

R-DFOE-AE-00005-2017

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA, ÁREA DE SERVICIOS AMBIENTALES Y DE ENERGÍA. San José, a las diez horas del catorce de diciembre de 2017.

Se conoce recurso de revocatoria con apelación en subsidio, interpuesto por Roy Benambur Guerrero, Apoderado Generalísimo sin límite de suma del Banco de Costa Rica, fiduciario que administra el Fideicomiso P.H. Toro 3, en adelante BCR, en contra del Informe sobre la Auditoría de carácter especial acerca de la razonabilidad del costo de la Planta Hidroeléctrica Toro 3, n.º DFOE-AE-IF-00012-2017, del 29 de noviembre de 2017.

RESULTANDO

- 1.- Mediante oficio n.º 14693 (DFOE-AE-0420) del 29 de noviembre de 2017, dirigido al Lic. Eduardo Ramírez Castro, en su carácter de Gerente General a.i. del BCR, esta Área de Fiscalización remitió el Informe sobre la Auditoría de carácter especial acerca de la razonabilidad del costo de la Planta Hidroeléctrica Toro 3, n.º DFOE-AE-IF-00012-2017, del 29 de noviembre de 2017.
- 2.- El 04 de diciembre de 2017, la Contraloría General recibió vía correo electrónico un recurso de revocatoria con apelación en subsidio, suscrito por el Lic. Roy Benambur Guerrero, Apoderado Generalísimo sin límite de suma del BCR, fiduciario del Fideicomiso P.H. Toro 3, específicamente contra las disposiciones contenidas en los párrafos 4.16 y 4.18., del informe n.º DFOE-AE-IF-00012-2017.
- 3.- Según los registros que al efecto lleva la Contraloría General de la República, el informe n.º DFOE-AE-IF-00012-2017, del 29 de noviembre de 2017, fue notificado en la Gerencia General del BCR el 29 de noviembre de 2017. Al respecto, el artículo 346 de la Ley General de la Administración Pública n.º 6227, dispone que la interposición de los recursos ordinarios debe efectuarse dentro de los tres días siguientes al día en que se comunicó formalmente el acto final. Al respecto, se aprecia la presentación de dicho recurso ante la Contraloría General en fecha 04 de diciembre de 2017, dentro del plazo legalmente establecido para esos efectos.
- 4.- En virtud de lo establecido en el artículo 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, y de lo regulado en los artículos 343 y 346 de la Ley General de la Administración Pública, se procede al examen del recurso de revocatoria y apelación en subsidio interpuesto.

CONSIDERANDO

1.- Alegatos contenidos en el recurso de revocatoria y apelación en subsidio presentado por el BCR. A) Violación al principio de seguridad jurídica: Considera que el informe contiene análisis financiero-contables que parten de una abstracción de la realidad jurídica y contractual que amparan la construcción del P.H. Toro 3. Expone el recurrente, que tanto el contrato de fideicomiso, mismo que incluye titularización y arrendamiento, como el contrato de arrendamiento operativo, fueron refrendados por la Contraloría General de la República, siendo éstos generadores de obligaciones jurídicas y legítimas con terceros. Como ejemplo de esa realidad jurídica subyacente, consta la formalización de una relación financiera con el Banco Nacional de Costa Rica y con el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, que desembolsaron \$160.0 millones. Adiciona que según consideraciones que efectuaron con respecto a la NIC 17, se definió como operativo el contrato de arrendamiento y por ende sus cláusulas se ajustan a esas características, por lo que no visualizan la vía procedimental para modificar ese acuerdo de voluntades, lo cual implicaría además entrar a analizar con los bancos financieristas, las afectaciones jurídicas y económicas que deriven de las modificaciones contractuales. **Criterio del Área:** el presente alegato no tiene vinculación alguna con lo desarrollado en el informe, por cuanto el Órgano Contralor no dispone ninguna modificación contractual, sino una reclasificación contable del arrendamiento en los estados financieros del Fideicomiso P.H. Toro 3, según lo establecido en la NIC 17. Además, el recurrente no plantea ninguna consideración con respecto a las supuestas implicaciones para terceros que puedan derivar de la reclasificación contable. De conformidad con lo expuesto, procede el rechazo de este alegato por carecer de derecho, ya que no se dispone ninguna modificación contractual y por carecer de fundamentación, por cuanto no se exponen las supuestas afectaciones que podrían surgir de la reclasificación contable del arrendamiento como financiero. **B) En cuanto a la recalificación de los registros contables del contrato de arrendamiento:** Indica el recurrente que la interpretación de la cláusula tercera del contrato de arrendamiento es diferente a la que se hace en el informe, pues el traslado del activo, lo es por el arrendamiento y no se hace un traslado del dominio, ya que dicho activo sigue permaneciendo en el patrimonio del fideicomiso. Manifiesta que todo arrendatario está sujeto a cumplir con una serie de obligaciones para la conservación del bien y esto no convierte el arrendamiento en financiero, lo cual tampoco sugiere la transferencia de riesgos ni ventajas de propiedad con respecto al activo. En cuanto al aseguramiento de la planta, indica que la norma contable referida en el informe, no establece quien debe asegurar el activo arrendado y, con respecto al mantenimiento, que el fideicomiso asume el costo de los bienes y servicios necesarios para asegurar que el mantenimiento sea adecuado, siendo además el responsable de efectuar las adquisiciones, situación que no se puede confundir con la obligación de conservación propia del arrendamiento operativo, escenario en el cual el arrendatario debe dar un uso correcto al bien arrendado y no por ello se produce el traslado del dominio, ni de los riesgos ni beneficios que emanan de la titularidad del dominio. Adiciona que no es cierto que por encargar el mantenimiento al ICE, éste asuma los riesgos, pues el arrendante tiene la potestad de indicarle al ICE que aumente la compra de repuestos para efectuar un adecuado mantenimiento de la planta y el hecho de que al ICE le corresponda recibir, inspeccionar, probar y aceptar los suministros que compra el Fideicomiso, obedece a que es quien tiene la competencia técnica para hacerlo. Agrega

