**DGT-1574-2020**

San José, 21 de diciembre 2020

|  |  |
| --- | --- |
| Señor  Luis Fernando Campos Montes  Gerente General  Instituto Nacional de Seguros  Presente | **Notificaciones:**  William Emilio Fernández  [[...] @grupoins.com](mailto:wifernandezh@grupoins.com)  Luis Diego Ugarte  [[...] @grupoins.com](mailto:lugartea@grupoins.com)  María Jesús Nájera  [[...] @grupoins.com](mailto:mnajerac@grupoins.com) |

**Asunto: Consulta tributaria fundamentada en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.**

Estimado señor:

En atención a sus oficios Nº G-04386-2020, G-04382-2020 y G-04385-2020, presentados ante esta Dirección General, vía correo electrónico, el 3 de noviembre de 2020, donde se solicita dar respuesta a varias inquietudes con fundamento en el instituto de la consulta tributaria establecida en el artículo 119 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante Código) y los artículos 60 al 68 del Reglamento de Procedimiento Tributario (RPT), se procede a realizar el análisis jurídico respectivo.

**I.            CUADRO FÁCTICO**

Expone en uno de sus escritos (G-04385-2020) que la consulta se refiere a la forma correcta en que el INS debe generar la facturación electrónica en pólizas que utilizan la modalidad cuenta corriente, para lograr dotarlo de certeza jurídica en su actuación.

Señala que el INS en procura de adecuarse y someterse a la regulación de comprobantes electrónicos e incorporación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el servicio de aseguramiento que presta, requiere someter a consideración de la Administración Tributaria, la viabilidad de la facturación, según se genere cada póliza hija, bajo la modalidad de cuenta corriente, que se detalla de seguido.

Manifiesta que con la promulgación de la Ley N°9635 del 3 de diciembre de 2018, denominada “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas” (LFFP) se establece la obligación de implementar el cobro del IVA por la prestación de los servicios utilizados o generados en territorio costarricense, en cuanto al servicio de aseguramiento prestado por el INS.

Agrega que con este tipo de pólizas, al cliente se le ofrece una póliza madre, en la cual realiza un depósito de prima inicial, determinado por las proyecciones de aseguramiento que el cliente prevé va a requerir durante el periodo póliza, que se materializará mediante la emisión de pólizas hijas durante la vigencia de la póliza madre. Para cada aseguramiento que requiera el cliente, durante la vigencia de la póliza, el INS lo rebaja del monto inicialmente pagado como prima, por el cliente; si al finalizar el periodo de vigencia de la póliza, hubiera un saldo a favor del cliente, éste se le devuelve.

Por esta razón, al recibir el INS el depósito de prima inicial de la póliza madre, no se emite factura electrónica, debido a que por la dinámica del negocio es claro que hasta ese momento no se ha realizado ningún negocio de seguros, porque no se han emitido pólizas hijas.  Es hasta la emisión de las pólizas hijas que el hecho generador del IVA se materializa, según lo dispuesto en el artículo 3 inciso 3, que reza:

*“Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador. El hecho generador del impuesto ocurre:*

*(…)*

*3. En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. (…)”*

En un segundo escenario y bajo otro documento de consulta (G-04382-2020), el INS se refiere al tratamiento que debe dar a los casos que ellos denominan “casos no asegurados”, por motivo del Seguro de Riesgos del Trabajo (RT), cuando se da la atención médica por parte del INS de trabajadores asalariados de diferentes patronos, no inscritos por éstos últimos.

Al respecto exponen que por ley, el INS tiene el deber legal de atender a los trabajadores que sufran accidentes o enfermedad laboral, producto de la función que éstos realizan en sus empresas, estén o no incorporados en la planilla de seguro de RT que los patronos presentan ante el INS.  En estos casos el INS realiza la atención completa de los trabajadores que requieren atención médica, incluyendo su rehabilitación y posteriormente realiza el cobro de estos montos al patrono.  Puede suceder que tales trabajadores sean atendidos por la Caja Costarricense del Seguro Social (CCSS), quien les brinda la atención primaria y luego genera el cobro de dicha factura al INS.

