

**Al contestar refiérase
al oficio N° 05828**

15 de mayo, 2026
DFOE-CAP-0592

Licenciado
José Mauricio Pérez Rosales, MSc
Auditor Interno
INSTITUTO TECNOLÓGICO DE COSTA RICA
j.perez@itcr.ac.cr
auditoria@itcr.ac.cr
arodriguez@itcr.ac.cr

Estimado señor:

Asunto: Emisión de criterio sobre el uso del superávit específico y definir si los costos de comercialización son parte de los "*gastos por producción de obra*"

Nos referimos a su oficio N.º AUDI-049-2026 del 26 de marzo de 2026, mediante el cual consulta sobre la aplicación del superávit específico y la definición del concepto de "gastos por producción de obra" en relación con los recursos asignados por leyes específicas.

I. MOTIVO DE LA GESTIÓN

La presente gestión se fundamenta en la necesidad de obtener claridad técnica y jurídica para el ejercicio de las funciones de fiscalización de esa Auditoría Interna, con el propósito de asegurar que el actuar del Instituto Tecnológico de Costa Rica (TEC) se ajuste estrictamente al bloque de legalidad y a las disposiciones especiales que rigen los recursos con destino específico. Los temas consultados son:

- ¿El total del superávit específico acumulado al IV trimestre de 2023 (31 de diciembre de 2023) puede ser aplicado para financiar gasto de capital, según lo dispuesto en el transitorio LXIX (*sic*) de la Ley N.º 10386, aun cuando la ley o disposición especial que lo genera establece en forma expresa el tipo de gasto a que están destinados esos recursos?
- ¿Los gastos de distribución, promoción y venta (personal, vehículos, edificios, como ejemplo) del producto que se elabora con los recursos dados por una ley específica se consideran parte de la producción de la obra?

DFOE-CAP-0592

2

15 de mayo, 2026

Es criterio del consultante en relación con la primera interrogante que *“en la aplicación del superávit priva lo dispuesto en disposiciones legales o especiales, siendo que el superávit específico al 31 de diciembre de 2023 podrá ser aplicado a gasto de capital solo si la disposición legal o especial en forma expresa posibilita el uso de esos recursos en ese tipo de gastos, en caso contrario, dicho superávit debe ser aplicado a gasto corriente sujeto al cumplimiento del porcentaje de crecimiento (regla fiscal) aplicable al período”*.

Respecto de la segunda interrogante, el criterio del consultante es que *“los gastos que se financien con estos recursos son aquellos relacionados directamente con la obtención de un producto final (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), en este caso un libro físico o electrónico. Los gastos derivados de actividades de distribución, promoción y venta de estos libros no se pueden considerar como parte del costo de producción de las obras, sino como gastos derivados del proceso de mercadeo necesario para la comercialización de estos productos, los cuales se realizan en forma posterior a la producción del libro”*.

II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El ejercicio de la potestad consultiva de la Contraloría General de la República (CGR) se encuentra regulado, en el artículo 29 de la Ley Orgánica N.º 7428, en el cual se establece que el Órgano Contralor ejerce la potestad consultiva en el ámbito de sus competencias, de manera que atiende las consultas que al efecto le dirijan los órganos parlamentarios, los diputados de la República, los sujetos pasivos y los sujetos privados no contemplados en el inciso b), del artículo 4, de la indicada ley.

En razón de lo anterior, se emitió el “Reglamento sobre la recepción y atención de consultas dirigidas a la Contraloría General de la República”, R-DC-0197-2011 de las ocho horas del trece de diciembre del 2011, publicado en la Gaceta N.º 244 del 20 de diciembre de 2011, en el que se establecen las condiciones que rigen el trámite y la atención de las consultas ingresadas como parte del ejercicio de la competencia consultiva.

De conformidad con los artículos 8 y 9 del citado Reglamento, la Contraloría General no tiene por norma referirse a casos y situaciones concretas que deben ser resueltas por la Administración Pública respectiva en el ejercicio de sus competencias, de tal manera que lo que se emite corresponde a un criterio que no pretende abordar y mucho menos resolver un caso específico.

