

R-DFOE-SOS-00001-2025

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA. DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN OPERATIVA Y EVALUATIVA, ÁREA DE FISCALIZACIÓN PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE. SAN JOSÉ, EN FECHA Y HORA QUE CONSTA EN FIRMA DIGITAL.

Recurso de revocatoria con apelación en subsidio presentado por Carlos Isaac Pérez Mejía, en su condición de Presidente Suplente de la Junta Directiva del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (Fonafifo) en contra de la Orden n° DFOE-SOS-ORD-00002-2024.

RESULTANDO

I.- Que el 11 de diciembre de 2024, el Área de Fiscalización para el Desarrollo Sostenible, mediante oficio n° DFOE-SOS-0889 (20695) remitió a Franz Tattenbach Capra, en su condición de Presidente de la Junta Directiva de Fonafifo, la orden n° DFOE-SOS-ORD-00002-2024 para el cumplimiento del artículo 20 de la Ley General de Control Interno.

II.- Que el 17 de diciembre de 2024, Carlos Isaac Pérez Mejía, en su condición de Presidente Suplente de la Junta Directiva de Fonafifo, interpuso ante la Contraloría General de la República un recurso de revocatoria con apelación en subsidio en contra la orden n° DFOE-SOS-ORD-00002-2024 para el cumplimiento del artículo 20 de la Ley General de Control Interno.

III.- Que en virtud de lo establecido en el artículo 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, Ley n.° 7428, y de lo regulado en los artículos 343 y 346 de la Ley General de la Administración Pública, Ley n.° 6227, se procede a resolver el recurso de revocatoria planteado.

CONSIDERANDO

I.- SOBRE LA LEGITIMACIÓN Y ADMISIBILIDAD. De conformidad con lo establecido en los artículos 33 y 34 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, Ley n.° 7428, los actos finales que dicte el Órgano Contralor que no atiendan a la materia presupuestaria, aprobación de contratos administrativos o que se dicten en procedimientos de contratación administrativa, estarán sujetos al régimen común de impugnación de los actos administrativos, contenidos en la Ley General de la Administración Pública, Ley n.° 6227, cuando se considere que lesionan derechos subjetivos o intereses legítimos o que impidan su origen. Según el artículo 346 de la citada Ley n.° 6227, la interposición de los recursos ordinarios debe darse dentro de los tres días siguientes al que se comunicó formalmente el acto final. De esta forma, se tiene que el oficio n° DFOE-SOS-ORD-00002-2024 fue notificado mediante correo electrónico el 11 de diciembre de 2024, y que por su parte, el

DFOE-SOS-0013

2

17 de enero, 2025

escrito de interposición del recurso fue presentado el 17 de diciembre de 2024; de ahí que en relación con el numeral 38 de la Ley de Notificaciones Judiciales, Ley n° 8687, puede determinarse que fue presentado el recurso de revocatoria en tiempo dentro del plazo de ley de los tres días hábiles. Evidenciándose que el acto recurrido corresponde a la emisión de una orden dirigida al Presidente de la Junta Directiva de Fonafifo, siendo su suplente quien presenta el recurso; se desprende que este se encuentra dentro de los supuestos contenidos en las normas, por lo tanto resulta admisible ostentando la legitimidad correspondiente para impugnar.

II. SOBRE LOS ASPECTOS DE FONDO ALEGADOS. En el recurso de revocatoria con apelación en subsidio, señala como primer argumento el recurrente que el Fonafifo fue creado mediante el artículo 46 de la Ley Forestal, Ley n° 7575, atribuyéndole para tales efectos, personería jurídica instrumental, siendo este un medio para que un órgano pueda manejar su propio presupuesto y llevar a cabo en forma más eficiente la función pública que está llamado a desempeñar.

En adición, señala que a través del artículo 54 del Decreto Ejecutivo n.° 25721 “Reglamento a la Ley Forestal”, se le atribuyó a Fonafifo la desconcentración administrativa en grado máximo dentro de la estructura administrativa del Ministerio de Ambiente y Energía (MINAE); desconcentración que, con base en el artículo 83 de la Ley General de la Administración Pública, implica que el superior está imposibilitado tanto para avocar competencias del inferior y revisar o sustituir su conducta, y se encuentra inhibido para dar órdenes, instrucciones o circulares al órgano inferior. Se expone que la línea jurisprudencial sostenida tanto por la Procuraduría General de la República (PGR) como por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia aluden a que, si la ley omite alguna competencia delegada al órgano desconcentrado, esta debe presumirse como propia y reservada del superior.

