



Sustento del uso justo
de Materiales Protegidos
derechos de autor para
fines educativos



UCI

Universidad para la
Cooperación Internacional

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

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

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

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

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

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

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

Sentencia:
00144 Expediente:
14-009959-1027-
CA Fecha:
28/08/2015 Hora:
03:15:00
p.m. Emitido por:
Tribunal
Contencioso
Administrativo,
Sección VI

Tipo de Sentencia: De Fondo
Redactor: José Paulino Hernández Gutiérrez
Clase de Asunto: Proceso abreviado



Texto de la sentencia

REFERENCIA: Proceso Abreviado. ASOCIACION CAMARA NACIONAL DE TURISMO DE COSTA RICA vs ESTADO. Carpeta #14-009959-1027-CA.

N ° 144-2015

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y CIVIL DE HACIENDA , SECCIÓN SEXTA, SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL, SAN JOSE, CALLEBLANCOS, a las quince horas quince minutos de veintiocho de agosto de dos mil quince.

Proceso abreviado de conocimiento, tramitado como *de fallo directo*, establecido por **ASOCIACION CAMARA NACIONAL DE TURISMO DE COSTA RICA [CANATUR]**, representada por su Presidente con facultades de representante judicial y extrajudicial, señor Pablo Heriberto Abarca Mora, soltero, administrador de empresas, cédula número 3-394-026, vecino de Turrialba, contra el **ESTADO**, representado por la Procuradora señora Maureen Vega Sánchez, cédula número 1-874-505, vecina de Cartago. Como apoderados especiales judiciales de la parte actora, figuran los licenciados Luis A. Ortiz Zamora, cédula número 1-923-771, vecino de Escazú, y Sergio Artavia Barrantes, cédula número 6-186-213, vecino de Sabanilla, Montes de Oca. Todos son mayores y, con la salvedad hecha, casados, abogados.

Resultando :

I.-

Que la parte actora, con base en los hechos que expuso y disposiciones legales que citó, en escrito presentado el 26 de noviembre de 2014, interpuso demanda cuya pretensión es para que en sentencia se declare:

“**1) Principal:** a. ... En sentencia se anule, por ser disconforme con el Ordenamiento Jurídico y absolutamente nulo, el Criterio Institucional de la Dirección General de Tributación No. DGT-CI-06-14 de fecha 30 de julio de 2014 publicado en el Digesto Tributario del Sistema Costarricense de Información Jurídica a las 9:15 horas del 8 de agosto de 2014, así como cualesquiera actos, resoluciones y conductas precedentes, anexas y conexas, derivadas y de ejecución del Criterio Institucional señalado, con efectos retroactivos a la fecha de emisión de todos y cada uno de los ellos. c. Que si al momento de dictarse la sentencia de fondo se hubiera aplicado el Criterio Institucional impugnado y con ocasión de ello se hubiesen cobrado efectivamente tributos a los contribuyentes, se condene en abstracto en daños y perjuicios al Estado a fin de que los contribuyentes afectados lo puedan liquidar en vía de ejecución de sentencia y condenar al Estado a repetir lo pagado indebidamente. **2) Subsidiaria:** a. ... b. Únicamente en caso de que el Tribunal no declare la nulidad absoluta del Criterio Institucional impugnado rogamos en su lugar que se ordene a la Dirección General de Tributación que, en aplicación de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe administrativa, no podrá aplicar el Criterio Institucional de forma retroactiva para cobrar tributos dejados de pagar de previo a su efectiva publicación. c. Si al momento de dictarse la sentencia de fondo se hubiera aplicado el Criterio Institucional impugnado y con ocasión de ello se hubiesen cobrado efectivamente tributos a los contribuyentes de manera retroactiva a la publicación del Criterio Institucional, se condene en abstracto en daños y perjuicios al Estado a fin de que los contribuyentes afectados puedan liquidar en vía de ejecución de sentencia los mismos y condenar al Estado a repetir lo pagado indebidamente.” (folios 1 a 27).

