

DERECHO EN SOCIEDAD

Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad
Latinoamericana de Ciencia y Tecnología

Número 12, setiembre del 2018

ISSN 2215-2490

Proyecto de nuevo edificio de ULACIT, en barrio Tournón, San José, Costa Rica



Derecho en Sociedad

El equipo:

Vicente Calatayud Ponce de León

Director-Editor
vcalatayud@ulacit.ac.cr

Olga Córdoba Rodríguez

Filóloga

Carlos Fonseca Hidalgo

Diseñador Gráfico

Esteban Quesada Masís

Diseñador Gráfico

Alejandro Vargas Aguilar

Gestor de Contenidos Digitales

Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología
Barrio Tournón, San José, Costa Rica
Teléfono: 2523-4000

Copyrights©

Derechos reservados. No se permite la reproducción ni comercialización del material contenido en esta publicación, salvo los de cita, siempre y cuando se reconozca la autoría de aquellos y el lugar en que se ha obtenido.

Para cualquier notificación o consulta escriba a revistaderecho@ulacit.ac.cr

ISSN: 2215-2490

La Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología, Costa Rica, no se hace responsable de la opinión vertida por las personas autoras en los distintos artículos.

Hecho el depósito legal.

DOCTRINA

Normas jurídicas, contables y de auditoría que respaldan la potestad de fiscalización sobre las sociedades anónimas estatales

Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Página 1

Blockchain: una herramienta tecnológica eficiente en el sistema jurídico costarricense

Josué Blen Alpízar

Página 25

La posible inconstitucionalidad de la jurisprudencia de la Sala de Casación Penal sobre el robo con uso de arma ficticia

Karen Campos Sandoval

Página 47

Derecho marcario en Costa Rica: viabilidad del registro de marcas no tradicionales

Adriana Morales Azofeifa

Página 66

Análisis jurídico del *bitcoin* como facilitador de comercio y tecnología de ciberdelitos: posibilidad de regularización internacional

Nadia Pamela Pérez Chaves

Página 87

UBER: ¿economía colaborativa? A propósito de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Guillermo Rojas Guzmán

Página 114

Evolución y aplicación del seguro de caución en Costa Rica

Paula Victoria Zamora Urdaneta

Página 146

NORMAS DE PUBLICACIÓN **Página 166**

CONSEJO EDITORIAL **Página 169**

CESIÓN DE DERECHOS **Página 170**



Normas jurídicas, contables y de auditoría que respaldan la potestad de fiscalización sobre las sociedades anónimas estatales

Jennifer Isabel Arroyo Chacón¹

Resumen

El este trabajo se aborda el estudio de las sociedades anónimas estatales y los distintos tipos que existen, sean de capital público o de capital mixto. Ello genera situaciones en las cuales se cuestiona la potestad de fiscalización que poseen las Entidades de Fiscalización Superior (por sus siglas, EFS) sobre dichas sociedades, razón por la cual, se analiza esta potestad desde las normas jurídicas, contables y de auditoría. En un siguiente acápite se hace referencia a la publicidad de los informes de auditoría y los papeles de trabajo según el tipo de sociedad anónima estatal que se trate, y finalmente, se analizan las normas de control interno aplicables para cada una. Concluye el texto que las EFS poseen plenas potestades de control y acceso a la información de cualquier sociedad anónima estatal, no obstante, deberán considerar la participación privada cuando realice dicha labor.

Palabras clave

Empresa pública-ente de derecho privado, sociedades anónimas estatales, entidades de fiscalización superior.

¹ La autora es Abogada, Auditora, Administradora Pública y Profesora universitaria.
Correo electrónico: www.profesorajenniferarroyo.com

Abstract

This document deals with the study of public limited companies and the different types that exist, whether of public capital or mixed capital, generating situations in which the oversight power over the Superior Auditing Institutions is questioned. Consequently, this document analyzes said power from the legal, accounting and auditing standards. In the next section, reference is made to the publicity of the audit reports and the work papers according to the type of public limited company in question, and finally, the applicable internal control standards for each one are analyzed. The text concludes that the SAIs have full powers of control and access to the information of any state-owned corporation, however, private participation should be considered when carrying out said work.

Keywords

Public company-private law entity, public limited companies, superior inspection entities.

Introducción

En los últimos años se ha presentado la tendencia de la Administración Pública de organizarse bajo figuras del derecho privado procurando la flexibilidad que esta rama ofrece en contraposición del formalismo que caracteriza al derecho público, lo cual se ha denominado como la “huida del derecho público” (Pascual, 2010). Esta huida del derecho público se materializa a través de la constitución de sociedades anónimas estatales de capital público en donde 100% de las acciones son propiedad estatal, o de capital mixto cuando el Estado posee una participación sea mayoritaria, paritaria o minoritaria del capital accionario.

Ello significa un reto para el derecho administrativo, y las normas de control aplicables a los fondos públicos que, tradicionalmente, se han utilizado a las figuras del derecho público, pero que se cuestiona su aplicación en estas modalidades. Dentro de las dudas que surgen, en el seno de la INTOSAI², se encuentran las limitaciones al ejercicio de las potestades de

² La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es un organismo autónomo, independiente y apolítico. Es una organización no gubernamental con un estatus especial con el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) que agrupa a todas las EFS del mundo.

fiscalización de las Entidades de Fiscalización Superior –en adelante EFS–sobre el correcto uso de los fondos públicos involucrados según el tipo de capital que posea la sociedad anónima estatal.