que los repuestos no son objeto del contrato de arrendamiento y que el fideicomiso se diseñó para que el obligado a brindar el mantenimiento tuviera con prontitud los repuestos necesarios, cuya adquisición corresponde al dueño de la planta. Con respecto a lo indicado por la Contraloría General acerca de la cláusula 8 del contrato de arrendamiento, manifiesta que todo contrato debe tener una fecha cierta de inicio del arrendamiento y que en caso de que ocurriera algún atraso en la entrada en operación de la planta, procederían con los pagos del arrendamiento de previo a la puesta en marcha como un pasivo diferido del fideicomiso y, una vez concluido el plazo del arrendamiento, se le reconocería ese plazo sin cobro adicional, por lo cual no es un riesgo para los arrendatarios. Con respecto a la cláusula 9 del contrato de arrendamiento, argumenta que ésta deja previsto el derecho del arrendatario de cancelar de manera anticipada y unilateralmente el contrato, lo cual es característico de un arrendamiento operativo.

Criterio del Área: Con respecto a la procedencia de la reclasificación contable del arrendamiento del P.H. Toro 3, ésta se ordena en función de la interpretación que hace el Órgano Rector del Subsistema de Contabilidad Pública, la Dirección General de Contabilidad Nacional, la cual luego de analizar el Convenio de Alianza Empresarial entre el ICE y JASEC para el desarrollo conjunto del P.H. Toro 3, el Contrato de Fideicomiso P.H. Toro 3 y el Contrato de Arrendamiento de la Planta Toro 3, y sus respectivas adendas, los cuales sustentan este arrendamiento, dictaminó mediante el oficio DCN-1065-2017 del 13 de junio de 2017, su naturaleza financiera. Además, el Órgano Contralor señaló en el informe que de conformidad con el párrafo 8 de la NIC 17 párrafo 8, la transferencia de riesgos y ventajas al arrendatario inherentes a la propiedad, es la característica que distingue un arrendamiento financiero de uno operativo, por lo cual esa transferencia de riesgos y ventajas se presentan en el arrendamiento de la P.H. Toro 3 y se desprenden del contrato respectivo en las condiciones señaladas en el informe, sean éstas: los Arrendatarios asumirán la responsabilidad por la correcta operación, custodia, aseguramiento y conservación de la Planta a partir de la aceptación preliminar que extienda el Fideicomiso al Contratista de la Ingeniería y Construcción; también que el ICE se responsabilizará ante el Fideicomiso y eventuales terceros afectados por cualquier impacto que pudiese ocasionar sobre el ambiente, y por la ejecución del programa de mantenimiento de la planta; asimismo el hecho de que los Arrendatarios asumen la obligación de incluir la Planta Toro 3 en la póliza de seguros todo riesgo del Grupo ICE, aunque el monto de cobertura respectivo sea reembolsado por el Fideicomiso al ICE; la responsabilidad por daños en las instalaciones de la Planta producto de su operación y mantenimiento; la reparación e indemnización de los daños y perjuicios directos; y principalmente la obligación de asumir el pago del arrendamiento a partir de junio de 2013 independientemente de si estuviera terminada o no la planta, lo cual constituye un acuerdo atípico en cualquier clase de arrendamiento, y mucho menos válido en un arrendamiento operativo, pues no sería razonable que se pague por el uso de un activo que no está en funcionamiento. Ante la clasificación del arrendamiento como financiero, dada por el Rector en materia contable, y la transferencia de riesgos que se evidencia en las condiciones del contrato señaladas, se rechazan los anteriores alegatos. **C. La disposición de recalificación es incoherente con el tratamiento contable de la transacción y con principios contables:** Manifiesta el recurrente que el Fideicomiso P.H. Toro 3 debe ser consistente con los principios contables de Comparabilidad, Confiabilidad y Consistencia, a fin de brindar una imagen fiel y transparente ante los inversionistas, siendo que modificar los criterios de reconocimiento y medición de los