II.- Que la parte demandada fue debidamente notificada. En escrito recibido el 23 de junio de 2015, contestó e interpuso la excepción de falta de derecho; solicita declarar sin lugar la demanda y condenar a quien la interpuso al pago de ambas costas e intereses que dichas sumas generen desde el dictado de sentencia hasta su efectivo pago (folios 65 a 79).

III.- Que en resolución de 11.29 horas de 06 de agosto de 2015, se dispuso tramitar el caso como abreviado, en aplicación del artículo 69 del Código Procesal Contencioso Administrativo [CPCA], y se ordenó pasar directamente a fallo (folio 82).

IV.- Que en la substanciación del procedimiento se han observado las prescripciones legales.

Redacta el Juez HERNANDEZ GUTIERREZ, y;

Considerando:

Primero: Que el Tribunal tiene por probados los siguientes hechos para resolver el caso: ----- **1º)** que la Dirección General de Tributación, Ministerio de Hacienda, emitió y publicó en el Digesto Tributario del Sistema Costarricense de Información Jurídica, lo siguiente: "**Criterio Institucional No. DGT-CI-06-14 del 30 de julio de 2014** 1º-. 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. 2º-. 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 1º 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 22ª edición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, recreación es la diversión para alivio del trabajo (2ª acepción). Desde esta perspectiva, la recreación implica el uso del tiempo en la realización de actividades de diversión, esparcimiento, distracción y entretención, 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; atoria con apelación en subsidio y solicitud de medida cautelar contra el criterio institucional relacionado (demanda, hecho 4º y su contestación afirmativa, y legajo administrativentre 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. 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” ([sic] hecho 1º, admitido en la demanda y contestación, copia impresa por el Tribunal, folios 84 y 85); ----- 2º) que el 19 de agosto de 2014, CANATUR presentó ante el Ministro de Hacienda, solicitud de revisión del criterio citado en el hecho que antecede (hecho 2º ibídem y copia de folios 19 a 34 de esta carpeta); ----- 3º) que el 10 de septiembre de 2014, CANATUR interpuso recurso de revoco); ----- 4º) que la Dirección General de Tributación según resolución AU-DGT-V-014-2014 de 15.50 horas de 07 de octubre de 2014, rechazó ad portas la gestión citada en el hecho que antecede (ibídem); ----- 5º) que el 18 de septiembre de 2014, CANATUR interpuso recurso extraordinario de revisión contra el citado criterio (demanda, hecho 5º y su contestación afirmativa, y ----- 6º) que la Dirección General de Tributación según resolución AU-DGT-V-015-2014 de 08.00 horas de 04 de noviembre de 2014, rechazó ad portas la gestión citada en el hecho que antecede (ibídem).

Segundo: Objeto del caso y alegaciones planteadas. Que la pretensión principal deducida en estos autos, se reduce a la declaración de disconformidad y nulidad absoluta del criterio institucional emitido por la Dirección General de Tributación, #DGT-CI-06-14 de 30 de julio de 2014, publicado en el Digesto del Sistema Costarricense de Información Jurídica, así como los actos, resoluciones o conductas anteriores, anexas o conexas, derivadas y ejecutivas de aquel, con efectos retroactivos a la fecha de emisión de todos y cada uno; se pretende además que se condene al pago de daños y perjuicios, en abstracto, para el evento de que se haya aplicado dicho criterio y cobrado el tributo. Con fundamento en los argumentos que de seguido se insertan resumidamente, CANATUR concluye: i) que el criterio institucional grava una serie de servicios que no están contemplados en el artículo 1º de la Ley del Impuesto

