

**SOLICITUD DE REVISION DE LA RESOLUCION NUMERO
DGT-CI-06-14 DEL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTACION**

Señor

Dr. Helio Fallas Venegas

Ministro de Hacienda

San José

El que suscribe, **PABLO HERIBERTO ABARCA MORA**, costarricense, mayor, soltero, administrador de empresas, cédula número tres-trescientos noventa y cuatro-cero veintiséis, vecino de Tres Equis de Turrialba, doscientos metros al sur de la plaza de deportes en mi calidad de **PRESIDENTE** con la representación judicial y extrajudicial y con facultades de **APODERADO GENERALÍSIMO SIN LÍMITE DE SUMA** de conformidad con el artículo mil doscientos cincuenta y tres del Código Civil, de la **ASOCIACIÓN CAMARA NACIONAL DE TURISMO DE COSTA RICA** cédula jurídica número tres-cero cero dos-cero sesenta y seis mil trece, con todo respeto comparezco y **EXPONGO**:

Que visto el 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, emitido por el Director General de Tributación según resolución

número DGT-CI-06-14 del 30 de julio de 2014, vengo a solicitar su revisión con fundamento en lo dispuesto en el artículo 100 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según las siguientes premisas:

1- El criterio contenido en la resolución número DGT-CI-06-14 referida, es una norma general dictada con sustento en lo previsto en los artículos 99 y 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En lo pertinente, dice el artículo 99:

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

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

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

Así, el criterio institucional es de acatamiento obligatorio y tiene el carácter de norma general.

El artículo 103 en lo que interesa, faculta al Director General a *“interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, ...”*.

Por su parte, el artículo 100 también del Código referido dice: *“Las normas a que se refiere el artículo precedente pueden ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico, por medio de resoluciones razonadas”*.

El artículo no establece si la modificación o derogación del superior jerárquico procede de oficio o a instancia de parte, de manera que aplicando el principio general de impulso de oficio, y en aras de la garantía de eficiencia y defensa de los derechos del contribuyente (artículo 176 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), deben admitirse ambas vías y siendo ahora el caso, procede la revisión por solicitud de interesado.

2- En la resolución que solicitamos revisar, el señor Director General de Tributación, estima que el artículo 1° inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, no define el alcance de los términos “centro de recreo” y la palabra “similares” para este tipo de establecimiento, y además establece que los zoológicos, spa, canopy, caminata por senderos, observación de aves, bungee, son actividades sujetas al impuesto, mientras que el surf, buceo, snorkeling, rafting, esquí acuático, parapente, los paseos en globo, helicóptero y avioneta, no se encuentran afectos a dicho impuesto.

Para llegar a ésta conclusión, cita como antecedente el oficio No. 1594 del 6 de octubre de 1998, dictado por la antigua División Normativa de la Dirección General de Tributación, que definió como centro de recreo y similares, “(...) *el conjunto de atracciones que se ofrecen al cliente para su disfrute (...)*”.

Ahora, estima la Dirección General de Tributación, que “*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*”.

Agrega además, “*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*”.

Finalmente expresa: “*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*”.

3- Consideramos que el criterio del señor Director General de Tributación debe ser revisado en dos aspectos fundamentales.

Primero, sobre el alcance del término “similares”, que establece una equivalencia con los “*centros nocturnos, sociales y de recreo*” y no limitado a éstos últimos.

Segundo, es necesario un análisis particular de las actividades que se estiman gravadas, aplicando los criterios generales que se deriven de la norma y sin modificar el hecho generador.

Procedemos a analizar el primer aspecto. El inciso c), del artículo 1 de la Ley número 6826 del 8 de agosto de 1982, establece “*un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes: ... c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares*”.

Conforme a la disposición citada, debemos entender que los centros (nocturnos, sociales y de recreo) integran una categoría, con elementos comunes, siendo el más importante que son lugares destinados esencialmente al entretenimiento. La finalidad de la norma es gravar los centros dedicados **exclusivamente** a actividades de diversión.

