



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

Al contestar refiérase  
al oficio Nro. **10809**

9 de noviembre, 2010  
**DFOE-SAF-0499**

Licenciada  
Margarita Fernández Garita  
**Gerente General**  
**INSTITUTO MIXTO DE AYUDA SOCIAL**

Estimada señora:

**Asunto:** Emisión de criterio solicitado por el Instituto Mixto de Ayuda Social sobre la aplicación e interpretación del artículo 21 del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, respecto del nombre por el cual se emiten las facturas de viáticos.

Nos referimos a la consulta planteada mediante su nota GG-930-03-2010, mediante la cual solicita criterio sobre la aplicación del artículo 21 del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, respecto del nombre por el cual se emiten las facturas de viáticos, a la luz de la exoneración del pago de varios tributos que goza ese Instituto por disposición expresa del artículo 31 de la Ley No 4760.

**I. Motivo de la consulta.**

Manifiesta en su nota GG-930-03-2010, que mediante la Ley de Fortalecimiento Financiero al Instituto Mixto de Ayuda Social (en lo sucesivo IMAS), N° 8563, se incorporó una reforma a la Ley Constitutiva de la institución, N° 4760, que establece una exoneración del pago de varios tributos:

*“Artículo 31. Exonérese al IMAS del pago del impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre la renta, el impuesto de ventas, las tasas y los peajes, así como del impuesto selectivo de consumo para todas las importaciones y compras locales de bienes y servicios que realice, en el cumplimiento de sus funciones.”*

Indica también, que mediante resolución de la Dirección General de Tributación, publicada en La Gaceta N° 144 del 26 de julio de 2007, se autorizó al IMAS a adquirir

bienes y servicios en el mercado nacional exentos de los impuestos sobre las ventas y/o servicio (*sic*) de consumo.

Complementa su oficio transcribiendo parte del dictamen de la Procuraduría General de la República C-092-2008, respecto a la exoneración en servicios de hospedaje:

*“(...) si partimos de que el Instituto Mixto de Ayuda Social debe utilizar sus recursos en resolver los problemas de pobreza del país, lo cual implica que sus funcionarios deban desplazarse a lo largo del territorio nacional para el cumplimiento de las funciones que le son propias, esta Procuraduría General es del criterio que la exención prevista en el artículo 31 de la Ley puede ser aplicada en la compra de servicios gravados con el impuesto general sobre las ventas -como el de hospedaje- por parte de funcionarios de la institución, siempre y cuando las facturas sean emitidas a nombre del IMAS (...)”*

Enfatiza la consultante, que para aplicar la exoneración, las facturas deben ser emitidas a su nombre (IMAS). No obstante, indica que la Contraloría en el artículo 21 del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte Público vigente, dispuso:

*“Artículo 21º.- Justificantes de gastos. Para el reconocimiento de los gastos de hospedaje la Administración requerirá del funcionario la presentación de facturas, las cuales deberán ser emitidas a nombre del funcionario que realiza la gira (...)”*

Explica que de mantenerse esa regulación, la institución no podría invocar la exoneración otorgada por la norma supra transcrita de la Ley N° 8563. Además valora que la redacción actual del artículo 21 reglamentario, establece una condición contraria al acervo normativo vigente para el IMAS y la obligaría a realizar un pago del impuesto contra legem, al no resultar posible aplicar una exoneración que deviene obligatoria.

Por lo expuesto, pide se analice la posibilidad de establecer un régimen excepcional para la institución o se ajuste el actual a casos como los del IMAS, en los que se requiere que las facturas sean emitidas a nombre de la institución para la aplicación de cualquier exoneración.

## **II. Criterio de la Contraloría.**

En forma general, al tratarse temas como el presente, debe reconocerse la especial naturaleza y alcance del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, ya que según ha expuesto la Sala Constitucional “... *no es en estricto sentido, un reglamento ejecutivo, sino un manual de procedimientos que deben observar todos los entes públicos sometidos al control en la forma explicada...*” (Voto 1997-05825), a partir de lo cual queda claro que su contenido regula aspectos mínimos

sobre los viáticos, sin pretender obviar leyes como las que regulan la materia tributaria en general o las exoneraciones de impuestos como en este caso en particular. Se impone así una interpretación hermenéutica de lo establecido en el artículo 21 del Reglamento supracitado, que considere lo previsto por la Contraloría General en esa normativa como una referencia básica e inicial para la administración, pero que reconozca que existen otras normas jurídicas de igual o mayor rango que deben ser consideradas y aplicadas según corresponda, por lo que es posible que se vea desplazado por lo dispuesto en otras normas, como puede ser la situación particular de instituciones públicas que gocen de exoneración fiscal, en virtud de su ley orgánica o de norma legislativa o constitucional expresa.

Además, con la finalidad de integrar los mejores elementos de juicio para el enfoque de esta consulta, se solicitó el criterio de la Dirección General de Tributación, la cual por oficio DGT-525-2010 del 1 de julio de los corrientes, del cual se adjunta fotocopia, luego de sustentarse en los textos de los artículos 8 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, artículo 18 inciso a) acápite 8 del Reglamento a dicha Ley, artículo 9 inciso b) acápite 3 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta y los artículos 2 y 3 del Reglamento para Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos, refirió en lo conducente:

*“En el caso específico es posible interpretar que efectivamente el funcionario público no está realizando un gasto con el fin de atender un asunto de índole personal, sino más bien necesario para el desempeño de una función o trabajo en representación de la Institución para la cual labora. / En conclusión se considera que es posible solicitar la emisión de una factura en nombre de la institución, en este caso un funcionario público en nombre del Instituto Mixto de Ayuda Social, por considerarse éste el comprador o consumidor real del servicio.”*

En consecuencia, reconoce la Administración Tributaria la posibilidad de que las facturas se emitan a nombre de la institución, siendo el servidor público nada más, un representante de cada institución.

Respecto al Instituto Mixto de Ayuda Social, como lo ha demostrado, goza de un dictamen<sup>1</sup> de la Procuraduría General de la República que la autoriza a emitir las facturas a nombre de la institución. Dado el carácter vinculante de dicho dictamen, desde el momento mismo de su notificación a la consultante, está autorizada para emitir las facturas a su nombre, sin esperar a que esta Contraloría modifique el Reglamento o establezca un régimen excepcional.

En aras de la seguridad jurídica y de armonizar la redacción del Reglamento con la posibilidad de que en el futuro otras instituciones con normativa igual a la del IMAS, e

---

<sup>1</sup> Pronunciamento C-092-2008.



**DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA**  
**ÁREA DE FISCALIZACIÓN DEL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DE LA REPÚBLICA**

---

DFOE-SAF-0499 (10809) 4 9 de noviembre, 2010

incluso con dictámenes en el mismo sentido de la Procuraduría, puedan emitir las facturas a nombre de la institución, se estará considerando esta situación en la próxima modificación del Reglamento de Gastos de Viaje y de Transporte para Funcionarios Públicos.

Sin otro particular, suscribe,

Lic. Federico Castro Páez  
**Gerente de Área**

AGA/RACS/gcc

ci: Lic. Edgardo Herrera Ramírez, Auditor Interno, IMAS  
Lic. Francisco Fonseca Montero, Director General de Tributación  
Gerencia, Área Servicios Sociales, DFOE  
Archivo Central  
Expediente

Adjunto: Lo indicado

Ni: 6000, 19650  
G: 2010001077-2  
P: 2010013227