General sobre las Ventas [LIGV]; ii) que ese criterio es contrario al principio de legalidad, regulado en el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política [CP] y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto hace una interpretación extensiva e incluye elementos no establecidos en la norma al definir el concepto "similares"; iii) que la Administración no considera todas las discusiones jurídicas que se han tenido en las diversas instancias administrativas y judiciales relacionadas con el alcance de los servicios que puedan entrar dentro del concepto "similares", y establece una serie de servicios gravados con fundamento en definiciones del Diccionario de la Real Academia, por lo que también se violentan los principios de buena fe administrativa, confianza legítima y seguridad jurídica, y iv) que la Administración interpreta el concepto jurídico indeterminado "similares" sin considerar métodos admitidos por el Derecho Común y grava servicios no contemplados en la ley por medio de un acto que no se encuentra motivado y que no considera la naturaleza de los servicios que quiso gravar el legislador, puesto que grava actividades que no guardan similitud con los servicios sujetos al impuesto general sobre las ventas, según el artículo 1º, inciso c) LIGV.

1.- Se afirma que el acto impugnado viola el principio de legalidad en materia tributaria, previsto en el artículo 121, inciso 13) de la Constitución Política [CP], y 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios [CNPT], según el cual solo por ley formal se pueden crear, modificar o suprimir tributos, entendiéndose la creación como la determinación de los objetos imposables, la base y los tipos; además, solo la ley puede definir el hecho generador de la relación tributaria, otorgar exenciones, reducciones o beneficios y establecer privilegios; en apoyo, se cita la sentencia de Sala Constitucional, #00155 de 16.02 horas de 16 de enero de 2012, y el dictamen C-031-97 de 21 de febrero de 1997 de la Procuraduría General de la República; por lo anterior y en atención al principio de reserva de ley, la Administración no puede emitir reglamentos, resoluciones generales, actos administrativos, oficios, circulares, criterios institucionales u otros actos de alcance general o concreto que alteren o, peor aún, establezcan *ex novo* elementos esenciales del tributo; que en el caso concreto, el artículo 1º de la Ley General del Impuesto sobre las Ventas, determina que los servicios de centros nocturnos, sociales, de recreo y similares, están gravados con ese tributo; no obstante, la ley omite especificar a qué se refiere el término "similares; que se está frente a una omisión del legislador y por tanto ante una imposibilidad de las autoridades tributarias para gravar servicios más allá de lo que dicho concepto jurídico indeterminado circunscribe; que la Administración Tributaria en franca oposición al principio de legalidad, hace una interpretación extensiva e incluye elementos no establecidos en la norma al definir de manera arbitraria el concepto "similares", y extiende el sentido y alcance del hecho generador establecido en la ley, para situaciones no comprendidas en ese artículo 1º; que la intención del legislador era gravar todas las mercancías, mas no así los servicios, salvo los indicados en forma expresa por ese artículo 1º; que la Administración excede sus límites legales para

determinar de manera analógico el alcance del hecho generador contenido en el artículo 1º, precitado.

2.- Se señala que el tema en discusión es si las actividades turísticas y demás, referidas, se comprenden dentro del concepto de "similares" que determina la ley como sujetas al impuesto general sobre las ventas; que en aplicación del impuesto a dichas actividades, existen sendos criterios de la misma Dirección General y del Tribunal Fiscal Administrativo (TFA), en adición a un preclaro dictamen de acatamiento obligatorio de la Procuraduría General de la República; de ésta cita el dictamen C-031-97; del TFA cita las resoluciones #84-P-2001 y #547-2007 de 14.45 horas de 18 de diciembre de 2007, y de la Dirección cita la resolución # DGT-1487-05; que el criterio institucional obvia todas las discusiones jurídicas que se han mantenido sobre el tema, con la falsa pretensión de sellarla, a partir de una definición extraída del Diccionario de la Real Academia Española; por lo anterior, en este caso no solo existe una violación al principio de legalidad sino además se atenta gravemente contra la seguridad jurídica, el principio de confianza legítima y la buena fe administrativa.