Por lo tanto, debe quedar claro que no se está brindando una respuesta específica, sino que el presente criterio emitido en ejercicio de la potestad consultiva tiene un carácter general cuyo propósito es servir de insumo a la Administración, junto con los elementos fácticos y jurídicos respectivos, que permitan orientar la toma de decisiones de los

DFOE-CAP-0592

3

15 de mayo, 2026

gestores públicos directamente responsables de la buena marcha de los asuntos que les competen.

III. CRITERIO DEL ÓRGANO CONTRALOR

La CGR abordará los temas consultados por el Auditor Interno del TEC en el mismo orden en que fueron planteados:

- 1. ¿El total del superávit específico acumulado al IV trimestre de 2023 puede ser aplicado para financiar gasto de capital, según lo dispuesto en el transitorio XLIX de la Ley N.º 10386 aun cuando la ley o disposición especial que lo genera establece en forma expresa el tipo de gasto a que están destinados esos recursos?**

El Transitorio XLIX de la Ley N.º 10386 “*Reforma a la Ley 9635 Finanzas Públicas*”, exceptúa de la aplicación de la regla fiscal el gasto de capital que se financie con el superávit acumulado al IV trimestre de 2023 generado por las universidades, al disponer:

Transitorio XLIX- El gasto de capital que se financie con el superávit generado por las instituciones de educación superior estatal (IESUE) incluyendo aquellos recursos de este que se mantengan en activos financieros, únicamente en lo que corresponde al monto acumulado al IV trimestre de 2023, quedará exceptuado de la regla fiscal para su presupuestación y ejecución, y no será considerado en la base para el cálculo del gasto máximo a presupuestar en esos periodos en aplicación de la tasa de crecimiento autorizada. Para el ejercicio económico 2028, la aplicación se realizará según lo que ya está establecido en la presente ley.

El objetivo principal del transitorio citado es exceptuar el gasto de capital que se financie utilizando los recursos de superávit (incluidos los que están en activos financieros) que estas instituciones acumularon hasta el cuarto trimestre de 2023 de la aplicación de la regla fiscal. Lo anterior, le permite a las IESUE usar su superávit pasado en gasto de capital sin que esto les afecte el límite de gasto impuesto por la regla fiscal.

Ahora bien, se debe considerar que el artículo 2 de la Ley de Eficiencia en la Administración de los Recursos Públicos, N.º 9371, establece que el superávit específico es aquel excedente que por disposición normativa u operativa se encuentra comprometido para un fin específico y que puede ser utilizado en periodos subsiguientes.

En esta línea, la Procuraduría General de la República¹ se ha referido al concepto de destino específico de la siguiente forma:

¹ Ver los Dictámenes N.ºs 292 del 8 de octubre de 2019 y 230 de 22 de noviembre de 2023.

“... el concepto de destino específico alude fundamentalmente a los ingresos destinados por el legislador para financiar la actividad de un determinado organismo. Ese destino puede ser general en el sentido de que está destinado a financiar la globalidad de la actividad del organismo, pero también puede suceder que el legislador destine determinados recursos al financiamiento de una actividad o proyecto concreto de ese organismo. Caso en el cual el legislador ordinario especifica en qué puede gastar el beneficiario del destino los recursos que recibe. En el mismo sentido, la Contraloría General ha establecido “que los destinos específicos son todas aquellas asignaciones presupuestarias predefinidas, tanto por la Constitución Política como por alguna Ley, que disponen la realización de un gasto en particular”, su creación se debe a que el legislador busca asegurar en alguna medida el financiamiento a importantes funciones que son consustanciales de todo Estado, o que el Estado costarricense ha asumido en el contexto de su tradicional vocación social. Adicionalmente, se entiende como característica intrínseca de este tipo de destinos, la ausencia por parte de la Administración Activa, de libre disponibilidad sobre tales recursos...”. (El subrayado corresponde con el original).