Posteriormente, señala que durante años la operación institucional de Fonafifo ha sido objeto de estudios por parte de la Auditoría Interna del MINAE, que conforme al artículo 7 de su Reglamento de Organización y Funcionamiento, el Decreto Ejecutivo n° 34537, tiene como objetivo específico coadyuvar a la Administración del Ministerio y a los Órganos adscritos, fiscalizando el control interno existente y determinando las deficiencias encontradas en el mismo, para lo cual, también emite las recomendaciones oportunas para mejorar el control interno.

De esta forma, el recurrente expone que ya existe una Auditoría Interna encargada de ejercer las competencias preceptuadas en el ordinal 22 de la Ley General de Control Interno; por lo que no es correcto afirmar que el Fonafifo incumple con lo estipulado en artículo 20 de dicha ley.

DFOE-SOS-0013

3

17 de enero, 2025

Finalmente, señala que considerando la coyuntura del país, agravada por la situación fiscal y la estrechez presupuestaria del Gobierno Central, la creación de una unidad de Auditoría Interna en Fonafifo resulta a todas luces difícil de cumplir con la consecuente creación de al menos 3 plazas para tales fines, cuando ya en el MINAE existe una Auditoría que, dentro de sus competencias, se encuentra la de brindar sus servicios a órganos adscritos, como el caso de Fonafifo.

III. CRITERIO DEL ÁREA. En primer término, señala el recurrente como primera argumentación que la desconcentración administrativa en grado máximo que le otorga la Ley a Fonafifo resulta compatible con que el Ministerio al que pertenece dicho órgano sea el que asuma las responsabilidades que describe la normativa de control. Además, señala que como Órgano Desconcentrado no puede avocar, revisar o sustituir competencias asignadas al MINAE, institución que cuenta con normativa interna que le permite a su Auditoría la fiscalización sobre los órganos de ese Ministerio. **Criterio del Área:** En relación con este argumento, corresponde en primer lugar referirse a la naturaleza jurídica de Fonafifo. Según lo ha señalado la PGR¹, el artículo 46 de la Ley Forestal, Ley n° 7575, tiene dos contenidos fundamentales: establecer los fines del Fondo, aquello para lo cual se crea y se justifica el gasto y a la vez otorgarle una personalidad jurídica instrumental por cuanto se constituye en un órgano desconcentrado del MINAE. Al respecto, corresponde señalar que la Ley General de Control Interno, Ley n° 8292, indica que de conformidad con su artículo 1, dicha ley es de aplicación para los entes u órganos sujetos a la fiscalización de la Contraloría General. Posteriormente, la Ley n° 8292 señala:

“Artículo 20.-Obligación de contar con auditoría interna. Todos los entes y **órganos** sujetos a esta Ley tendrán una auditoría interna, salvo aquellos en los cuales la Contraloría General de la República disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica, en atención a criterios tales como presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel de riesgo institucional o tipo de actividad. En este caso, la Contraloría General ordenará a la institución establecer los métodos de control o de fiscalización que se definan.” El resaltado no es del original.

En ese sentido, en el numeral 20 de la Ley de cita se dispone que todos los entes y órganos sujetos a dicha ley tendrán una Auditoría Interna, con la finalidad de proporcionar seguridad a la institución en la que se desempeña y que a su vez, le permita validar y mejorar sus operaciones, contribuyendo al logro de los objetivos institucionales, evaluando la efectividad de la administración del riesgo, el control interno y de los procesos de dirección; garantizando, mediante su labor, una garantía razonable sobre las actuaciones de la entidad (artículo 21 de la Ley N° 8292).