El presente trabajo se aboca al estudio de las potestades de fiscalización que poseen las EFS³ sobre estas sociedades anónimas estatales, particularmente la normativa aplicable a la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Se plantea la teoría del derecho administrativo privado, que señala que los fines públicos perseguidos por estas sociedades privan sobre la forma, por lo tanto, debe existir un control estatal; asimismo, las normas contables y de auditoría señalan la obligación de brindar información financiera de estas sociedades garantizando las potestades de fiscalización del órgano contralor. De tal manera, se desarrollan los postulados que fundamentan las potestades de control, reconociendo que la publicidad de las labores de fiscalización dependerá del tipo de capital que posea.

Sociedades anónimas estatales

Para el tratadista administrativista Jinesta (2009) las empresas públicas son los mecanismos, por medio de los cuales, la administración pública central o descentralizada interviene, de forma directa o indirecta, en un sector del mercado o la economía desarrollando una actividad industrial, mercantil, agropecuaria o de servicios, con el propósito de satisfacer fines públicos; no obstante, comparte los elementos de la empresa privada, como lo son el giro de forma profesional, habitual y continua, y persigue un fin de lucro.

Al respecto, el citado autor destaca la participación estatal en funciones que tradicionalmente desempeña un particular empresario, señalando lo siguiente:

La empresa pública, además de compartir los elementos de toda empresa como lo son el desarrollo de un giro de forma profesional, habitual y continua, se caracteriza porque el empresario (titular o dueño de la empresa) es una Administración Pública

³ Las EFS son los organismos de control y fiscalización de los fondos públicos de los estados democráticos, en Costa Rica se trata de la Contraloría General de la República, y en otros países se le denomina Tribunal de Cuentas o Auditoría General.

-central o descentralizada-, la cual mantiene el control de mando, y persigue un fin de lucro como un instrumento para satisfacer determinados intereses o fines públicos. Consecuentemente, la empresa pública tiene un elemento subjetivo que es la participación de un ente público y otro objetivo que es el desarrollo de una actividad empresarial para el logro de fines públicos (Jinesta, 2009, p. 162).

En el ordenamiento jurídico costarricense, las empresas públicas se basan en el artículo 50 de la Constitución Política, específicamente cuando dice: “El Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza” (Asamblea Nacional Constituyente, 1949). El mismo Jinesta (2009) ha clasificado las empresas públicas en tres grandes tipos que son:

a) Empresa pública-ente derecho público: Se definen como entes menores que desarrollan una actividad industrial o comercial bajo la veste de una organización colectiva de derecho público que puede ser una institución autónoma o semiautónoma, constituyen un ente público-económico. Se trata de supuestos en que los entes públicos ejercitan de forma clara una capacidad de derecho público y otra de derecho privado.

b) Empresa pública-órgano público: Se trata de órganos adscritos a entes públicos creados con la función de actividad empresarial, posee independencia administrativa, financiera y presupuestaria con desconcentración en grado máxima.

c) Empresa pública-ente de derecho privado: Cuando el Estado recurre a las figuras propias del derecho privado, la sociedad anónima, como una forma de huir del ámbito de regulación del derecho público. Son sociedades anónimas constituidas a la luz del Derecho Privado que se pueden distinguir entre la empresa pública-ente de derecho privado de capital público, cuando el 100% de sus acciones le pertenece al Estado, y la empresa pública-ente de derecho privado de capital mixto cuando una parte de sus acciones pertenece a un privado.

Interesa para efectos del presente artículo abocarse al estudio de las empresas públicas-ente de derecho privado que se organizan como sociedades anónimas.

La sociedad anónima es una figura propia del derecho comercial —perteneciente a la rama del derecho privado— definida como la unión de dos o más personas que ponen en común bienes o trabajos para alcanzar un determinado objetivo, persiguiendo siempre el interés de lucro y utilizada frecuentemente para la creación de empresas, —siendo este último un

concepto económico y no jurídico— entendiendo por empresa la unidad que articula los distintos factores de la producción para generar un lucro.

En el caso del sector público, el Estado puede participar de una sociedad anónima, como un actor más en el mercado, con el fin de generar un lucro, cuando participa en una empresa pública o actividades afines.

Dromi (1997) diferencia empresas del Estado de Sociedades del Estado, las primeras las define como las entidades estatales descentralizadas que realizan actividades de índole comercial e industrial, organizadas por el derecho público o por el derecho privado, según la naturaleza de sus actos. El autor señala que la empresa del Estado se diferencia de la Sociedad Estatal, al ser una figura intermedia entre el ente íntegramente estatal regulado totalmente por el derecho público y la sociedad regulada por el derecho privado.

De tal manera, que sociedad del Estado es el ente estatal descentralizado con patrimonio y personalidad jurídica propia, que realiza actividades de tipo comercial o industrial, organizados bajo un régimen jurídico predominantemente privado.

Las sociedades del Estado con participación mayoritaria estatal o con control absoluto estatal son sujetos públicos, a quienes se les aplica todo el aparato jurídico del sector público; no obstante, también existen sociedades con participación pública y privada.