Entonces, explica, que el INS garantiza la atención médica y de rehabilitación a los trabajadores accidentales o por enfermedad laboral y luego se genera un cobro al patrono de éstos, según lo dispuesto en los artículos 201, 206, 207 y 232 del Código de Trabajo (CT).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 9 inciso 1 de la Ley N°6826 denominada “Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado”, la CCSS no se encuentra sujeta al impuesto de cita, por lo cual la factura que emite al INS para el cobro de la atención brindada a los lesionados por RT no contiene IVA, mientras que el cobro por la atención médica que brinda el INS y que remite al patrono contiene el importe correspondiente únicamente a los gastos efectivamente incurridos por el INS, sin incluir el IVA.

Bajo un tercer escenario (oficio de consulta N° G-04386-2020) se consulta sobre la aplicación correcta de la normativa tributaria, como figura inmersa dentro de un Grupo Financiero, en cuanto a un Convenio Marco que posee el INS, a través del cual el INS cobra a sus subsidiarias por el uso de algún contrato suscrito por el INS.

Manifiesta que mediante la Ley de Contratación Administrativa N°7494, el INS adquiere bienes y servicios, por medio de la figura del Convenio Marco, dispuesto en el Decreto Ejecutivo N°33411, denominado Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa, permitiendo su regulación, en los artículos 115 y siguientes que, una entidad realice un procedimiento de contratación, mediante licitación pública, la cual puede ser utilizada en fase de ejecución, por las partes suscribientes del convenio marco.  Bajo ese escenario, el Instituto realiza la tramitación del convenio marco, emite la orden de compra y el contratista remite la factura electrónica a nombre del Instituto.  Una vez recibido a satisfacción el bien o el servicio, el INS paga la factura y posteriormente emite un oficio a cada empresa subsidiaria del grupo económico, con la indicación de la proporción consumida o entregada a cada una, requiriendo el pago correspondiente, mediante la figura del reembolso, no de la venta de bienes o servicios, porque el INS no está haciendo una venta, sino que está consolidando el pago de un proveedor, incluyendo la parte que corresponde a cada subsidiaria, a quienes requiere la devolución proporcional de lo pagado por los bienes y servicios que correspondan a éstas.

Para efectos de acreditar el gasto deducible y el crédito fiscal, el INS contaría con la factura emitida a su nombre.  Sin embargo, para ambos efectos, el INS utiliza solo el porcentaje real cancelado por la entidad correspondiente a bienes y servicios consumidos, sin considerar el crédito ni el gasto asociado a la proporción de bienes y servicios consumidos por las subsidiarias. Y cada subsidiaria tendría copia del expediente completo que comprende: 1. Orden de compra por la totalidad del servicio o bien provisto. 2. Acta de entrega del servicio o bien adquirido por cada Subsidiaria. 3. Copia de la factura electrónica emitida a nombre del Instituto. 4. Oficio del Instituto, requiriendo el pago proporcional de lo consumido por cada subsidiaria. Transferencia bancaria de la subsidiaria del Instituto. 6. Si los servicios son cobrados por horas se les solicita a los proveedores indicar en la factura, la cantidad de horas dedicadas a cada subsidiaria y lo consumido por el Instituto.

**II.            CONSULTAS CONCRETAS**

Concretamente consultan:

1)      ¿Es factible en una póliza con la modalidad de cuenta corriente, entregar la factura electrónica contra la emisión de cada póliza hija?

2)      ¿Debe el Instituto emitir factura electrónica por el depósito inicial en la póliza madre? ¿En caso de ser afirmativo su respuesta, como se procede con la emisión de cada póliza hija?