3.- Agrega que los medios interpretativos son admisibles siempre y cuando no se amplíen los efectos de las normas, es decir, no se creen tributos y sus elementos esenciales o exenciones por esta vía; así lo señala el artículo 6 CNPT; cita las sentencias de Sala Constitucional, #5416-2001 de 15.12 horas de 20 de junio de 2001, y de Sala I de la Corte Suprema de Justicia, # 145 de 10.15 horas de 22 de febrero de 2008; además, la sentencia de este Tribunal y Sección, # 089-2013-VI de 15.55 horas de 25 de junio de 2013, relativa a si el acceso a internet se encuentra gravado con el impuesto general sobre las ventas, y que si bien el Tribunal concluyó que sí está gravado, ello fue así por cuanto comparten la naturaleza, características y la finalidad de los otros servicios telefónicos, de cable, de télex, radiolocalizadores y radiomensajes; a *contrario sensu* sí se produciría una violación al principio de legalidad; que de la aplicación de las reglas y criterios de interpretación, los servicios que se pretende gravar con el criterio institucional, en realidad no se encuentran sujetos al impuesto, por cuanto no son servicios que tengan las mismas características, finalidad ni naturaleza de los servicios gravados; que no existe claridad ni precisión en las actividades que según la Administración se encuentran gravadas; que la sujeción al impuesto no obedece a ninguna regla de interpretación, puesto que no son servicios de la misma naturaleza; que no hay igualdad en la forma y alcance de la interpretación administrativa; que la Administración no puede pretender que ante un concepto jurídico indeterminado, existe libertad absoluta para interpretar normas como mejor le parezca y crear impuesto por esa vía; que la interpretación de los vacíos normativos es permita por ley siempre y cuando se haga dentro de las reglas establecidas en el ordenamiento jurídico, según la citada sentencia #5416-2001.

4.- La parte demandada señala que no existe quebranto alguno al principio de reserva de ley y legalidad tributaria; que las aseveraciones de la actora parten de una premisa errada, consistente en no considerar la excepción a la regla que dispone que los servicios se encuentran gravados con el impuesto de ventas deben estar taxativamente fijados, porque como ocurre en el inciso c), g), y II) del artículo 1º LIGV, el legislador optó por utilizar el concepto jurídico indeterminado de "similares"; que esa forma de determinar la sujeción, no viola el principio de legalidad tributaria, tal y como lo consideró Sala Constitucional en la sentencia #2001-05416, al conocer una acción de inconstitucionalidad contra el inciso c) del artículo 1º LIGV; que no se está creando un impuesto sino desentrañando el sentido del vocablo "similares", aclarando que dentro de ese concepto se encuentran como gravados determinados servicios que comparten características estructurales y la finalidad, según lo dijo este Tribunal en la sentencia #089-2013; que no hay violación al principio de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe administrativa, dado que la Administración actuó apegada a derecho al interpretar y aplicar correctamente el inciso c) del artículo 1 LIGV; además que los servicios gravados no son de diversa naturaleza; que los servicios de esparcimiento establecidos en el criterio institucional, sí se encuentran contenidos en el término "similares" del artículo 1º, inciso c), lo que radica en que son actividades que permiten la distracción y el esparcimiento; lo que demuestra que el acto impugnado no carece de motivo cierto y legítimo, por lo que resulta infundada la demanda.

Sobre el fondo

Tercero: Que en cuanto al fondo del caso, el Tribunal encuentra que CANATUR lleva razón en su demanda, cuando sostiene que el acto impugnado, al gravar con el impuesto general sobre las ventas, bajo el alero de "*similares*", los servicios destinados a la diversión, esparcimiento, distracción y a la entretención que se presten <dentro> de los centros de recreo, incurre en irregularidades jurídicas que obligan a remover y expulsar el acto impugnado.