Dromi (1997) define a las sociedades mixtas como aquellas que, bajo cualquier forma jurídica válida, posee participación patrimonial estatal y no estatal, sea ésta pública o privada, con aportes mixtos, concurrentes, en proporción mayoritaria o minoritaria del Estado y de los entes no estatales. Este autor enlista varias modalidades: sociedades anónimas mixtas con participación estatal mayoritaria, sociedades de economía mixta, sociedades anónimas mixtas con economía mixta, sociedades anónimas mixtas con participación estatal minoritaria, entre otras modalidades.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia (2007) destaca el doble carácter de la empresa pública-ente de derecho privado, en la cual se aplica regulación de derecho público, pero también se rige, en el giro mercantil, por el derecho privado, según lo señala el artículo 3 de la Ley General de la Administración Pública (Asamblea Legislativa, 1978). Al respecto, el siguiente extracto de la resolución de referencia:

La categoría de la empresa pública-ente público, cubre a aquellos entes que desarrollan una actividad industrial o comercial bajo la veste de una organización colectiva de Derecho público y constituyen lo que la doctrina denomina como ente público-económico. En nuestro ordenamiento jurídico, el modelo de organización empleado ha sido el de la institución autónoma, pese a que éste tiene sus defectos, puesto que, es general y está sujeto a un régimen jurídico de carácter público -sujeción al principio de legalidad -. Este tipo de empresas se rigen, en cuanto a la organización y el ejercicio de ciertas potestades o competencias eminentemente administrativas, por el Derecho administrativo y en lo relativo a la actividad empresarial por el Derecho privado. Sobre este particular, el artículo 3°, párrafo 1°, de la Ley General de la Administración Pública establece que *“El derecho público regulará la organización y actividad de los entes públicos, salvo norma expresa en contrario”*, por su parte, el párrafo 2° dispone que *“El derecho privado regulará la actividad de los entes que por su régimen de conjunto y los requerimientos de su giro pueden estimarse como empresas industriales o mercantiles comunes”*. Se trata, como se ve, de supuestos en que los entes públicos ejercitan una capacidad de Derecho público y otra de Derecho privado (artículo 1° de la Ley General de la Administración Pública) (Considerando IV.- Naturaleza jurídica del Instituto Nacional de Seguros. Empresa pública-Ente de derecho público).

Estas sociedades anónimas estatales, para efectos del tipo de control que se puede ejercer sobre ellas, se subclasifican de la siguiente manera:



Figura 1. Clasificación de las sociedades anónimas estatales desde la perspectiva del control.

Fuente: Elaboración propia

En todos estos supuestos se destinan fondos públicos a actividades que se configuran bajo institutos privados, y confluye la aplicación del derecho público y derecho privado; no obstante, en algunos casos priva la aplicación del derecho privado sobre el público, de allí que surja la inquietud sobre los límites que poseen las Entidades de Fiscalización Superior en el ejercicio de sus labores de fiscalización sobre ellas, aspecto que se desarrollará en los acápite siguientes.

Potestad de las EFS para fiscalizar sociedades anónimas estatales

El uso cada vez más frecuente de estas figuras privadas por parte del Estado, y el destino que se le da a los fondos públicos invertidos genera inquietudes sobre el alcance de las potestades de fiscalización y control que las EFS puede ejercer sobre ellas.

La INTOSAI, al recopilar las inquietudes de las EFS de la región, realizó una encuesta con participantes de toda la región sobre el tema y convocó al Seminario Regional Participación del Estado en Sociedades Anónimas y el Control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (2015) cuyo objetivo fue generar un espacio para compartir las principales experiencias en materia de fiscalización de las sociedades comerciales en donde participa el Estado.

En dicho Seminario se compartió la preocupación por las limitaciones que este tipo de sociedades han puesto a las potestades de fiscalización y control de las EFS alegando su naturaleza privada, por lo cual se concluyó que resultaba necesario analizar esta práctica.

Por esta razón se propone esta investigación que abarca tanto la perspectiva jurídica, como la normativa contable y normas de auditoría aplicables.

a) Análisis de las normas jurídicas aplicables a las sociedades anónimas estatales

En las definiciones de sociedad anónima —perspectiva jurídica— y empresa —perspectiva económica— planteadas anteriormente, se hace referencia al interés de lucro, que es el que prevalece en el derecho privado, ahora si bien es cierto que cuando el Estado participa en estos institutos lo hace con un interés de lucro, pues se espera que las empresas públicas y similares generen réditos, a diferencia de la empresa privada, no se trata de su único, ni el más importante fin a lograr.

La participación del Estado en actividades económicas debe responder prioritariamente a fines públicos, de tal manera que aun cuando se busquen las figuras del derecho privado, sea para darle dinamismo a la economía, para buscar la celeridad que caracteriza al sector privado, de evitar los esquemas burocráticos rígidos que caracterizan al sector público, entre otras razones, en todo momento debe prevalecer el objetivo público.

La jurisprudencia nacional ha mantenido este interés público sobre la forma de organización privada. Un ejemplo de ello es la resolución de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia cuando destaca el interés estatal en una sociedad anónima regida por el derecho privado, declarando lo siguiente:

Naturaleza jurídica del acuerdo suscrito entre las partes: desde antigua data, la Sala ha definido este aspecto, señalando, que las disposiciones del ordinal 3 inciso 2. de la Ley General de la Administración Pública, relativas a que las actividades de los entes conformados como empresas mercantiles comunes se rigen por el Derecho común, es un aspecto ajeno a la determinación de la competencia. Así lo ha explicado al expresar: “Las sociedades nacionalizadas o que se formen con capital de Estado, conservan su carácter público, por más que la actividad de ellas esté sometido al Derecho privado, pues si bien, jurídicamente, el patrimonio pertenece a la empresa, no se puede ignorar que en el tanto en que éste se desmejore, se afecta el capital, representado por las acciones, y que, por consiguiente, en esa misma medida se perjudica el patrimonio del Estado”. Sobre el particular pueden consultarse las sentencias no. 285 de las 15 horas del 28 de abril del 2000 y no. 114 de las 15 horas del 19 de agosto de 1992. Por ello, no lleva razón la recurrente en sus asertos, lo primordial en este contexto es que las empresas públicas, aunque se estructuren como sociedades anónimas (son parte de la organización pública), manejan fondos estatales por lo que prima la jurisdicción contencioso administrativa, ya que a raíz de esa circunstancia existe interés directo del Estado. De ahí, no se conculcan los preceptos 3 de la LGAP, 2.a de la LRJCA, ni los 2 y 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (Considerando III).