3)      ¿En el de cobro emitido por el Instituto al patrono de una persona no asegurada por el régimen de riesgos del trabajo, se debe de incorporar el impuesto al valor agregado?  ¿En caso de ser afirmativo, cual tarifa se debe de incorporar?

4)      ¿Debe el Instituto emitir factura electrónica, a los patronos, por la cancelación de los adeudos asociados a casos no asegurados?

5)      ¿Mediante la implementación de un convenio marco entre el INS y sus Subsidiarias, al amparo del artículo 115 del Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa, se puede utilizar el mecanismo de reembolso, del INS hacia sus Subsidiarias, para efectos de que el INS recupere la factura pagada al proveedor de manera consolidada?

6)      ¿En caso de que, no se avale por parte de esa Dirección el mecanismo de reembolso, debe el INS, facturar a cada subsidiaria por la proporción del servicio consumido?”

**III.            CRITERIO DEL CONSULTANTE**

A criterio del INS en el caso descrito, se debe emitir la factura electrónica de forma individual por cada póliza hija emitida, a efecto de tener un mayor control sobre el impuesto realmente recaudado, sin que deba emitir facturación electrónica por el depósito hecho por el tomador de la póliza madre, a fin de evitar una duplicación de facturas y consecuentemente del cobro del IVA y se estaría emitiendo una factura por un servicio eventual.

En cuanto al segundo escenario descrito, es criterio del INS que de conformidad con la Ley N°6826 se establece en el artículo 1 que el impuesto surge con la venta de bienes o la prestación de servicios, de manera que al no mediar una prestación de servicios en los casos en que es la CCSS la que realiza el servicio y se lo cobra al INS, siendo que si se trata de casos no asegurados, corresponde al INS cobrar tal erogación al patrono, bajo ese supuesto no es necesario que el INS emita una factura electrónica, ni cobre el IVA, por un servicio que fue prestado por la CCSS y que el INS debe cobrar al patrono, si el caso es no asegurado.

En cuanto al tercer escenario, señala el Instituto que al ser parte de un grupo financiero, en aras de unificar y ser más eficientes en procesos y servicios, tramita diferentes tipos de contrataciones administrativas, entre ellas, el convenio marco, por medio de licitaciones públicas, las cuales son utilizadas en ocasiones por las subsidiarias del Instituto para cumplir con sus objetivos y satisfacer sus necesidades.

Señala que en el pliego de condiciones se indica que las órdenes de compra serán remitidas por el INS y que la factura electrónica se debe presentar a nombre del INS, por lo que si una subsidiaria requiere un bien o servicio asociado a un contrato en ejecución, realiza la solicitud y el INS gira la orden de compra y una vez recibido a satisfacción el bien o servicio y entregada la factura electrónica por parte del proveedor, se procede a realizar el cobro a la subsidiaria.

En este caso, consideran que el INS no vende nada a las subsidiarias, sino que es un intermediario procedimental, debido a la aplicación del artículo 115 y siguientes del Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa. El INS se limita a poner la orden de compra en un contrato tramitado por el mismo Instituto, a pagar en nombre y por cuenta de la subsidiaria y a requerir el reembolso correspondiente.

Por lo anterior, es criterio del INS que, al no mediar la prestación de servicios ni la venta de bienes, no es necesario que el INS emita facturas a cada subsidiaria por la parte de bienes y/o servicios consumidos por las subsidiarias, por lo que la figura del reembolso es la forma adecuada para generar el cobro a las subsidiarias del Instituto.

**IV.            CRITERIO DE ESTA DIRECCIÓN GENERAL**

Una vez examinadas las interrogantes expresadas en los escritos de consulta, se procede a efectuar un análisis de la normativa que rige la materia y a brindar las respuestas a cada una de ellas en el orden en que se ha dispuesto en este escrito, según las consideraciones legales que se exponen más adelante.