1.- Quede establecido en primer término que no se cuestiona, ni el Tribunal pone en duda, la competencia que tiene la Dirección General para interpretar administrativamente determinadas disposiciones legales o reglamentarias, a través de normas generales, en la idea de procurar su aplicación correcta. En el caso específico del vocablo "similares", previsto en el artículo 1º, letra c) LIGV, esa habilitación fue declarada conforme al Derecho de la Constitución, según la sentencia de Sala Constitucional, # 2001-05416:

□**gV.-** □**c** *Obviamente, como lo expresa la Procuraduría General, que no estamos en presencia de un problema de delegación de competencias, sino de desentrañar el sentido del vocablo "similares" para los efectos de formular un traslado de cargos. Es*

*principio general de Derecho constitucional que el legislador debe perseguir la claridad de la norma, debe procurar que los operadores jurídicos y los ciudadanos sepan a qué atenerse y debe evitar, a toda costa, de provocar situaciones objetivamente confusas; en síntesis, al legislar se debe procurar la certeza. Así la doctrina del Derecho tributario ha expresado que la seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que si agota en la adición de estos principios, no hubiera precisado ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad. Se expresan estos conceptos sobre la seguridad jurídica, porque la Sala intuye que lo que la accionante ha querido expresar es que este valor constitucional se viola con la palabra "similares". A cambio de ello, sugiere -así lo entiende la Sala pero no lo comparte- que todas las actividades gravables deben estar enunciadas, taxativamente, en la ley, es decir, con el carácter de *numerus clausus*. Empero no es ésta la mejor técnica para estructurar el hecho generador en el Derecho tributario, el que debe acudir, con mucha frecuencia, a conceptos jurídicos indeterminados como por ejemplo "cualquier otro ingreso" o "forma parte de la renta bruta cualquier incremento", como se indica en los artículos 1^o y 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; y el concepto de "similares", por su lado, no lo emplea la Ley en forma exclusiva en el inciso c) del artículo primero. Se utiliza también en el inciso II) y en el artículo 19 para indicar como se grava a los supermercados y negocios similares. Es por ello que el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios señala expresamente que la interpretación de las normas tributarias debe hacerse con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común y que la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella, no puede crearse tributos ni exenciones. En consecuencia, utilizar el concepto de "similares" para establecer una categoría de contribuyentes, no resulta en sí misma en un método jurídico inconstitucional. Es importante señalar, eso sí, que todo acto de la administración tributaria que integre el concepto, como en el caso particular de la accionante, estará sujeto a control de legalidad, puesto que como resultado de la aplicación de la norma, la actividad comercial será o no similar, lo que exige un acto fundamentado que conduzca a ese resultado. Por todo lo expuesto, se impone rechazar por el fondo la acción en cuanto a la violación del principio de reserva de ley. □h*

Conforme a lo anterior, cabe señalar que no lleva razón la actora cuando afirma que se está frente a una omisión legislativa y, por tanto, ante una imposibilidad de la Administración Tributaria para gravar servicios, o bien, que se está creando impuestos por esta vía, en ejercicio libérrimo de una potestad interpretativa de un concepto jurídico indeterminado. De lo que se trata es del empleo de una técnica legislativa que fija las bases del tributo, y reserva para la Administración el relleno de ciertos conceptos, sujetos al control de legalidad o juridicidad; cuando ésta hace uso de la potestad conferida, no hace más que explicitar el principio de legalidad positiva,

previsto en los artículos 11 CP, 99 y 103, inciso f) CNPT, 11.1 y 216.1 de la Ley General de Administración Pública [LGAP].