La doctrina europea, principalmente alemana, ha construido la teoría del “Derecho administrativo privado”, reconociendo el uso de figura propias del derecho privado — sociedad anónima— para alcanzar fines públicos, reconociendo la aplicación del derecho privado, pero manteniendo principios constitucionales esenciales.

La teoría del derecho administrativo privado fue propuesta por originalmente por H.J. Wolff y luego por la doctrina alemana, nace como un contrapeso a la huida al derecho privado y como un límite a la libertad de elección que tiene la Administración entre las diversas formas y técnicas jurídicas que le brinda no sólo el derecho público, sino también el ordenamiento privado. (Domínguez, 2006)

Postula que existen normas de derecho público que modifican, completan o sustituyen algunas reglas del derecho privado general cuando se trata de la actividad privada ejercida por la Administración Pública, por tanto, pretende la aplicación de ciertas garantías del

Derecho administrativo a la satisfacción de ciertos fines públicos por medio del ordenamiento jurídico privado. Defiende el sometimiento a los principios constitucionales y la sujeción a los derechos fundamentales de la actuación administrativa bajo formas jurídico-privadas.

Esta doctrina propugna que, al tratarse de fines públicos, aun cuando el Estado recurra al derecho privado, esto no lo absuelve de las responsabilidades y limitaciones fundamentales del sector público. Montoya (1996) lo expone de la siguiente forma:

Con independencia de la forma jurídica elegida, estos entes están sujetos a los principios constitucionales que vinculan a la Administración como elementos incardinados en el Poder ejecutivo: esto es, al principio democrático y al mandato del Estado Social. Dado que con la actividad de prestación de servicios la Administración satisface directamente sus fines públicos, el Derecho privado es solo un instrumento al servicio del fin público y, por ende, no le permite a la Administración pública despojarse de las responsabilidades y limitaciones a los que como Poder público está sometida (p. 108).

Bajo esta teoría, en un modelo de Estado democrático como el costarricense, la figura de la sociedad anónima, propia del derecho privado, corresponde únicamente a la forma de organización del Estado que no debe prevalecer sobre el fondo, que es la consecución de fines públicos y, por ende, la sujeción a principios constitucionales básicos. La forma no debe prevalecer sobre el contenido, aspecto que refuerza Montoya (1997) en el siguiente extracto:

El régimen jurídico ha de adaptarse a las diferentes formas de Administración pública autorizadas, y no al contrario. Por consiguiente, las vinculaciones y obligaciones de la Administración pública han de permanecer inmunes en el ejercicio de servicios y funciones públicas en forma jurídico-privada. Esto da lugar a un Derecho especial de las Administraciones públicas cuando se someten al Derecho privado, *Sonderrecht der Hoheitsträger*, toda vez que son patentes las posibilidades de roces y fricciones entre la forma jurídica adoptada por una empresa pública y las vinculaciones de Derecho público en materia de servicio público. Para la *Verwaltungsprivatrechtslehre* esas empresas públicas son materialmente y formalmente una parte de la Administración Pública (pp. 108-109).

En consecuencia, los fines públicos que persigue el Estado conlleva a que, aun cuando recurra, —por razones de necesidad, estrategia, facilidad, celeridad, económica y otras— a figuras de derecho privado, siempre se encuentra sometido a los principios constitucionales públicos básicos, de tal manera, que pese a reconocer la libertad que posee la Administración Pública de gestionarse y definir cómo organizarse, aquella no resulta irrestricta y no puede convertirse en un medio para vulnerar sus deberes públicos, pues ni en el ámbito del Derecho público ni en el del Derecho privado se pueden ejercitar los derechos o emplear las formas jurídicas, con el fin de otorgarse ventajas o de eludir la ley, ya que ello sería un abuso de derecho. Estos límites son explicados por González-Varas (1997) de la siguiente manera:

Lo que el Derecho administrativo privado pretende es que la Administración, «mediante el juego de la elección de las formas jurídicas y de la creación de personas jurídicas independientes, no se libere de las responsabilidades que le incumben». Lo contrario puede venir asociado a un fraude de ley administrativa y esto es, precisamente, lo que debe corregirse (p. 379).

La teoría del derecho administrativo privado se vincula con la teoría del levantamiento del velo societario acogida en la doctrina y jurisprudencia española, que pretende evitar que se recurra a la creación de personas jurídicas, como sociedades anónimas, para fraudes y usos abusivos del derecho, lo cual no puede ser tolerado en un régimen de derecho. Así, González-Varas (1997) recalca la vinculación entre la teoría del derecho administrativo privado y el levantamiento del velo societario como mecanismo para evitar el uso abusivo del derecho privado, al respecto indica:

En este sentido, el levantamiento del velo permite que el juez administrativo ordene la aplicación de la norma de Derecho administrativo que pretende eludirse considerando que la entidad instrumental empleada es una simple prolongación de la Administración Local de la que ésta se sirve para el cumplimiento de sus propios fines, porque «los entes institucionales no tienen fines propios, sino que actúan directamente los fines de sus fundados, el Ayuntamiento» tal como declara el Tribunal Supremo español en su sentencia de 7 de febrero de 1994 (Ar. 1008). (pp. 379-380).

En el caso de cita se denota cómo el Tribunal español aplica el derecho administrativo a una entidad de derecho privado creada por un ayuntamiento, con el fin de eludir sus deberes públicos, reconociendo que, ante todo, la forma de organización de derecho privado es

instrumental, siendo lo relevante el fin público perseguido que es dado por la naturaleza pública del ayuntamiento.