Es importante recordar que con la reforma integral introducida a la Ley N°6826 que pasó a denominarse Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (LIVA) se estableció un Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en la venta de bienes y en la prestación de servicios, independientemente del medio por el que sean prestados, y que sean realizados en el territorio de la República.

El hecho generador de dicho impuesto es precisamente la venta de bienes y la prestación de servicios realizados en forma habitual, por contribuyentes del artículo 4 de la LIVA.  Ello implica que para que ocurra el hecho generador se deben cumplir dos presupuestos: i) que quien realiza la actividad lo haga en forma habitual, entendiéndose por habitualidad la actividad a la que se dedica una persona o empresa con ánimo de lucro, de forma pública, continua o frecuente, y; ii) que la persona o empresa sea un contribuyente del artículo 4 de dicha Ley.

Por su parte, el artículo 4 de la LIVA establece que son contribuyentes de este impuesto las personas físicas, jurídicas, las entidades públicas o privadas que realicen actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, la distribución, la comercialización o la venta de bienes o la prestación de servicios.

Mientras que el artículo 7 de dicha Ley establece:

***“Artículo 7- Obligaciones de los contribuyentes.****En todos los casos los contribuyentes están obligados a extender facturas o documentos equivalentes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria, en las ventas de bienes o por los servicios prestados. (…)”*

Lo anterior nos permite colegir que para ser contribuyente de este impuesto debe dedicarse a una actividad con habitualidad que implique la ordenación de los factores de producción, materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción, distribución, comercialización o la venta de bienes o la prestación de servicios y debe ser un contribuyente de los enlistados en el artículo 4  de dicha Ley.

Ahora bien, a fin de entender el quehacer del INS es necesario remitirse a lo dispuesto en el numeral 1 de la Ley N°12 de 30 de octubre de 1924 denominada Ley del Instituto Nacional de Seguros, donde se establece que el Ente Asegurador es una institución autónoma, que debe cumplir con los siguientes fines:

***“Artículo 1.-******Instituto Nacional de Seguros y sus actividades***

*El Instituto Nacional de Seguros, en adelante INS,****es la******institución******autónoma****aseguradora del Estado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, autorizada para desarrollar la actividad aseguradora y reaseguradora.  En dichas actividades le será aplicable la regulación, la supervisión y el régimen sancionatorio dispuesto para todas las entidades aseguradoras.  (…)*

*En el desarrollo de la actividad aseguradora en el país, que incluye la administración de los seguros comerciales, la administración del Seguro de Riesgos del Trabajo y del Seguro Obligatorio de Vehículos Automotores, el INS contará con plena garantía del Estado.*

*El INS queda facultado para constituir o adquirir participaciones de capital en sociedades anónimas, sociedades comerciales, sucursales, agencias o cualquier otro ente comercial de naturaleza similar, ninguno de los cuales contará con la garantía indicada en el párrafo anterior para los siguientes propósitos:*

***a)****Ejercer las actividades que le han sido encomendadas por ley dentro del país.  Dichas actividades comprenden las de carácter financiero, otorgamiento de créditos,****las de prestación de servicios de salud****y las propias del Cuerpo de Bomberos,****el suministro de prestaciones médicas****y la venta de bienes adquiridos por el INS en razón de sus actividades.*

*(…)*

*Se autoriza a los bancos públicos a participar como accionistas de las sociedades anónimas que el INS establezca según lo señalado en este artículo, siempre que el INS se mantenga como socio mayoritario de dichas sociedades.” (El resaltado en negrita y el subrayado no pertenece al original)*

Por su parte el artículo 11 inciso 2., del Título I de la LIVA, establece:

*“****Artículo 11- Tarifa reducida.****Se establecen las siguientes tarifas reducidas:*

*2.       Del cuatro por ciento (4%) para los siguientes bienes o servicios:*

*a.(…)*

*b.****Los******servicios de salud privados prestados por centros de salud autorizados, o profesionales en ciencias de la salud autorizados.****Los profesionales en ciencias de la salud deberán, además, encontrarse incorporados en el colegio profesional respectivo.”*