instrumentos del arrendamiento, tal y como se pretende con la disposición 4.18 del informe, requiere un cambio de política desde el inicio del arrendamiento, lo cual podría ser impracticable. Además, expresa que el principio contable de consistencia obliga a la entidad a cumplir con la uniformidad de sus estados financieros tanto para el arrendatario como para el arrendador, lo cual además se fundamenta en el párrafo 9 de la NIC 17, de otra forma se estaría induciendo a error. Expone que al reclasificar el contrato de arrendamiento como financiero, de frente al párrafo 20 de la NIC 17, el arrendatario debe reconocer en sus estados financieros un activo y un pasivo por el mismo importe y el arrendador debe reconocer en sus estados financieros un instrumento por cobrar por un importe igual a la inversión, por lo cual si el arrendamiento se reclasifica como financiero, tanto el ICE y JASEC como el Fideicomiso, deben efectuar los ajustes de manera retrospectiva, consistente y transparente, pues no sería concebible que sólo una de las partes proceda con los ajustes. Por último, indica que en caso de que se insista en la reclasificación del arrendamiento a nivel contable, debe efectuarse respetando la habilitación legal que le extendió Contabilidad Nacional al ICE. **Criterio del Área:** Tal y como ha sido ya indicado en el segundo Criterio del Área de esta resolución, la calificación contable del contrato de arrendamiento como financiero se desprende del análisis de la letra del Convenio de Alianza Empresarial entre el ICE y JASEC para el desarrollo conjunto del P.H. Toro 3, del Contrato de Fideicomiso P.H. Toro 3 y del Contrato de Arrendamiento de la Planta Toro 3, así como de sus adendas, efectuada por el Ministerio de Hacienda, por ende, no son válidos los alegatos atinentes a la contradicción de principios contables de Comparabilidad, Confiabilidad y Consistencia, por el contrario, de no efectuarse tal reclasificación el recurrente continuaría sin presentar la realidad económica del arrendamiento de la planta en los estados financieros del fideicomiso, manteniéndose en contradicción con los principios contables que alude; además omitiría ajustarse al criterio del Órgano Rector. Por otra parte, en lo que respecta al principio contable de uniformidad y a los ajustes retrospectivos solamente en los estados financieros del fideicomiso, se recuerda que el ICE tiene un marco normativo contable distinto y un plazo máximo al 2022 para ajustarse a las NIIF, autorizado por la Dirección General de Contabilidad Nacional del Ministerio de Hacienda. Además, no se justifica que el plazo para el cumplimiento de la disposición contenida en el párrafo 4.18 se amplíe hasta el 2022, pues la contabilidad que lleva el fideicomiso es independiente a la del ICE, una no depende de la otra, por lo tanto, se rechaza el presente alegato. **D. Omisión de la retención del 2% del impuesto sobre la renta en los pagos a proveedores locales de bienes y servicios del Fideicomiso.** Manifiesta que al fideicomiso no le aplica la obligación legal contenida en el artículo 23 inciso g) de la Ley n.º 7092, Ley sobre el impuesto de la renta y por ello no está obligado a actuar como agente retenedor. **Criterio del Área:** En cuanto a la vinculación de la obligación contenida en el artículo 23, inciso g) de la Ley n.º 7092, con el Fideicomiso P.H. Toro 3, es criterio del Área que corresponde a la Dirección Nacional de Tributación Directa, en ejercicio de sus competencias determinar la aplicabilidad de esta norma al Fideicomiso P.H. Toro 3.---

POR TANTO,

Con fundamento en lo expuesto y lo establecido en los artículos 33 y concordantes de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, n.º 7428, del 7 de noviembre de 1994; y 343, 347 y 349 de la Ley General de la Administración Pública, n.º 6227, del 2 de mayo de 1978, **SE RESUELVE: I.- DECLARAR SIN LUGAR el recurso de revocatoria** interpuesto por el señor Roy Benambur Guerrero, Apoderado Generalísimo sin límite de suma del BCR, fiduciario del Fideicomiso P.H. Toro 3, en contra de las disposiciones contenidas en los párrafos 4.16 y 4.18 del informe n.º DFOE-AE-IF-00012-2017, emitido por el Área de Servicios Ambientales y de Energía de la Contraloría General de la República. **II. EMPLAZAR AL RECURRENTE**, para que dentro de los tres días siguientes a la notificación de esta resolución, comparezca ante el superior para lo que corresponda según la ley; **III.- REMITIR EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO** al Despacho de la Contralora General de la República, para que ahí sea conocida y resuelta la apelación en subsidio presentada. **NOTIFIQUESE-----**



Licda. Liliam Marín Guillén
GERENTE DE ÁREA

Licda. Dixie Murillo Víquez
FISCALIZADORA

LMG/WHQ/DMV/LCB/acz

Ci: Expediente 2016003720-5

NN: 15547

NI: 31628