De tal manera, ambas teorías y la jurisprudencia de los Tribunales europeos han sido contestes en reconocer que la forma no debe prevalecer sobre el fondo, dando prevalencia a los fines públicos perseguidos y que la libertad de escoger la forma de organización no puede ser un medio para eludir responsabilidades públicas.

En este punto, se debe preguntar, ¿cuáles son esos principios constitucionales básicos que debe respetar la sociedad anónima estatal? Se trata de aquellos principios esenciales para un Estado democrático como el costarricense, sea: el respeto de la división de poderes, respeto de los derechos humanos de los ciudadanos, limitaciones en el ejercicio del poder, entre otros.

Desde la perspectiva de las EFS se trata de los principios del sistema democrático vinculados con la fiscalización y control del correcto uso de los fondos públicos, la supremacía del interés público, los fines públicos perseguidos por la entidad con participación estatal, los vinculados con la apertura gubernamental como transparencia, rendición de cuentas, acceso a la información y similares, de tal manera, que se garantiza la potestad de las EFS de fiscalizarla, labor que se realizará tomando en consideración los elementos que se expondrán más adelante.

Según el inciso d) del artículo 4 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Asamblea Legislativa, 1994), el Órgano Contralor tendrá competencia facultativa sobre las participaciones minoritarias del Estado o de otros entes u órganos públicos, en sociedades mercantiles, nacionales o extranjeras, numeral que debe leerse en concordancia con el artículo 9 de la misma ley, en donde se establece que los fondos públicos son los recursos, valores, bienes y derechos propiedad del Estado, de órganos, de empresas o de entes públicos, de tal manera, que siendo el órgano constitucional encargado de fiscalizar el correcto uso de la Hacienda Pública, posee potestad de ejercer control sobre el uso adecuado de los fondos públicos trasladados a las empresas públicas aun cuando éstas se organicen como sociedades anónimas.

En este sentido, el artículo 2 en concordancia con el numeral 6 y 14 del Reglamento Empresas Estatales Estructuradas Sociedades Mercantiles (Poder Ejecutivo, 1978) reconoce

expresamente la potestad de fiscalización y control que la Contraloría General de la República de Costa Rica posee sobre este tipo de empresas al disponer:

Artículo 2º.- La fiscalización superior estará a cargo de la Contraloría General de la República, para tales efectos la Contraloría podrá: a) Ejercer un control en la forma y oportunidades que lo estime del caso, sobre los ingresos y en general sobre el patrimonio de tales empresas mediante las auditorías o investigaciones especiales que estime del caso llevar a cabo. b) Solicitar cualquier clase de información, documento, expediente o c) Examinar y evaluar el control interno a efecto de formular recomendaciones que sean necesarias para mejorarlo. d) Examinar y evaluar el grado de eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos que administran tales empresas.

Por lo tanto, la tesis jurídica esbozada en este texto reconoce la potestad de fiscalización y control que posee la Contraloría General de la República sobre estas sociedades anónimas, aun cuando reconoce que el Órgano Contralor debe considerar algunos aspectos particulares cuando ejerce fiscalización sobre ellas, sea que se trate de sociedades anónimas públicas de capital público, organizadas como instituciones autónomas en donde las potestades de control son claras, sean sociedades anónimas de capital mixto con mayoría de participación estatal en donde los fondos públicos están claramente identificados, se trate de sociedades anónimas públicas en régimen de competencia, por las consecuencias que puede conllevar la divulgación de la información de dichas empresas y finalmente, las sociedades anónimas con capital mixto paritarias o con participación estatal minoritaria en donde predominan los fondos privados, y los elementos de la Hacienda Pública son más difíciles de identificar.

b) Análisis de las normas contables de las sociedades anónimas estatales

Desde la perspectiva contable, todas las sociedades anónimas, sean privadas o con participación estatal, están obligadas a contar con información financiera idónea que sea útil a los inversores, acreedores existentes y potenciales, autoridades gubernamentales, así como cualquier otro interesado para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

El “Marco conceptual para la información financiera” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010), aplicable al sector privado, lo define de manera clara en esta forma:

OB12 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad que informa, qué es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad que informa. Los informes financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Ambos tipos de información proporcionan datos de entrada útiles a la hora de tomar decisiones para proporcionar recursos a una entidad (p. 3).

En igual sentido, el “Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público” (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, 2014) señala que la información financiera de las entidades públicas, en cualquiera de las modalidades de su organización, procura proporcionar información sobre la entidad, que sea útil para los usuarios de los estados financieros a efectos de rendición de cuentas y toma de decisiones, elemento vinculado con la tesis jurídica esbozada anteriormente, del deber de rendir cuentas en virtud del fin público perseguido por las empresas públicas.

Se destaca en dicho protocolo que la información financiera no es un fin en sí misma, sino que está en función de las necesidades de los usuarios, los cuales, para el ámbito público se definen como los destinatarios de servicios y sus representantes y suministradores de recursos y sus representantes, lo cual también incluye los ciudadanos que reciben servicios del gobierno y otras entidades públicas y les suministran recursos. Textualmente, dice lo siguiente:

2.8 Los gobiernos y otras entidades del sector público tienen que rendir cuentas a los que les suministran recursos, y a los que dependen de ellos para utilizar esos recursos para prestar servicios durante el periodo sobre el que informa y a largo plazo. El cumplimiento de sus obligaciones de rendición de cuentas requiere el suministro de información sobre la gestión de la entidad de los recursos que le han confiado para la prestación de servicios a los miembros de la comunidad y otros, y su cumplimiento con la legislación, regulación u otra normativa que regule su prestación de servicios y otras operaciones (p. 15).