Asimismo, el Reglamento a la LIVA (RLIVA) establece en el artículo 23, lo siguiente:

*“****Artículo 23.- Aplicación de tarifas reducidas.****De conformidad con el artículo 11 de la Ley, las tarifas reducidas aplicables a los siguientes bienes o servicios son:*

*1)       Tarifa del cuatro por ciento (4%) para los siguientes servicios:*

*a.       (…)*

***b.       Servicios de salud humana privados.***

*Se consideran servicios de salud humana privados, los servicios personales prestados por centros de salud o profesionales en ciencias de la salud, debidamente autorizados, que realizan actividades generales o especializadas en  la salud humana, prevención, atención, recuperación o rehabilitación de la enfermedad, ya sea en establecimientos, unidades móviles o lugares autorizados temporalmente para dicho fin. La atención puede ser ofrecida de forma ambulatoria o con hospitalización. (…)*

*Cuando el servicio de salud preste otros servicios o bienes distintos al servicio de salud, tales como el de restaurante, el alojamiento de acompañantes del paciente e internet, estos se regirán por las tarifas establecidas en los artículos 10 y 11 de la Ley, según corresponda.”*

De manera que la tarifa reducida se otorga a los servicios de salud privados prestados en Centros de Salud debidamente autorizados o prestados por profesionales en las ciencias de la salud, debidamente incorporados en el Colegio Profesional respectivo.

En el caso de la Red de Servicios de Salud que se prestan a los pacientes de RT, vemos que tal como dispone el numeral 1 de la Ley Nº8653, los servicios de salud forman parte de las actividades que se le han encomendado a dicho Ente Asegurador, tanto la prestación de servicios de salud como el suministro de prestaciones médicas, por lo que, siendo que el Instituto tiene facultad para crear sociedades anónimas que coadyuven con éste al cumplimiento de sus metas y estos forman parte del Grupo Financiero INS constituyen servicios de salud privados, ya que no forman parte de los servicios de los sistemas de seguridad social, como claramente se establece en el numeral 2 de la Ley Nº8653 que señala que están excluidos de esta ley, los sistemas de seguridad social de la CCSS, al ser servicios públicos, bajo un sistema de solidaridad.

Dicho lo anterior, bajo el **primer escenario**, en el momento en que el INS vende una póliza, ahí se perfecciona el negocio entre partes, debiendo el INS emitir la póliza y la factura electrónica al pagador del seguro, pues es quien debe respaldar el gasto incurrido para deducirlo del Impuesto sobre las Utilidades (ISU), tal como está estipulado en el artículo 3 inciso 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que reza:

*“****Artículo 3- Momento en que ocurre el hecho generador****. El hecho generador del impuesto ocurre:*

*(…)*

*3. En la prestación de servicios, en el momento de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero. (…)”*

Se debe recordar que la factura electrónica se emite al adquirente del bien o servicio, pues es quien realiza el gasto, para efectos tributarios y la factura electrónica debe respaldar el dinero ingresado; así lo estipula el artículo 3 del Reglamento de comprobantes electrónicos para efectos tributarios, Decreto Ejecutivo N° 41820 de 19 de junio de 2019, que dispone:

***“Artículo 3.- Obligación general.****Están obligados al uso de comprobantes electrónicos autorizados por la Administración Tributaria, los contribuyentes indicados en los artículos 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado; así como cualquier otro obligado tributario que establezca la ley.*

De manera que corresponde al INS definir la forma o procedimiento en que se rebajará de la póliza madre, los montos correspondientes a los asegurados o pólizas hijas utilizadas.  Si al vencimiento del periodo de la póliza queda un saldo a favor del tomador, el Instituto debe utilizar la Nota de Crédito para generar un saldo a favor de éste; y si por el contrario hubiera un saldo en contra, generará otra factura electrónica por la diferencia.