¹ Procuraduría General de la República. Dictamen n° C-292-2002 del 30 de octubre de 2002

DFOE-SOS-0013

4

17 de enero, 2025

Adicionalmente, dicha ley establece que la Administración Activa y la Auditoría Interna constituyen los componentes orgánicos del sistema de control interno (SCI) institucional y en ese sentido, se le atribuye a los jefes y los titulares subordinados la responsabilidad sobre el establecimiento, funcionamiento, mantenimiento, perfeccionamiento y evaluación de ese SCI², mientras que las Auditorías Internas, por su parte, son dependencias orgánicas que ejercen una actividad independiente, objetiva y asesora, que proporciona seguridad al ente u órgano, por medio de la validación y la mejora de sus operaciones.³

Al respecto, el Órgano Contralor ha reiterado que la existencia de la Auditoría Interna en cada organización es necesaria, conveniente y de importancia, en el tanto es un medio que facilita el resguardo del sistema de control interno y permite alcanzar una mayor eficiencia de los fines institucionales. Además, como parte de su facultad de promulgar normativa técnica sobre control interno⁴, la Contraloría General emitió las Normas de control interno para el Sector Público, resolución n° N-2-2009-CO-DFOE, que para los efectos del presente recurso señala:

“1.10. Aplicación de las normas generales en instituciones de menor tamaño.

Se consideran instituciones de menor tamaño aquellas que dispongan de un total de recursos que ascienda a un monto igual o inferior a seiscientos mil unidades de desarrollo y que cuenten con menos de treinta funcionarios, incluyendo al jefe, los titulares subordinados, y todo su personal. En el caso de tales instituciones, el jefe y los titulares subordinados, según sus competencias, deben procurar la observancia de las características del SCI definidas en la norma 1.3, en términos del logro de los objetivos de dicho sistema, así como el cumplimiento de las responsabilidades inherentes. Estas instituciones no están obligadas a contar con una auditoría interna, sin perjuicio de que por decisión propia o por disposición específica de la Contraloría General, se establezca dicha unidad, se implanten controles alternos, o se emprendan ambas medidas. Por su parte, las instituciones que, disponiendo de un presupuesto según la magnitud indicada, tengan treinta funcionarios o más, incluyendo al jefe, los titulares subordinados, y todo su personal, deben contar, al menos, con una auditoría interna que funcione con jornada de medio tiempo. En todo caso, las instituciones de menor tamaño deben fortalecer los componentes funcionales del SCI, de conformidad con lo que se indica en los capítulos correspondientes de estas normas.”

² De conformidad con los artículos 9 y 10 de la Ley n° 8292.

³ De conformidad con el artículo 21 de la Ley n° 8292.

⁴ De conformidad con el artículo 3 de la Ley n° 8292.

DFOE-SOS-0013

5

17 de enero, 2025

En ese sentido, se desprende que la normativa de control establece la obligatoriedad de contar con una Auditoría Interna, señalando que todo ente⁵ y órgano⁶ sujeto a esa Ley tendrá una Auditoría, salvo aquellos en los cuales la Contraloría disponga, por vía reglamentaria o disposición singular, que su existencia no se justifica, en atención a criterios tales como presupuesto asignado, volumen de operaciones, nivel de riesgo institucional o tipo de actividad; con lo cual se ordenará a la institución establecer los métodos de control o de fiscalización que se definan.

En línea con lo anterior, ya el Órgano Contralor se refirió sobre el tema de las funciones de control en una materia desconcentrada⁷, de lo cual ha señalado que genera para el jerarca y titulares subordinados del órgano desconcentrado la responsabilidad de asumir las acciones correspondientes para acatar los postulados de la Ley n.º 8292 y de las normas que al efecto ha dictado la Contraloría General. Del mismo modo, indicó que para efectos de la gestión de las auditorías internas dentro del esquema de desconcentración administrativa y el correspondiente establecimiento del SCI, debe el jerarca institucional proceder conforme a lo dispuesto por el legislador y en caso de que la ley especial que regule la creación y organización del órgano desconcentrado no contemple, expresamente, el funcionamiento de la auditoría interna, debe observarse lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley n.º 8292, en cuanto establece para todo ente y órgano sujeto a dicha ley la obligación de contar con una auditoría interna.

En virtud de lo expuesto, resulta clara la Ley n.º 8292 en indicar que tanto los entes como los órganos desconcentrados resultan afectos a la disposición normativa por lo tanto, resulta incorrecta la apreciación del recurrente en valorar la naturaleza jurídica de Fonafifo como un elemento excluyente de la obligación de contar con una Auditoría Interna propia. Por consiguiente, al poseer claridad de que Fonafifo se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 20 de la Ley n.º 8292, lo que resta es verificar si dicha institución cumple con los condicionantes que otorgan el deber legal de contar con su propia Auditoría Interna.