En virtud de lo anterior, el Transitorio XLIX otorgó una dispensa metodológica para la aplicación de la regla fiscal en lo que corresponde al gasto de capital, lo cual no implica que cambia la naturaleza jurídica del destino establecido mediante el ordenamiento jurídico a los recursos del superávit específico. Si la ley que originó el destino específico sigue vigente, el uso de esos recursos es limitado, por lo cual no podría financiar gastos de capital, siendo que prevalece el "espíritu del legislador" y la finalidad original. Por lo tanto, el superávit específico acumulado a 2023 sólo puede financiar gasto de capital si la ley especial de origen lo permite o si el gasto propuesto es consustancial al cumplimiento de dicho destino específico.

2. ¿Los gastos de distribución, promoción y venta (personal, vehículos, edificios, como ejemplo) del producto que se elabora con los recursos dados por una ley específica se consideran parte de la producción de la obra?

Desde la perspectiva presupuestaria, la determinación de si un gasto puede considerarse parte del proceso productivo debe analizarse conforme al marco jurídico aplicable y a la clasificación económica del gasto público. En ese sentido, el Clasificador Económico del Gasto del Sector Público; si bien no define el concepto jurídico de “obra” ni de “producción” en materia autoral, sí distingue entre gastos corrientes y gastos de capital, según la naturaleza económica de la erogación y su contribución a la formación de activos o al funcionamiento ordinario de la entidad.

Al respecto, el Clasificador Económico establece que los gastos corrientes corresponden a erogaciones destinadas al “pago de remuneraciones, compra de bienes y servicios y transferencias para consumo”, vinculadas con la operación normal de las

DFOE-CAP-0592

5

15 de mayo, 2026

instituciones; mientras que los gastos de capital comprenden aquellas erogaciones destinadas a la “formación de capital y adquisición de activos”, es decir, aquellas que generan infraestructura, bienes duraderos o incrementan la capacidad productiva institucional.

Bajo esa lógica presupuestaria, los gastos asociados a distribución, promoción y venta, tales como personal administrativo o comercial, vehículos, edificios administrativos, publicidad, mercadeo y logística de comercialización, se ubican ordinariamente dentro de la categoría de gastos corrientes, en tanto corresponden a actividades de operación, administración o explotación comercial posteriores o accesorias al proceso productivo principal. Por tanto, no constituyen gastos directamente asociados a la producción de la obra ni a la formación de un activo de capital.

Asimismo, conforme al principio de especialidad cualitativa² previsto en las Normas Técnicas sobre Presupuesto Público³ y derivado del principio de legalidad presupuestaria, los recursos con destino específico deben ejecutarse exclusivamente para los fines expresamente autorizados por la norma habilitante. En consecuencia, si una ley autoriza recursos para la “producción”, “desarrollo” o “elaboración” de una obra, dicha autorización no puede extenderse, por vía interpretativa, a gastos de distribución, promoción o comercialización, salvo que exista una habilitación legal expresa que amplíe el alcance del destino específico de los recursos.

En consecuencia, los gastos de distribución, promoción y venta no pueden considerarse, en principio, parte de la “producción de la obra”, ni desde la perspectiva presupuestaria ni desde la lógica económica del gasto público, salvo disposición legal expresa en contrario que permita imputar ese tipo de erogaciones al financiamiento autorizado.

Es importante aclarar que la interpretación y clasificación definitiva de los gastos que ejecuta la Administración Activa, particularmente en el ámbito del derecho de autor, no es competencia directa de la Contraloría General. Por lo que, el análisis que se expone a continuación, basado en la leyes sobre derechos de autor, se brinda exclusivamente a modo de colaboración para orientar el criterio de la Auditoría Interna y de la Administración Activa del TEC en la aplicación de sus recursos.

Así las cosas, la Ley Convención de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, N.º 6083 (Adhesión de Costa Rica) y la Ley sobre Derechos de Autor y Derechos Conexos, N.º 6683, distinguen jurídicamente entre las distintas fases vinculadas a una obra intelectual, particularmente entre su creación o producción, su reproducción material y su posterior distribución o comercialización. Dicha diferenciación

² Norma 2.2.3 inciso i).