Bajo el **segundo escenario**, en lo relacionado con los casos no asegurados del seguro de Riesgos del Trabajo (RT), el artículo 9, inciso 1 de la LIVA regula el tema de las no sujeciones estableciendo que no estarán sujetos a dicho impuesto, los bienes y servicios que venda, preste o adquiera la CCSS.  Lo anterior implica que todo el accionar de la CCSS no está sujeto al IVA, por lo que no está obligada a emitir comprobantes electrónicos autorizados. Señala el numeral 9 inciso 1:

***“Artículo 9- No sujeción. No estarán sujetas al impuesto:***

***1. Los bienes y servicios que venda, preste o adquiera la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS). (…)”***

Por ello, en los casos que la CCSS sea la que preste el servicio, y se lo cobre al INS, el subsecuente cobro del INS al patrono, tampoco debe incluir el IVA respectivo, ya que no fue el INS quién brindó el servicio, sino que este ente asegurador se limita al cobro de las facturas que le fueron trasladadas por la CCSS, para su reembolso.

Además, debemos considerar que las primas de los seguros obligatorios de RT están exentas del IVA, según lo dispone el numeral 8 inciso 28:

*“Artículo 8- Exenciones. Están exentos del pago de este impuesto:*

*(…)*

*28. Las primas de riesgos del trabajo, agropecuarios y de viviendas de interés social. (…)”*

En cuanto al **tercer escenario** es clara la materia tributaria en cuanto a que se emite factura electrónica a quien adquiere el bien o servicio, o lo que es lo mismo, se emite a quién incurre en el gasto.  Por tal motivo, como bien reconoce el mismo INS cuando adquiere bienes o servicios, la factura se emite a nombre de éste.

Con base en lo anterior, lo ideal es que bajo la figura del convenio marco, el INS establezca en el pliego de condiciones, que en ese convenio pueden adquirir bienes o servicios las subsidiarias, a quienes se les deberá emitir la factura electrónica por separado por cada bien que adquieran o por cada servicio que se les preste.

De no lograrse tal ajuste en el convenio marco, el INS solamente podrá liquidar como gasto deducible la proporción que corresponda y se relacione como ingresos gravables, todo en atención y seguimiento del principio correspondiente a que cada gasto deducible debe tener un ingreso gravable asociado, aspecto así dispuesto en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR). Por tales consideraciones el INS no podría liquidar como gasto deducible aquellos relacionados con sus subsidiarias; y para que éstas puedan aplicarlos deberán contar con alguna documentación o comprobante de respaldo.

Ahora bien, en relación con el IVA, el artículo 20 inciso 6) de la LIVA y 27 inciso 2) subinciso c de su reglamento habilitan la posibilidad de aplicar el crédito fiscal de forma proporcional a cada adquiriente, en el tanto dispongan de un comprobante que así lo evidencie. Sin embargo para ello, debe tanto el INS como sus subsidiarias aparecer como adquirentes del bien o servicio respectivo.

Caso contrario, el INS solo podrá aplicar como gasto el monto proporcional de la factura que se encuentre asociado a los ingresos gravables, sin posibilidad de que tal monto sea trasladado a sus subsidiarias; y sólo el INS se puede aplicar el crédito respectivo, porque la factura por la suma total está a nombre del INS.  Para que las subsidiarias puedan utilizar las facturas como gastos, las facturas deben provenir de quién vende el bien o presta el servicio (en este caso de los proveedores del bien o servicio) y estar a nombre de las subsidiarias para poder rebajar el gasto y aplicarse el crédito correspondiente.

Dicho lo anterior, se procede a dar respuesta a cada una de las interrogantes planteadas:

1)      ¿Es factible en una póliza con la modalidad de cuenta corriente, entregar la factura electrónica

No.  No es factible.  La factura debe ser emitida por el INS al pagador del seguro por el monto de la prima que este pague, de la cual deberá descontarse cada póliza hija respectiva.