Ahora bien, la calificación de nocturnos, sociales y de recreo limita el alcance del servicio gravado y concreta los supuestos fácticos a los que resulta aplicable.

El término “centro” está asociado a varios significados, pero en el contexto empleado por la norma hace referencia a un lugar destinado a brindar

entretenimiento. Entre los significados de la palabra, en la 22ª edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se dice: “11. *Lugar donde se reúnen, acuden o concentran personas o grupos por algún motivo o con alguna finalidad*”.

De la palabra nocturno, señala la Real Academia, que es “*perteneciente o relativo a la noche*”; “2. *Que se hace durante la noche*”. En cuanto a social, “*perteneciente o relativo a la sociedad*”; “2. *Perteneciente o relativo a una compañía o sociedad, o a los socios o compañeros, aliados o confederados*”. Por último, de recreo, estima “*acción de recrearse (divertirse)*”; “3. *Sitio o lugar apto o dispuesto para diversión*”.

Adicionalmente a los significados estipulados y que tiene relevancia para el tema bajo estudio, se entiende por club nocturno, el “*lugar de esparcimiento donde se bebe y se baila y en el que suelen ofrecerse espectáculos musicales, habitualmente de noche*”.

De lo anterior, se puede colegir que el inciso c) grava un tipo de lugares de entretenimiento y no todos. La orientación del tipo de lugares o centros viene dada por el calificativo de nocturnos, que es el primer adjetivo utilizado y por ello es un lugar de esparcimiento donde se consume bebidas alcohólicas, se baila y ocasionalmente se ofrecen espectáculos musicales. Se adapta así al concepto común de “night club”, “salón de baile”, o bar.

Ahora bien, es importante establecer si el impuesto recae sobre la venta de mercancías o la prestación de los servicios. Es claro que el inciso c) no define una mercancía, pero tampoco una actividad o incluso un servicio. Sin embargo, se entiende que como centro nocturno, social o de recreo, brinda un servicio al usuario, y que usualmente es oneroso y se remunera mediante el cobro de una cuota de ingreso o entrada.

Desde la perspectiva de la Ley 6826, el impuesto es sobre esa cuota que paga el cliente y que incorpora un valor agregado por el servicio de esparcimiento o diversión brindado en un lugar que se califique como centro nocturno, social o de recreo.

Véase además que dichos centros se diferencian de los restaurantes y cantinas previstos en los incisos a) y b) del mismo artículo 1 de la Ley número 6826 (aunque para ambos los alimentos y bebidas están gravados).

Es importante igualmente destacar que la Ley exceptúa del pago del impuesto los espectáculos deportivos, teatros y cines, con lo cual los lugares dedicados a dichas actividades no se entenderían bajo ninguna circunstancia como centros nocturnos, sociales o de recreo.

Para el Director General de Tributación *“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”.

Conforme a lo expuesto, estimo que la interpretación institucional no es correcta, y se aleja del significado y sentido de las palabras. Primero, el centro de recreo no puede separarse o escindirse de la categoría general establecida en el inciso c) y que se refiere también a centros nocturnos y sociales, dando énfasis a los centros nocturnos (por ser los primeros en el orden). La palabra “similares” atañe precisamente al conjunto y en consecuencia, a sus elementos comunes. Por ello el enfoque no puede girar únicamente sobre la noción de actividades de diversión, esparcimiento, distracción y entretención, ni tampoco de aquellas que tengan el propósito de mantener un equilibrio entre los deberes y la salud física y mental (a la que sí iría dirigidos los espectáculos deportivos, teatros y cines). Lo relevante del hecho generador es que se trata de un lugar destinado a un tipo de esparcimiento y no de todos. Y dichos lugares tendrían características análogas a los centros nocturnos y sociales.

4- En la resolución cuya revisión se solicita, estima el señor Director que *“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**”.*

La anterior afirmación constituye un exceso en la labor de interpretación de la norma y aplicación incorrecta del supuesto fáctico gravado. Véase que en su mayoría se incluyen diversas actividades (canopy, caminata por senderos, observación de aves, bungee) que no están afectas al impuesto sobre las ventas, pero también los lugares referidos como “zoológicos” o “spa”, que tampoco pueden calificarse como centros nocturnos, sociales o de recreo.