Al respecto, como se señaló en la orden n.º DFOE-SOS-ORD-00002-2024, Fonafifo para el ejercicio económico de 2024 presentó un presupuesto de ¢16.755.600.000,00, superando el límite de seiscientos mil unidades de desarrollo (aproximadamente ¢16.149.287.400,00⁸), señalado en el apartado 1.10 de las Normas de Control Interno para el Sector Público.

⁵ Descentralizar significa facultar al descentralizado para administrarse sin someterse a un superior jerárquico en las materias que le han sido encomendadas. (Procuraduría General de la República. Dictamen n.º C-159-88)

⁶ Desconcentrar, sería atribuir por los órganos superiores del Estado a otros inferiores, funciones o medios, pero sin ser trasladados a otras personas ya existentes; se descentraliza al crearse personas jurídicas, con el único propósito de conferirles una atribución y separar en esa forma las funciones del Estado. (Procuraduría General de la República. Dictamen n.º C-159-88)

⁷ Contraloría General de la República. Oficio n.º DFOE-FIP-0845 (18737) del 31 de octubre de 2024.

⁸ Consulta efectuada a las 13 horas del día 11 de noviembre de 2024 en:

<https://gee.bccr.fi.cr/indicadoreseconomicos/Cuadros/fmVerCatCuadro.aspx?idioma=1&CodCuadro=%20349>

DFOE-SOS-0013

6

17 de enero, 2025

Adicionalmente, cuenta con un total de 88 personas funcionarias, según los datos tomados del [Índice de Capacidad de Gestión de recursos humanos](#), superando así el margen estipulado en la sección 1.10 de las Normas de Control Interno para el Sector Público, que establecen un límite de 30 personas funcionarias.

Por lo que en primer término, resulta claro confirmar la conclusión señalada en la orden emitida en tanto conforme a los argumentos de hecho y de derecho, se tiene que la falta de una unidad de Auditoría Interna en Fonafifo representa un incumplimiento de la obligación prevista en el artículo 20 de la LGCI, siendo que la existencia de esa unidad de control en cada organización es necesaria, conveniente y de gran importancia, por lo que estima este Órgano Contralor que se hace necesaria la adopción de medidas correctivas inmediatas que garanticen que en Fonafifo exista dicha unidad conforme la normativa vigente. En adición, conviene señalar que este Órgano Contralor no ha ordenado avocar, revisar o sustituir competencias del MINAE, si no simplemente el cumplimiento de la normativa aplicable a Fonafifo; tampoco se considera que lo ordenado contraviene con la normativa interna señalada de dicho ministerio en tanto el MINAE conserva sus competencias respecto de los fondos, fideicomisos y órganos que no cumplan con los requisitos del artículo 20 de la LGCI para tener su Auditoría propia.

Por otra parte, el recurrente argumenta que debido a la coyuntura del país agravada por la situación fiscal y la estrechez presupuestaria del Gobierno Central, la creación de una unidad de Auditoría Interna en el seno de Fonafifo resulta a todas luces difícil de cumplir ya que conlleva la creación de al menos 3 plazas para tales fines. **Criterio del Área:** En relación con este argumento se debe indicar que la orden n° DFOE-SOS-ORD-00002-2024 no hace una referencia a que se deban crear nuevas plazas como parece estar sugiriendo el recurrente en este punto. Si la creación de nuevas plazas está dentro de las posibilidades de Fonafifo o si existe alguna otra manera de asignar las plazas que considere requeridas, es una valoración que debe ser ejecutada por la Administración para garantizar la atención del cumplimiento normativo de control.

