

Al contestar refiérase  
al oficio No. **04021**

6 de mayo, 2011  
**DFOE-EC-0180**

Licenciado  
Rolando González Ulloa  
Presidente Ejecutivo  
**INSTITUTO DE DESARROLLO AGRARIO (IDA)**

Licenciado  
Ricardo Zúñiga Cambroner  
Gerente General  
**CONSEJO NACIONAL DE PRODUCCIÓN (CNP)**

Estimados señores:

**Asunto:** Criterio solicitado por el CNP y el IDA sobre la base de cálculo que debe utilizarse para cumplir lo que dispone el artículo 11 bis de la Ley Nro. 2035

Nos referimos a su oficio Nro. GG 289-2011 del 17 de febrero del año en curso, recibido en esta Contraloría General el 28 de ese mismo mes, mediante el cual consultan la base de cálculo que se debe utilizar para hacer efectiva la aplicación de los porcentajes establecidos en el artículo 11 bis de la Ley Orgánica del CNP, Nro. 2035, incorporado mediante Ley Nro. 8700. Lo anterior, por cuanto las instancias consultantes señalan que tienen divergencias para determinar dicha base de cálculo.

El referido artículo señala lo siguiente:

*“Artículo 11 bis.- Autorízase a las instituciones listadas seguidamente a trasladar al CNP una parte del superávit libre de cada año fiscal, según se menciona a continuación:*

- a) Un diez por ciento (10%) del superávit libre del Instituto de Desarrollo Agrario (Ley N.º 6735, de 29 de marzo de 1982).*
- b) Un veinte por ciento (20%) del superávit libre del Servicio Fitosanitario del Estado (Ley N.º 7664, de 8 de abril de 1997).*
- c) Un veinte por ciento (20%) del superávit libre del Servicio Nacional de Salud Animal (Ley N.º 8495, de 6 de abril de 2006).*

*De esos fondos supracitados, el CNP deberá reservar al menos un diez por ciento (10%) para el pago oportuno de proveedores del Programa de Abastecimiento Institucional (PAI). Dicho traslado será realizado dentro de los cuarenta y cinco (45) días naturales, posteriores a la aprobación de la liquidación del presupuesto de cada año.”*

En primer término debemos señalar que esta Contraloría General no resuelve casos concretos, como el que nos someten a conocimiento, por lo que la presente respuesta se enmarca en exponer algunas consideraciones de carácter general vinculadas con el tema de marras, con el propósito de que sirvan como marco de referencia en la solución del caso consultado.

Se aclara además, que tanto la Procuraduría General de la Republica, como este órgano contralor, en oficios dirigidos al Consejo Nacional de Producción<sup>1</sup>, han analizado los alcances del citado artículo 11 bis, por lo que omitiremos pronunciarnos sobre lo ahí expuesto, con el propósito de no ser reiterativos.

Una vez aclarado lo anterior, nos permitimos manifestar lo siguiente:

**1.** La transferencia que alude el artículo 11 bis de la Ley Orgánica del CNP, debe catalogarse como un tributo y por lo tanto de carácter obligatorio para las instituciones que ahí se contemplan, en el tanto se genere el hecho generador, que es la existencia del superávit libre.

**2.** El superávit presupuestario se produce cuando en el período correspondiente existe un exceso de los ingresos sobre los egresos, el cual puede ser específico o libre. Se cataloga de carácter específico cuando por disposiciones especiales o legales tiene que destinarse a un fin determinado. Se le denomina libre cuando puede ser utilizado en períodos subsiguientes, para financiar gastos relativos a la actividad ordinaria de los organismos públicos, en el tanto los gastos no sean permanentes o no se genere una obligación duradera. (Ver artículo 7 del Decreto Ejecutivo Nro. 32452).

**3.** Al terminar el ejercicio económico, cada Administración debe realizar la liquidación presupuestaria pertinente, conocida como el cierre de las cuentas del presupuesto, así como los informes del movimiento presupuestario autorizado de los ingresos y gastos ejecutados y el resultado final de la gestión financiera.

**4.** En esta liquidación debe especificarse el detalle del superávit libre y específico y un resumen del resultado de la liquidación del ejercicio, junto con un detalle del superávit libre y específico acumulado a la fecha.

**5.** El tributo que establece el referido artículo 11 bis, debe ser calculado exclusivamente sobre el superávit libre producido en el respectivo periodo fiscal, sin que sea posible considerar para tales efectos, el superávit acumulado, por lo que, para el establecimiento de la base imponible, no pueden considerarse los superávit que hayan surgido en períodos fiscales anteriores. El fundamento de esta posición estriba en la

<sup>1</sup> Ver dictamen de la PGR Nro. C-292-2009 y de esta Contraloría Nro. 12826-2009.

DFOE-EC-0180

3

6 de mayo, 2011

posibilidad de una violación a los principios tributarios de irretroactividad del tributo y prohibición de doble imposición.

**6.** Esta Contraloría General ha señalado que *“(...) desde el punto de vista presupuestario no resulta apropiado que se registren las sumas correspondientes a los compromisos que quedan pendientes de pago en el período anterior como superávit específico, por cuanto bajo esa denominación se incluye únicamente ...el exceso de ingresos ejecutados sobre los gastos ejecutados al final de un ejercicio presupuestario, que por disposiciones especiales o legales tienen que destinarse a un fin específico’ según lo establecido en el Clasificador de los Ingresos del Sector Público (...) las sumas por concepto de superávit específico se trata de recursos que han sido asignados a las entidades por una disposición constitucional, ley especial, contratos de préstamos, convenios interinstitucionales, etc., para los cuales se ha definido un fin concreto./ En razón de lo anterior, reiteramos, esa Administración deberá ajustar el monto del superávit libre, con el propósito de que se determine en forma precisa las sumas que deben ser transferidas al INTA, Consejo Nacional de Producción y Comisión Nacional de Prevención de Riesgos y Atención de Emergencias, y efectuar los ajustes que correspondan mediante un documento presupuestario. Aspecto que resultará de exclusiva responsabilidad de esa Administración, sin perjuicio de las potestades de fiscalización posterior que pueda ejercer este órgano contralor dentro del ámbito de sus competencias.”<sup>2</sup>*

Además de las consideraciones básicas anteriores que deben observarse para el cálculo del mencionado aporte, es necesario advertir que desde el punto de vista técnico resulta razonable que, si para efectos de dicho cálculo y para evitar la doble imposición tributaria, se excluye de los ingresos totales el superávit acumulado del período anterior, igualmente deberán excluirse aquellos gastos que fueron financiados con este recurso, de lo contrario se estaría reflejando una situación deficitaria que eventualmente no se ajustaría a la realidad y podría a su vez afectar la aplicación de la referida norma.

Finalmente, no omitimos manifestarles que los cálculos que se realicen para efectos de reconocer el aporte que debe ser transferido al CNP por parte del IDA, deben ajustarse a criterios técnicos y a la normativa jurídica que les resulte aplicable, lo cual se deja bajo exclusiva responsabilidad de esas administraciones, sin perjuicio de nuestra fiscalización posterior.

Atentamente,

Lic. Manuel Corrales Umaña, MBA  
**GERENTE DE ÁREA**

MCU/MMC/OLAS/RST/mmd

ci Expediente (G-2011000536-4 P-2)

Ni 3005

---

<sup>2</sup> Ver oficio Nro. 03169-2011