí no se puede colegir violación alguna al principio de igualdad.  Así las cosas,  la discusión acerca de si un mismo tipo de servicio técnico profesional se puede excluir de la base imponible por el solo hecho de sea prestado por un tercero, no tiene relación alguna con el mencionado numeral 11 inciso b, toda vez que dicha norma no hace referencia a todo servicio incorporado al proceso productivo, sino únicamente a aquellos servicios complementarios de venta.  Ciertamente, el artículo     1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas  establece una lista taxativa de tipos de prestación de servicios que sí están sujetos a dicho tributo. Empero,  en tal caso,   la norma está relacionada con sujetos o empresas que tienen por actividad propia (per se) la prestación de tales servicios,  no a servicios internos de una sola empresa plenamente incorporados  en la producción de la mercancía que vende.  El tema de si el numeral 1 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas debe incluir o no más tipos de servicios como objeto del citado impuesto, constituye un asunto ajeno al objeto de esta acción, y más bien depende de la libre configuración del legislador. Además, el hecho de que el ordinal 11 inciso b) de la ley de cita disponga  que los servicios deducibles, amén de suministrados por terceras personas, deben estar facturados y contabilizados por separado, implica que los mismos pueden estar sometidos a otro tipo de tributos, verbigracia el de renta por las utilidades derivadas de la venta de dichos servicios, con la importante salvedad que, en atención a la prohibición de la doble imposición en materia tributaria, en ningún caso podrían gravarse tales servicios con un doble impuesto. Al respecto, debe recordarse lo que la jurisprudencia de esta Sala ha explicado en torno a esta prohibición de la doble imposición: "(...) En términos muy generales, la doble imposición consiste en «gravar dos veces la misma persona o la misma cosa», concepto que abarca tanto la doble tributación por la misma autoridad, como la doble afectación por autoridades diferentes actuando en forma concurrente. Para la existencia   de la doble  tributación se requiere  que exista unidad de sujeto pasivo, de objeto, de tiempo  y de impuesto;   en consecuencia   existe doble  o múltiple imposición cuando  las mismas  personas o los mismos   bienes son gravados dos o más veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos o más sujetos con poder tributario" (ver sentencia  número  2005-02910 de las 15:59 horas del 15 de marzo de 2005).  Atinente a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, como  indica la Procuraduría General de la República, no se advierte quebranto alguno con la frase ³sean suministrados por terceras personas´, toda vez que tal disposición es idónea  para determinar la base imponibles del impuesto de ventas sin que se vea afectada por factores externos, como serían los servicios prestados por terceras personas con ocasión de la venta de mercancías gravadas.  Lo expuesto resulta del todo aplicable al numeral 17 del Reglamento a la anterior Ley, puesto que este último desarrolla el contenido normativo del el artículo 11 de la Ley de Impuesto General sobre las Ventas.  En virtud de lo expuesto, esta acción se debe desestimar.  Por tanto:  Se declara sin lugar la acción.-  Gilbert Armijo S.  Presidente a.i  Fernando Cruz C.                                                                          Fernando Castillo V.  Paul Rueda L.                                                                              Aracelly Pacheco S.  Jorge Araya G.                                                                       Jose Paulino Hernández G.  -- Código verificador --  5)%!)6- 169  UIEAIVM4QVY61  **Es copia fiel del original - Tomado del Sistema Costarricense de Información Jurídica el: 18/5/2014 08:15:01 p.m.** |