2.- Con arreglo al artículo 1º de la Ley #6826 de 1982, *"se establece un impuesto sobre el valor agregado en la venta de mercancías y en la prestación de los servicios siguientes: a) ..., b) ..., c) Centros nocturnos, sociales, de recreo y similares."* El Tribunal estima que, en ejercicio de sus potestades, la Administración Tributaria podría interpretar que el concepto "similares" hace referencia a servicios que compartan las mismas características y finalidades de los que se enumeran en el referido inciso c). Esa sería la labor interpretativa que debe realizar la Administración Tributaria a efectos de establecer las similitudes y semejanzas entre ellos para que, una vez que las encuentre, pueda gravar el servicio similar con el Impuesto General sobre las Ventas. De este modo, el impuesto alcanzaría servicios similares a los que se presten en cualquiera de esos centros [nocturnos, sociales, recreo] y que tengan elementos comunes.

3.- La postura de la Administración Tributaria consiste en 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"*, lo que se limita al acceso al centro de recreo y a los servicios que se presten dentro de las instalaciones, de modo 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"*. El Tribunal encuentra dos errores en la interpretación que el criterio impugnado realiza. Por una parte, no se observa que el análisis de similitudes y semejanzas lo haya sido respecto de elementos comunes a los tres servicios que la norma señala sino únicamente respecto de los centros de recreo. Pero, también, más que establecer similitudes entre los servicios, se limita a aplicar el tributo en cuestión a los servicios (de entretención y recreo) que se presten dentro del centro del recreo. De lo que resulta que no se gravaría el servicio similar como tal sino en función de donde se preste, y tal cosa atenta contra la estructura del impuesto general sobre las ventas (que grava los servicios que el legislador indique) y crea distorsiones que no se justifican.

4.- En rigor, algunos de los servicios que se quieren afectar al impuesto general sobre las ventas (spa, el canopy, la caminata por senderos, la observación de aves, el bungee, el zoológico), no necesariamente pueden o deben darse *dentro* de las instalaciones de un centro de recreo, social o nocturno. Si lo que asemeja a estas actividades con los centros de recreo o recreación, es su *destino* o finalidad, en la medida en que son *"servicios destinados a la diversión, esparcimiento, la distracción y a la entretención"*, nada excluye que se organicen, planifiquen u ofrezcan dentro del

centro pero se presten fuera, como podría el canopy, las caminatas, la observación de aves, el bungee, el snorkeling, buceo, surf, etc. Si la recreación es un fin al servicio de la calidad de vida y un antídoto del trabajo, los medios para alcanzarla no tienen porqué estar intra muros o tener fronteras, cercos o líneas divisorias.

5.- En la medida que puedan prestarse en cualquier lugar, esos servicios constituyen una actividad en sí mismo *autónoma* que como tal puede prestarse [y de hecho en la práctica se prestan] tanto dentro como fuera de las instalaciones del centro respectivo. Con lo cual, al afectarse únicamente los que se prestan dentro del centro, se crea una carga tributaria sólo para los sujetos responsables de esos centros, limitación que desde luego contradice las reglas de la lógica (artículo 16.1 de la Ley General de Administración Pública [LGAP]), e induce de algún modo a la prestación informal, o extrema muros, del servicio.

Cuarto: Conclusiones, pretensiones y excepciones. Que en armonía con lo anterior, el Tribunal encuentra:

1.- Que el contenido del acto, identificado como # DGT-CI-06-14, en sí mismo presenta vicios de legalidad o juridicidad, en los elementos motivo (en tanto no se estableció cuáles eran las similitudes entre los servicios que se pretendió gravar con los que indica el numeral 1 inciso c) citado), motivación (que es contradictoria pues sí los servicios realmente eran similares debían gravarse con independencia del lugar en que se presten) y su contenido ilegítimo en tanto no congenia u armoniza con el fin legal, en la medida que la sujeción no versa sobre *el servicio* similar en centros sociales, nocturnos y de recreo, lo que constituye un vicio que lo hace substancialmente disconforme con el ordenamiento jurídico, e inválido (artículo 158 LGAP), lo que conduce a acoger la demanda principal y declarar la nulidad que se impetra, sin necesidad de examinar otras cuestiones de fondo planteadas, por innecesario. Sin embargo, en lo relativo a la nulidad por conexidad que se pretende, conviene advertir que la parte no puntualiza cuáles son o serían esas conductas que es preciso remover para la cabal ejecución del fallo, y en el legajo administrativo, tampoco constan algunas de modo evidente y manifiesto; de ahí que tal cosa no sea posible acordarla.