La información financiera resulta particularmente relevante en las sociedades anónimas estatales dado que le permite a: las autoridades gubernamentales, –tanto a aquellas que son

accionistas en la sociedad, como al aparato estatal en general—, a los privados que participan en ella —en el caso de sociedades de capital mixto— a los acreedores de la sociedad y finalmente, a la ciudadanía en general, conocer con detalle los rendimientos obtenidos con el adecuado manejo de sus recursos, toda vez que tal y como se explicó en líneas anteriores, buscan generar réditos, estimular la producción y el adecuado reparto de la riqueza —artículo 50 constitucional—, lo cual conlleva a la obligación de reflejar el resultado de su gestión, al respecto el citado “Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público” indica lo siguiente:

2.15 La información sobre el rendimiento financiero de un gobierno u otra entidad del sector público documentará las evaluaciones de temas tales como si la entidad ha adquirido recursos de forma económica, y los ha utilizado de forma eficiente y efectiva para lograr sus objetivos de prestación de servicios. La información sobre los costos de la prestación de servicios y los importes y fuentes de recuperación de costos durante el periodo de presentación ayudará a los usuarios a determinar si los costos operativos se recuperaron de, por ejemplo, impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o estaban financiados con incrementos en el nivel de endeudamiento de la entidad.

2.16 La información sobre los flujos de efectivo de un gobierno, u otra entidad del sector público contribuye a la evaluación del rendimiento financiero y la liquidez y solvencia de la entidad. Indica la forma en que la entidad captó y utilizó el efectivo durante el periodo, incluyendo sus préstamos y reembolso de préstamos y su adquisición y venta de, por ejemplo, propiedades, planta y equipo (p. 39).

Por lo tanto, desde esta perspectiva, las normas contables aplicables tanto al ámbito privado como al ámbito público son coincidentes en la necesidad de mostrar información financiera adecuada que brinde información certera a los terceros interesados en la sociedad, tomando en cuenta conceptos básicos como:

Partida	Concepto	Marco conceptual contable para el sector privado	Marco conceptual contable para el sector público
Activo	Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.	4.13 Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado. Las entidades obtienen los activos mediante su compra o producción, pero también pueden generarse activos mediante otro tipo de transacciones; son ejemplos de ello los terrenos recibidos por una entidad del gobierno, dentro de un programa de fomento del desarrollo económico de un área geográfica, o el descubrimiento de yacimientos minerales. Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar por sí mismos a activos; así, por ejemplo, la intención de comprar inventarios no cumple, por sí misma, la definición de activo.	5.6 Un activo es: Un recurso actualmente controlado por la entidad como consecuencia de un suceso pasado.
Pasivo	Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.	4.15 Una característica esencial de todo pasivo es que la entidad tiene contraída una obligación en el momento presente. Un pasivo es un compromiso o responsabilidad de actuar de una determinada manera. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal. Este es normalmente el caso, por ejemplo, de las cuentas por pagar por bienes o servicios recibidos. No obstante, las obligaciones también aparecen por la actividad normal de la entidad, por las costumbres y por el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de forma equitativa. Si, por ejemplo, la entidad decide, como medida política, atender a la rectificación de fallos en sus productos incluso cuando éstos aparecen después del periodo normal de garantía, los importes que se espere desembolsar respecto a los bienes ya vendidos son también pasivos para la entidad.	5.14 Un pasivo es: Una obligación presente de la entidad que da lugar a una salida de recursos que surge de sucesos pasados.
Patrimonio	Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.	4.20 Aunque el patrimonio ha quedado definido en el párrafo 4.4 como un residuo o resto, puede subdividirse a efectos de su presentación en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones pueden mostrarse por separado los fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas, las reservas específicas procedentes de ganancias y las reservas por ajustes para mantenimiento del capital. Esta clasificación puede ser relevante para las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios de los estados financieros, en especial cuando indican restricciones, sean legales o de otro tipo, a la capacidad de la entidad para distribuir o aplicar de forma diferente su patrimonio. También puede servir para reflejar el hecho de que las partes con participaciones en la propiedad de la entidad tienen diferentes derechos en relación con la recepción de dividendos o el reembolso del capital.	Carece del concepto de patrimonio, pero hace referencia al ahorro o desahorro. 5.32 El resultado (ahorro o desahorro) del periodo es la diferencia entre ingresos y gastos presentados en el estado de rendimiento financiero.

Capital	Capital se define como el dinero invertido o el poder adquisitivo invertido, en una sociedad, como sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad	4.57 La mayoría de las entidades adoptan un concepto financiero del capital al preparar sus estados financieros. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio de la entidad. Si, por el contrario, se adopta un concepto físico del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la entidad basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.	5.33 Aportaciones de los propietarios son: Entradas de recursos en una entidad, aportados por terceros en su calidad de propietarios, que establecen o incrementan una participación en la situación financiera de la entidad
---------	---	--	---

Tabla 1. Conceptos contables más relevantes para las sociedades anónimas de capital público o mixto.

Fuente: Elaboración propia con base en los documentos consultados

Los anteriores conceptos contables aplican a las empresas públicas-ente de derecho privado sea de capital público o de capital mixto, dado que independientemente del nivel de participación estatal —sea socio mayoritario, paritario o minoritario— se encuentran obligadas a brindar información financiera clara para los usuarios públicos y privados de la misma, lo cual se vincula con el deber de someterse al control y fiscalización de las EFS y la rendición de cuentas.

c) Análisis de las normas de auditoría aplicables a las sociedades anónimas estatales

La INTOSAI es consciente de la tendencia de los gobiernos de recurrir a figuras propias del sector privado y los retos que ello implica para la fiscalización. En este sentido aprobó la norma 5240 denominada: “Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado” (PPP) en la cual se identifican los riesgos que enfrentan las EFS al fiscalizar actividades en donde los fondos públicos se confluyen con los intereses privados.