³ Resolución N.º R-DC-24-2012 Publicadas en el Alcance 39 a La Gaceta N.º 64 del 29 de marzo de 2012 y sus reformas.

DFOE-CAP-0592

6

15 de mayo, 2026

implica que estas actividades no constituyen un mismo concepto jurídico ni poseen idéntica naturaleza.

En ese sentido, el Convenio de Berna define el término “producciones” en su artículo 2 inciso 1) desde dos ópticas, la obra tal cual, referida a las creaciones en el campo literario, científico y artístico, cualquiera que sea el modo o forma de expresión (libros, folletos, obras dramáticas, cinematográficas, etc.) y desde un enfoque creativo, al acto de creación intelectual y su fijación material.

Por su parte, el artículo 9 del Convenio reconoce al autor el derecho exclusivo de autorizar la reproducción de la obra *“por cualquier procedimiento y bajo cualquier forma”*, entendiendo la reproducción como la fijación de la obra en un soporte material o la obtención de copias.

De igual forma, el artículo 4 inciso o) de la Ley N.º 6683 define la distribución como el acto de *“...poner a disposición del público por venta, alquiler, importación, préstamo o por cualquier otra forma similar, el original o las copias de la obra”*. En consecuencia, la distribución constituye una actividad posterior a la creación y reproducción de la obra, vinculada con su circulación y explotación económica.

Bajo esa tesitura, ni la Ley N.º 6083 ni la Ley N.º 6683 incorporan dentro del concepto de “producción de la obra” los gastos asociados a distribución, promoción o venta, tales como mercadeo, publicidad, personal administrativo o comercial, vehículos, edificios u otros gastos operativos relacionados con la comercialización de la obra. Tales erogaciones corresponden jurídicamente a actividades de explotación de los derechos patrimoniales derivados de una obra ya producida.

En esa misma línea, el artículo 6 incisos a) y b) de la Ley de Editorial Nacional N.º 2366 distingue entre los costos asociados directamente a la realización de las ediciones y al pago de derechos de autor, respecto de los gastos administrativos, evidenciando una separación normativa entre los costos propios de producción y aquellos vinculados a actividades de administración o comercialización.

Adicionalmente, la jurisprudencia nacional⁴ ha reconocido la diferenciación entre los costos de producción o fabricación y los gastos asociados a distribución y comercialización, los cuales corresponden a etapas posteriores vinculadas a la colocación del producto en el mercado.

⁴ Ver sentencia N.º 00472-2024 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia del 08 de mayo de 2024.

DFOE-CAP-0592

7

15 de mayo, 2026

IV. CONCLUSIONES

1. El Transitorio XLIX de la Ley N.° 10386 otorgó una dispensa metodológica respecto de la aplicación de la regla fiscal al gasto de capital que se financie con el superávit acumulado al IV trimestre de 2023. Sin embargo, dicha habilitación no modifica la naturaleza jurídica ni el régimen de afectación de estos recursos, por lo que su utilización continúa sujeta al cumplimiento del destino específico previsto en la ley que les dio origen. En consecuencia el superávit específico únicamente puede destinarse al financiamiento de gasto de capital cuando éste resulte compatible, instrumental o consustancial al fin público legalmente establecido para dichos recursos.

2. Conforme al Clasificador Económico del Gasto del Sector Público, los gastos asociados a la distribución, promoción y venta de la obra -tales como personal administrativo o comercial, vehículos, edificios u otros gastos operativos vinculados con su comercialización- corresponden ordinariamente a gastos corrientes asociados a la operación, administración o explotación comercial, y no a gastos de capital vinculados al proceso de producción, creación o formación del activo u obra financiada. En consecuencia, salvo habilitación legal expresa que amplíe el destino específico de los recursos públicos, este tipo de gastos no podría considerarse comprendido dentro del financiamiento autorizado para la producción o elaboración de la obra.

Atentamente,

Humberto Perera Fonseca
Gerente de área

Noelia Badilla Calderón
Fiscalizadora

 **Firmado digitalmente**
Valide las firmas digitales

FAG/ncs
NI: 6827-2026
G: 20260001716-1