Respecto de este argumento, estima además esta Área que el recurrente se limita a hacer referencia general a supuestas limitaciones presupuestarias para la creación de plazas sin identificar con claridad cuáles son las limitaciones que identifica, sin hacer referencia a detalles que permitan su análisis, como su vigencia y alcance. En este mismo sentido, es importante considerar que el artículo 20 de la LGCI, es claro en señalar la obligatoriedad de contar con una Auditoría Interna por lo que las acciones que defina la institución recurrente, la Autoridad Presupuestaria u otras instituciones competentes, deberán considerar, en todo momento el marco legal aplicable, las necesidades reales de la institución y no se podrá tomar acciones en detrimento del funcionamiento del SCI de la institución. Además, conviene señalar que ya la Contraloría General se ha referido sobre la armonización de las disposiciones presupuestarias y la normativa de Control interno en tanto ha señalado que:

DFOE-SOS-0013

7

17 de enero, 2025

“Así las cosas, en aquellos casos en que las UAI requieran de una determinada dotación de recursos, su titular debe gestionar y comunicar esa necesidad de forma justificada, así como acreditar y advertir a la administración activa acerca de la eventual afectación negativa del SCI como resultado de eventuales disminuciones de personal o de una dotación de recursos distinta a su recomendación, lo cual debe tomar en cuenta factores tales como el presupuesto de la organización, de forma tal que ante restricciones o limitaciones de tipo presupuestario y previa coordinación con el jerarca institucional, procure lograr el equilibrio entre las capacidades institucionales y las necesidades de la auditoría interna. De frente a lo anterior, la máxima jerarquía institucional está en la obligación de emprender las acciones necesarias para equilibrar la situación que se presente desde el ámbito institucional, sin debilitar el SCI. En este contexto, toda decisión administrativa -en especial aquellas que impliquen ajustes, cambios o bien, restricciones sobre la gestión de las auditorías internas- debe valorarse lo suficiente y estar debidamente fundamentada. Todo lo anterior, encuentra asidero en la corresponsabilidad que existe entre la máxima jerarquía institucional -como principal responsable del SCI- y la de quien sea titular de la UAI, de modo que la actividad de auditoría interna no se vea afectada negativamente por decisiones administrativas de la entidad.”⁹

Por lo que en conclusión, resulta claro que las valoraciones en relación con la asignación de recursos entre las distintas dependencias orgánicas y las actividades y funciones institucionales, corresponden al propio ámbito de la Administración y dentro del marco de su sistema de control interno. Sin embargo, no se omite indicar que la normativa descrita establece un régimen especial¹⁰ para la actividad de la Auditoría Interna, dentro del cual resulta notorio el papel fundamental y trascendental de dichas unidades en el SCI de cada institución, de ahí la importancia de que su funcionamiento esté resguardado por ley y que no sufra acciones que menoscaben o afecten negativamente su gestión. Por lo anterior, se rechaza el alegato señalando la responsabilidad que al efecto cobija al jerarca institucional, en tanto le corresponde realizar las acciones necesarias para garantizar el efectivo funcionamiento del SCI.

POR TANTO

Con sustento en las consideraciones de hecho y de derecho que fundamentan esta resolución, y lo establecido en los artículos 183 y 184 de la Constitución Política, ordinales 347, 349 y 350 de la Ley General de la Administración Pública, Ley n.º 6227, y numeral 33 de la Ley Orgánica de la Contraloría General, Ley n.º 7428; se resuelve: **I. DECLARAR SIN LUGAR** el recurso de revocatoria interpuesto por el señor Carlos Isaac Pérez Mejía, en su condición de suplente como presidente de Junta Directiva de Fonaffo, contra la orden n.º DFOE-SOS-ORD-00002-2024 emitida por el Área de Fiscalización para el Desarrollo

⁹ Contraloría General de la República. Oficio n.º DFOE-PG-0449 (14476) del 22 de septiembre de 2020.

¹⁰ Contraloría General de la República. Oficio n.º DFOE-PG-0449 (14476) del 22 de septiembre de 2020.

DFOE-SOS-0013

8

17 de enero, 2025

Sostenible, manteniéndose incólume los términos en que fue emitida. **II.** Trasladar el expediente administrativo n° CGR-INV-2024008095 al Despacho de la Contralora General, a efecto de que pueda ser resuelto el recurso de apelación en subsidio interpuesto. NOTIFÍQUESE.

Atentamente,

Lía Barrantes León
Gerente de Área

Bryan Guevara Gómez
Fiscalizador Asociado

CGR | Firmado
digitalmente
Valide las firmas digitales

Ce: Expediente
G-P: 2024005113-3
NN: 546-2025

Ni: 27513-2024