Es preciso recordar que el texto del artículo 1° inciso c) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, ya se encontraba incorporado en la Ley número 3914, del 17 de julio de 1967, misma que fue derogada por la primera, circunstancia que debe ser tomada en cuenta a fin de conocer el contexto y la realidad social del tiempo en que fueron gravados los centros referidos.

Las actividades mencionadas en el criterio institucional objetado, son muy recientes y se desarrollaron a partir de la promoción de la actividad turística. Entre esas actividades tenemos el canopy, caminata por senderos, observación de aves y bungee. Las actividades mencionadas dan lugar a la prestación de un servicio turístico.

La Ley número 6990 del 15 de julio de 1985 declaró de utilidad pública la industria del turismo, y *“tiene por objeto establecer un proceso acelerado y racional de desarrollo de la actividad turística costarricense”*.

De esta manera, las actividades turísticas indicadas surgen con posterioridad a la aprobación de la Ley 6826 (y de su antecedente), por lo que **no**

podrían integrar el presupuesto fáctico del hecho generador del impuesto sobre las ventas.

En cuanto los “zoológicos” y “spa”, también la interpretación resulta excesiva. Un parque zoológico, según el Diccionario de la Lengua Española, es un *“lugar en que se conservan, cuidan y a veces se crían diversas especies animales con fines didácticos o de entretenimiento”*

De acuerdo a dicha definición, un parque zoológico no podría considerarse como un centro nocturno, social o de recreo en los términos examinados, pues reúne otras características y finalidades, como son la conservación y cuidado de animales y de aprendizaje. Resulta ajeno estimar el parque zoológico como un lugar de esparcimiento donde se consume bebidas alcohólicas, se baila y ocasionalmente se ofrecen espectáculos musicales (elementos todos que definen la categoría de los centros gravados).

Por otra parte, el término “spa” es impreciso y confuso. Primero, se trata de un término en lengua inglesa, que se traduce usualmente como “balneario”. En inglés, “spa” se refiere al lugar o centro turístico de aguas termales y que se considera tienen propiedades curativas.

En la lengua española, balneario es *“perteneciente o relativo a los baños públicos, especialmente a los medicinales”, o “edificio con baños medicinales y en cual suele darse hospedaje”*.

También el término “spa” refiere al establecimiento comercial que ofrece tratamientos de belleza y salud y usualmente se conocen como centros de estética y salud. De esta manera tampoco puede asimilarse a un centro nocturno, social y de recreo. Su objeto es distinto, ya que los servicios que se brindan van dirigidos a la estética (conjunto de técnicas y tratamientos utilizados para el embellecimiento del cuerpo) y a la salud, entendida en la apariencia o aspecto sano.

5- La función principal de la Administración Tributaria se enmarca en la elaboración de acciones para realizar un adecuado control del deber contributivo, lo que viene a concretarse en el ejercicio de las potestades determinativas, de fiscalización y creación de normas generales reguladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Sin embargo, dichas potestades no son irrestrictas, puesto que están sujetas a límites infranqueables que fungen como medidas de aseguramiento del correcto proceder de la Administración, en resguardo de los derechos e intereses legítimos de los sujetos pasivos.

Por tanto, al igual que cualquier otra potestad pública, la actuación de la Administración Tributaria constituye una manifestación del poder público, que se encuentra sujeta al bloque de legalidad (artículo 11 de la Constitución Política, y 11, 12.1, 13, 128 y 159 de la Ley General de la Administración Pública), así como

a las reglas de proporcionalidad y razonabilidad (artículo 16 de la Ley General de la Administración Pública).

El criterio institucional ahora referido, se emite con fundamento en el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual otorga la potestad de dictar normas generales para efectos de una aplicación correcta de la regulación de ésta materia. No obstante, debe realizarse dentro de los límites fijados, por lo que no puede por la vía de disposiciones subordinadas o actos de alcance general imponer obligaciones a los contribuyentes que no están previstas por disposición legal.

