

Criterio Institucional sobre los centros de recreo y similares a estos regulados en el inciso c) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas

Dirección General de Tributación
Ministerio de Hacienda

Resumen Ejecutivo: El artículo 1° inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, No. 6826 del 8 de noviembre de 1982, establece, en lo de interés, que están gravados con este impuesto los servicios que se prestan en los centros de recreo y similares; sin embargo, ni la ley ni su reglamento definen el alcance de los términos “centro de recreo” y la palabra “similares” para este tipo de establecimiento, siendo necesaria su conceptualización y sus alcances.

Normas de referencia: Artículo 1° inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Numerales 99, 101 y 103 inciso f) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Criterio Institucional No. DGT-CI-06-14 del 30 de julio de 2014

1°-. Que el artículo 103 inciso f) de la Ley N° 4755 de 3 de mayo de 1971, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante, Código Tributario, faculta a la Administración Tributaria para interpretar administrativamente las disposiciones del Código Tributario, de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos. Para tales efectos, la interpretación que surja del ejercicio de dicha facultad, debe dictarse en normas generales, a fin de que se apliquen correctamente las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

2°-. Que el artículo 99 del Código Tributario indica que las normas generales serán emitidas mediante resolución general y consideradas criterios institucionales;

además, resultarán de acatamiento obligatorio en la emisión de todos los actos administrativos y serán nulos los actos contrarios a tales normas.

Antecedentes

1º-. Que el ordinal 1º inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas establece en lo de interés, que están gravados con ese impuesto los centros de recreo y similares; sin embargo, ni la ley ni su reglamento definen estos términos.

2º-. Que a tenor de la Sala Constitucional, específicamente en el voto No. 2001-05416 de las 15 horas 12 minutos del 20 de junio de 2001, el uso del concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí misma un método jurídico inconstitucional, siendo que la determinación de qué servicio es gravable lo hace la Administración Tributaria para cada caso concreto. En este sentido, todo acto de la Autoridad Tributaria que invoque el concepto de "similares", está 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 administrativo fundamentado que conduzca a ese resultado.

3º-. Que, mediante el oficio No. 1594 del 6 de octubre de 1998, dictado por la antigua División Normativa de la Dirección General de Tributación, se definió como centro de recreo y similares, "(...) *el conjunto de atracciones que se ofrecen al cliente para su disfrute (...)*". Sin embargo, esta conceptualización no precisa el término "similares", por lo que es relevante hacerlo en este momento.

4º-. Que, en razón de lo anterior, de conformidad con los principios contenidos en el artículo 167 del Código Tributario, esta Administración Tributaria estima pertinente conceptualizar tanto el término "centro de recreo" como el de "similares", así como establecer los alcances de ambos.

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

Criterio Institucional sobre los centros de recreo y similares a estos regulados en el inciso c) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas

El artículo 1 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas regula lo relativo al objeto del impuesto. En concreto señala que el impuesto se establece sobre el valor agregado de las mercancías y en la prestación de un conjunto de servicios que se encuentran expresamente enumerados.

El inciso c) de ese artículo señala que se encuentran gravados con este impuesto, y en lo de interés para efectos de este criterio, los centros de recreo y similares.

En cuanto al concepto de centros de recreo esta Dirección ha mantenido una misma línea interpretativa, en el sentido de acudir a los conceptos de recreo, esparcimiento y recreación para definir este tipo de centros.

De acuerdo con la 22° edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, recreación es la diversión para alivio del trabajo (2° acepción). Desde esta perspectiva, la recreación implica el uso del tiempo en la realización de actividades de diversión, esparcimiento, distracción y entretenimiento, con el propósito de mantener un equilibrio entre los deberes y la salud física y mental. Estas actividades suponen la participación activa del individuo o de un grupo de individuos.

Como se desprende de la anterior conceptualización, el disfrute de los servicios de recreo podría implicar la existencia de un centro que los coordine, aspecto que se hace evidente de la lectura del inciso c) del artículo 1 de la Ley en cuestión,

cuando establece que se encuentran gravados expresamente los servicios que se presten en los centros de recreo.

De hecho, en la mayoría de los servicios de recreo, existe un lugar destinado para la gestión y realización de esas actividades de diversión, esparcimiento, distracción y entretención, el cual normalmente cuenta con una infraestructura abierta o cerrada, en la que podemos encontrar oficinas de recepción, casetillas, baños para los visitantes, señalizaciones, e incluso dependiendo del tipo de actividad, algunos senderos que faciliten el recorrido, así como con atracciones de diversa índole; en este sentido, estos servicios pueden desarrollarse o no al aire libre y formar parte o no, de una infraestructura mayor, como es el caso de los hoteles, restaurantes, etc.

Ahora bien, según el Diccionario de la Real Academia ya indicado, el término “*similar*” supone que existe semejanza o parecido a algo. Así las cosas, cuando el legislador acuñó los términos centros “(...) *de recreo y similares*”, estaba incluyendo dentro del hecho generador de la norma, no solo los centros de recreo o de recreación, entendidos como un lugar destinado al esparcimiento y la distracción, sino también todos aquellos servicios destinados a la diversión, esparcimiento, la distracción y a la entretención que se presten dentro de ese centro. Ello implica que la “y” contenida en el inciso c) del artículo 1º de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, tiene carácter copulativo.

De acuerdo con lo expuesto, es criterio de esta Dirección General que se debe interpretar el término “*similares*” como todos aquellos servicios prestados por los centros de recreo, que impliquen la diversión, el esparcimiento, la distracción y la entretención de los visitantes, ya sea que se desarrollen o no al aire libre.

Lo anterior se encuentra limitado, y así debe entenderse, al acceso al centro de recreo y a los servicios que se presten dentro de las instalaciones del centro de recreo, a tenor de la propia norma que grava la prestación de los servicios en esos

centros, siendo que aquellos servicios que se desarrollen fuera del límite espacial del establecimiento o lugar de recreo, no se consideran afectos al impuesto general sobre las ventas.

Desde este punto de vista y sin pretender ser exhaustivos, podría considerarse que los siguientes servicios de recreo y similares se encontrarían gravados con este impuesto: **zoológicos, spa, canopy, caminata por senderos, observación de aves, bungee; entre otros y no se encontrarían afectos a este impuesto, los servicios como surf, buceo, snorkeling, rafting, esquí acuático, parapente, los paseos en globo, helicóptero y avioneta, siempre y cuando no se presenten ninguna de las condiciones planteadas en este criterio.** (negrita no es del original)

En consecuencia, mediante el término similares establecido en el inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, se grava todo servicio que se preste dentro del centro de recreo; por lo que la base imponible comprende el valor de todas las atracciones o servicios que se presten en dicho centro, sea que se cobren en un sola cuota de ingreso o que se cobren por separado, resultando irrelevante que sean o no prestados por el mismo contribuyente.

Debe observarse que en caso de duda sobre si el servicio se encuentra gravado o no con este impuesto, al contribuyente le asiste la posibilidad de consultar a la Administración Tributaria.

Carlos Vargas Durán
Director General

Directora de Técnica Tributaria

MBR/GMB

c: archivo, expediente.