Dentro de la etapa de “Examen del proceso y de los resultados” se destaca la limitación al derecho de acceso de la información del privado, o incluso, cuando se tiene claramente señalado, la poca disposición que tiene este de suministrar información al Órgano Contralor para el ejercicio de sus funciones, debido a temores relativos a la confidencialidad comercial de sus actividades.

La INTOSAI recomienda a las EFS procurar la información en el sujeto público de la relación, y caso necesario comunicar la limitación que es objetivo a los parlamentos, con el fin de que

se instauren las medidas para garantizar el acceso a la información necesaria para el ejercicio de sus funciones, así como contactar al privado para dejarle ver la imparcialidad del ente contralor.

En la etapa de seguimiento, la INTOSAI identifica el riesgo de que el Estado no aplique las recomendaciones emitidas por la EFS, lo cual demanda que los organismos de control realicen estudios de seguimiento de proyectos respecto de los cuales había presentado informes anteriormente, informar sobre nuevos partenariados, o bien, informar al parlamento sobre los resultados obtenidos por la participación pública en dicha relación.

Por su parte, la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (por sus siglas, OLACEFS)⁴ realizó un análisis de los retos que representa para las EFS la fiscalización de los fondos públicos trasladados a una sociedad anónima. La OLACEFS reconoce que los gobiernos recurran a figuras del ámbito privado por diversas razones, pero señala que estos mecanismos nunca deben ser utilizados como una forma de evadir el control, al contrario, se debe ser vigilante del adecuado uso de los fondos públicos utilizados en ella, en virtud de procurar un interés público, de tal manera, que la forma de sociedad anónima es un elemento secundario. Sobre este particular, se señala lo siguiente:

La creación por el Estado de personas jurídicas privadas no puede conllevar una forma de descartar el control del manejo de los recursos públicos asignado a las EFS/EF.

Estas deberán fortalecer dicho control con las herramientas con las que cuentan y las que se creen a fin de precaver la ocurrencia de posibles espacios de corrupción.

La creación de estas sociedades anónimas estatales, en tanto personas jurídicas privadas, se fundamenta en el interés público, lo que determina en definitiva la necesidad del control. La forma legal (sociedad comercial) es secundaria cuando se usan fondos públicos para satisfacer el interés público (OLACEFS, 2015, p. 2).

Son estos fondos públicos los que transforman a las sociedades comerciales estatales en responsables de rendir cuentas de su utilización; en caso contrario, quedarían sin control.

⁴ Organización que agrupa las EFS de América Latina y el Caribe, forma parte de la INTOSAI.

En concordancia con lo expuesto, la OLACEFS destaca la necesidad de rendir cuentas por el uso de los fondos públicos trasladados a las sociedades anónimas estatales, independientemente si se tratan de capital público o de capital mixto, incluso cuando la participación estatal es minoritaria. Para esta organización, en todos los casos, la EFS de tener acceso a la información para ejercer sus potestades de fiscalización y control.

Aspectos a considerar por las EFS al fiscalizar sociedades anónimas estatales

Dejando claramente establecida la potestad que poseen las EFS de fiscalizar las sociedades anónimas estatales en las cuales se involucra de alguna forma fondos públicos, se hace una salvedad respecto a la forma de ejercer dicha fiscalización dependiendo del tipo de capital de que se trate.

a) Sobre la publicidad de los informes de auditoría

Para la realización de la auditoría deberá aplicar la normativa técnica propia del tipo de estudio que se trate sea: una auditoría operativa, una auditoría de tecnologías de la información, un estudio especial, y similares; no obstante, si debe tener especial consideración al momento de publicitar los resultados del estudio, tomando las siguientes reglas:

1. Sociedades anónimas públicas de capital público

En el caso de las sociedades anónimas de capital público la potestad de las EFS para fiscalizar el uso correcto de sus fondos públicos resulta absolutamente plena, pues se trata de sociedades anónimas reguladas completamente por el derecho público, y no existe ninguna duda sobre el origen y destino público de sus fondos, por lo tanto, la EFS no solo puede ejercer plenamente sus labores de control y fiscalización, sino que también debe publicar sus resultados y sus papeles de trabajo para que sean de conocimiento de toda la ciudadanía en general.

2. Sociedades anónimas públicas en régimen de competencia

Estas sociedades pueden ser de capital público o capital mixto. En el caso de las empresas de capital público las potestades de fiscalización de las EFS están claramente definidas; no

obstante, se debe considerar que se encuentra en un régimen de competencia, por lo que divulgar los resultados del estudio de auditoría podría debilitarla en el mercado y crear una situación de desventaja promoviendo la competencia desleal. En estos casos, el acceso a la información, para la realización de las auditorías y otras labores de control, de parte de las EFS resulta irrestricto; no obstante, la EFS debe ser cautelosa con la divulgación de los resultados del proceso de fiscalización, y determinar qué hace público a la ciudadanía, y qué aspectos reserva como confidenciales a solicitud de la empresa en competencia, previa justificación de la necesidad de dicha reserva y los impactos negativos que tendría en caso de divulgarse.