Claramente la norma legal referida, por una parte reconoce la potestad de la Administración para ejercer su marco fiscalizador y recaudador, que tiene como finalidad la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y por otro lado, establece que tal proceder debe darse en el marco de los procedimientos y medios legalmente establecidos. Lo anterior constituye, como ya se dijo, una garantía para el contribuyente, quien por aspectos de certeza jurídica debe conocer de antemano los mecanismos que puede utilizar la Administración a fin de fiscalizar y verificar su situación, reconociendo el principio de legalidad y de reserva de ley ¹.

¹ En este sentido ver la sentencia número 03076, de las 14:22 horas del 18 de agosto del 2010, emitida por la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo.

Justamente, el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, respecto a la interpretación de las normas tributarias dispone expresamente: *“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”* (el destacado no es del original).

En la tarea interpretativa, debe destacarse que la norma transcrita establece en su párrafo final un límite objetivo, tal cual es la imposibilidad de crear tributos o exenciones vía analógica, *“mecanismo que si bien es útil para llenar los vacíos legales, no puede suplir en estos términos, el papel del legislador en virtud del principio de reserva legal”*².

La jurisprudencia nacional ha sido concluyente en cuanto a los parámetros que deben seguirse para la debida interpretación de las normas que regulen las relaciones tributarias.

*“La labor hermenéutica de las normas que regulen 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***

² Sentencia número 00037 de las 14:30 horas del 5 de diciembre del 2008, emitida por la Sección Séptima del Tribunal Contencioso Administrativo.

intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión

(...) En esta labor, a tono con el 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”³.

Conforme a lo expuesto, tenemos que la interpretación contenida en la resolución número DGT-CI-06-14 resulta excesiva y la Dirección General de Tributación no pondera correctamente todas las variables, ni el contenido intrínseco del inciso c), artículo 1, de la Ley número 6826. El fin dispuesto por el legislador al utilizar los términos centros nocturnos, sociales y de recreo, era gravar centros dedicados exclusivamente al entretenimiento y dirigidos a la población adulta.

Pretender gravar los parques zoológicos y los centros de estética como si se tratase de centros nocturnos, sociales y de recreo, supone variar sus alcances y naturaleza; se trata de una aplicación que burla la finalidad de la norma y violenta el principio de igualdad.

El intérprete en éste caso se excede de su facultad limitada, y crea supuestos no previstos en la ley, para ampliar el hecho generador a actividades y

³ *Ibíd.*

servicios no contemplados en el inciso c) del artículo 1, de la Ley número 6826. Se trata de una decisión arbitraria, que no tiene sustento legal y que no toma en cuenta los elementos definatorios y comunes de los centros nocturnos, sociales y de recreo afectos al impuesto en los términos ya analizados.

Es importante destacar que la interpretación administrativa debe ser restrictiva, pues, como ha reconocido la Procuraduría General de la República, “tal y como están estructurados los dos primeros artículos de la ley, se puede concluir que el impuesto de ventas en cuanto a servicios se refiere es de carácter selectivo, es decir, los servicios gravados serán única y exclusivamente aquellos que aparecen enumerados en la ley, sin que exista la posibilidad de incluir otros por la vía de la interpretación o por disposición reglamentaria, de suerte que todos aquellos servicios que el legislador no incluyó, revisten el carácter de exentos” (ver OJ- 041-1999, del 26 de marzo de 1999).

Entonces, conforme a la Ley 6826, los servicios gravados serán únicamente los que ofrecen los centros nocturnos, sociales y de recreo, así como los similares a dicha categoría.

Por las razones expuestas, solicito respetuosamente al señor Ministro a nombre de la Cámara que represento, derogar la resolución número DGT-CI-06-14 del 30 de julio de 2014, para evitar graves e irreparables daños al sector turístico.

Para notificaciones señalo el fax número 22538102.

San José, 19 de agosto del 2014.