2.- En abstracto se pretenden daños y perjuicios para el evento de que si al momento de acordarse la nulidad, se hubiera aplicado el acto impugnado y con ocasión de ello, se hubiesen cobrado efectivamente tributos, cada contribuyente afectado pueda liquidarlos en vía de ejecución de sentencia, debiendo además el Estado repetir lo pagado. La pretensión, en los términos expuestos, debe ser rechazada por las siguientes razones. Debe tenerse presente que, tratándose del Impuesto General sobre las Ventas, se incluye en el elemento subjetivo del hecho generador a un sujeto cuya capacidad económica no es la que se quiere gravar, pese a lo cual se le considera el

deudor o sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y accesorias. En ese sentido, se atribuye al contribuyente legal el deber jurídico de trasladar o repercutir el tributo al sujeto cuya capacidad económica se quiere gravar. Tomando en cuenta lo anterior se tiene, de inicio, que los contribuyentes legales (sea, quienes prestan el servicio) no son parte en esta litis, en la que quien la ejerce (CANATUR) representa un interés corporativo o gremial. Para reclamar los referidos daños y perjuicios se requeriría comprobar la situación jurídica lesionada de cada uno de esos contribuyentes, lo que resulta material y jurídicamente imposible en este caso ya que ninguno de ellos es parte en esta litis. Pero, además, si el contribuyente legal del tributo son los centros de recreo quienes lo trasladaron o repercutieron al consumidor, usuario o beneficiario del servicios, siendo estos últimos quienes fueron repercutidos, no procedería devolución alguna en favor de los primeros porque ellos no fueron quienes soportaron en su patrimonio, el pago del tributo.

3.- La excepción de falta de derecho opuesta por el Estado, debe admitirse parcialmente, a la luz del párrafo que antecede, y rechazarse en lo demás; está claro que CANATUR, frente al acto impugnado, destinado a afectar tributariamente las actividades o servicios que presta el sector que ella representa, se encuentra habilitada para emprender su impugnación ante la jurisdicción, en aras de controlar su legalidad o juridicidad.

4.- La pretensión subsidiaria debe rechazarse sin necesidad de examinar su contenido por innecesario, en atención al éxito de la principal.

Quinto: Sobre costas . Que por lo que concierne a costas personales y procesales, el Tribunal decide imponer su pago al Estado, por estimar que carece de motivo para litigar en la forma que lo hizo (artículo 193, letra b] CPCA), en tanto que la actora tiene derecho a que se le reconozcan los gastos en que ha debido incurrir para acudir a la jurisdicción en tutela de los derechos fundamentales afectados con la actividad administrativa formal; media además una suerte de responsabilidad objetiva en materia de costas.

Por tanto:

Primero: Se admite la excepción de falta de derecho respecto de los daños y perjuicios; en lo demás, se deniega. **Segundo:** Se declara con lugar parcialmente la demanda principal establecida por **ASOCIACIÓN CÁMARA NACIONAL DE TURISMO** contra el **ESTADO**, y en consecuencia, se anula por ser absolutamente nulo, el Criterio Institucional de la Dirección General de Tributación # DGT-CI-06-14 de fecha 30 de julio de 2014 publicado en el Digesto Tributario del Sistema Costarricense de Información Jurídica, **Tercero:** Se condena a la parte demandada al pago de las costas personales y

procesales. **Cuarto**. Por innecesario se omite pronunciamiento sobre la pretensión subsidiaria.

JOSE PAULINO HERNANDEZ G.

CYNTHIA ABARCA GOMEZ CHRISTIAN HESS ARAYA

Carpeta # 144-009959-1027-CA.