2)      ¿Debe el Instituto emitir factura electrónica por el depósito inicial en la póliza madre? ¿En caso de ser afirmativo su respuesta, como se procede con la emisión de cada póliza hija?

Es correcto. El INS debe emitir la factura electrónica al pagador del primaje inicial y deberá establecer a lo interno el procedimiento para rebajar de dicho monto, las pólizas hijas, según  se vaya gastando y en caso de sobrar un remanente al vencimiento del periodo póliza, el INS debe confeccionar una Nota de Crédito a favor del tomador del seguro.

3)      ¿En el cobro emitido por el Instituto al patrono de una persona no asegurada por el régimen de Riesgos del Trabajo, se debe de incorporar el impuesto al valor agregado?  ¿En caso de ser afirmativo, cual tarifa se debe de incorporar?

En los casos de personas no aseguradas, en el seguro de RT, si el INS es quien brinda el servicio, debe cobrar el IVA correspondiente a un 4%, pero si el servicio lo brinda la CCSS, al ser una entidad no sujeta a dicho impuesto, el INS no puede cobrar un impuesto por un servicio que él no brindó y que por ley no está gravado con dicho impuesto; ya que la CCSS es no sujeta a dicho impuesto.

4)      ¿Debe el Instituto emitir factura electrónica, a los patronos, por la cancelación de los adeudos asociados a casos no asegurados?

El INS no debe emitir factura electrónica para efectos tributarios, por los casos no asegurados, cuyo servicio es prestado por la CCSS, por cuanto no puede facturar a nombre de otra persona o empresa, que fue la que brindó el servicio.  Deberá definir el procedimiento a través del cual pueda realizar el cobro administrativo al patrono. Tómese en consideración que el INS solo puede facturar electrónicamente los servicios gravados con IVA que él venda, no otros.

Diferente es si el servicio lo brindó el propio INS, en ese caso sí puede emitir factura electrónica por tal servicio, porque forma parte del giro comercial de éste.

5)      ¿Mediante la implementación de un convenio marco entre el INS y sus Subsidiarias, al amparo del artículo 115 del Reglamento a la Ley de Contratación Administrativa, se puede utilizar el mecanismo de reembolso, del INS hacia sus Subsidiarias, para efectos de que el INS recupere la factura pagada al proveedor de manera consolidada?

No.  Para que las subsidiarias puedan aplicar el gasto o el crédito, tales erogaciones deben estar respaldadas por factura electrónica autorizada y/o comprobante electrónico.  En este caso, el proveedor de los bienes o servicios debe facturar a cada una por separado, ya que son personas jurídicas independientes.  Caso contrario, sólo el INS puede aplicar la factura y los créditos correspondientes, únicamente por la proporción que corresponda a los ingresos gravables.

6)      ¿En caso de que, no se avale por parte de esa Dirección el mecanismo de reembolso, debe el INS, facturar a cada subsidiaria por la proporción del servicio consumido?”

No, tal como se explicó anteriormente, el INS no puede emitir una factura electrónica por un servicio que no vende o por bienes que no vende.  Pero sí podrá emitir u comprobante que permita su verificación y que evidencie que las subsidiarias son adquirentes también de los bienes y servicios.

De esta manera quedan atendidas las consultas formuladas. El criterio expresado en el presente documento se basa en los hechos expuestos por el consultante y en el análisis de la legislación vigente previamente citada, por lo que, en caso de presentarse hechos diferentes a los expresados en el documento de consulta, deberá aplicarse la normativa correspondiente.

Cordialmente,

Carlos Vargas Durán

Director General de Tributación

SCalvoS / ACalderón

C/ Dirección General de Tributación, Expediente,

     Subdirección de Digesto Tributario.