3. Sociedades anónimas de capital mixto con mayoría de participación estatal

En estos casos, aun cuando existe una participación privada, al existir una mayoría estatal o ejercer el Estado el control de la misma, la sociedad reviste de carácter público, lo que conlleva a la aplicación del derecho administrativo y, por ende, de las potestades plenas de control y fiscalización de las EFS. Los resultados de los procesos de fiscalización de estas sociedades serán, como regla general, de carácter público y se podrán divulgar, no obstante, en caso especiales, previa solicitud de la sociedad anónima, con las justificaciones del caso, y la demostración de los argumentos respectivos, se podrá solicitar a la EFS que mantenga total o parcialmente confidencial tanto el informe de auditoría como los papeles de trabajo. Dado que, al existir una participación privada, puede darse el caso que resulte válido mantener confidencial algún dato que, en caso de divulgarse, pueda dañar no solo los intereses del privado, sino de la empresa pública como tal, afectando los fondos públicos invertidos en ella, por lo que la EFS deberá valorar si la solicitud resulta pertinente y decretar total o parcialmente la confidencialidad del proceso de fiscalización.

4. Sociedades anónimas de capital mixto paritarias o con minoría de participación estatal

Este último tipo de sociedades anónimas son las que representan un mayor reto para las EFS, pues existe una mayor resistencia del ente privado que participa de permitirle realizar su labor, al considerar que está fuera del derecho público y consecuentemente, de las potestades de fiscalización del Órgano Contralor.

En este supuesto aplica la teoría del derecho privado administrativo, al tratarse de fondos públicos invertidos, sea: como capital financiero o como aportaciones de los propietarios, que persiguen un fin público, lo cual posibilita a la EFS a realizar su labor de control y

fiscalización del adecuado uso de los fondos públicos, e igualmente, en virtud de las normas contables aplicables al sector privado el deber de reflejar información en sus estados financieros. En consecuencia, no resulta posible que se le niegue el acceso a la información de estas empresas a las EFS, no obstante, dada la importante participación privada en este tipo de sociedades, la regla debe ser la confidencialidad de los resultados de la fiscalización y los papeles de trabajo. En este caso la rendición de cuentas del adecuado uso de los fondos públicos involucrados se estaría realizando por medio de la EFS, lo cual garantiza el respeto de los principios constitucionales, y los resultados de la auditoría se comunicarán a las autoridades pertinentes quienes deberán cumplir con las disposiciones que se emitan al respecto, pero manteniendo confidencial la información por los intereses privados en juego.

En todos los supuestos, el acceso a la información de parte de las EFS resulta irrestricto, para que pueda realizar su labor, variando únicamente publicidad de los resultados de la auditoría según las consideraciones especiales de cada caso.

La EFS deberá aplicar la misma metodología de auditoría normalmente aplicable para el tipo de auditoría que se encuentra realizando, sea financiera, operativa, informática, etc.

b) Sobre las normas de control interno aplicables a las sociedades anónimas estatales

Por su parte, las empresas públicas-ente de derecho privado, independientemente del tipo de capital que posean, deben respetar las normas de control interno, sea el Marco Integrado COSO de Gestión de Riesgos: Los informes COSO I, II y III para las de capital mixto, o bien, las normas de control interno para las de capital público. Deberán contar con auditoría interna, la cual ejercerá sus funciones siguiendo la normativa técnica aplicable, entre ellas la emitida por el órgano contralor en su papel de rector del sistema de control interno.

En todo momento se debe garantizar que la EFS pueda ejercer adecuadamente su labor de fiscalización y control, y posea acceso irrestricto a la información y medios que considere necesarios para el ejercicio pleno de sus funciones.

Conclusiones

En la región latinoamericana resulta cada vez más frecuente que el Estado participe en sociedades anónimas revistiéndose de un carácter privado, lo cual ha sido denominado por algunos administrativistas como la “huida del derecho administrativo al derecho privado”; no obstante, aun cuando se recurren a estas figuras de organización propias del derecho mercantil, la Administración Pública siempre debe actuar en procura de un interés público, que es precisamente su razón de ser y la justificación de su participación en el mercado.

Bajo este contexto, la forma no debe prevalecer sobre el fondo, de tal manera, que el interés público debe ser prioritario, en consecuencia, el recurrir a figuras del derecho privado, aun con los beneficios que pueda tener para la gestión empresarial de la entidad, se encuentra limitado por los principios constitucionales básicos propios de un Estado democrático, lo cual incluye la fiscalización y el control de los fondos públicos.

En consecuencia, se puede afirmar de manera categórica que las EFS poseen potestad suficiente para fiscalizar y ejercer sus funciones en las sociedades anónimas estatales, tomando algunas consideraciones respecto a la publicidad de los resultados de sus informes según el tipo de capital que se trate, pero manteniendo siempre su labor de resguardo de los fondos públicos.

Finalmente, se hace un llamado a la necesidad de seguir discutiendo, debatiendo y creando líneas argumentativas en torno a este tema, tendientes a reforzar el papel de las EFS en la tutela del uso correcto de los fondos públicos utilizados en las sociedades anónimas estatales o empresas públicas.

Referencias

- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1978). *Ley General de la Administración Pública*. Ley N°. 6227. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=13231&nValor3=90116¶m2=1&strTipM=TC&lResultado=4&strSim=simp
- Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (1994). *Ley Orgánica de la Contraloría General de la República*. Ley N°. 7428. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=21629&nValor3=80928&strTipM=TC
- Asamblea Nacional Constituyente de la República de Costa Rica. (1949). *Constitución Política*. Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/busqueda/normativa/normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=871&strTipM=TC
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2010). *El marco conceptual para la información financiera*. IFRS Foundation. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/no_oficializ/ES_GVT_conceptual_2015.pdf
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (2014). *El marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público*. Federación Internacional de Contadores (IFAC). Recuperado de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A9-IPSASB-Conceptual-Framework_0.pdf
- Domínguez Martín, M. (2006). *Formas de gestión de la sanidad pública en España*. Madrid: Las Rozas
- Dromi, R. (1997). *Empresas públicas de estatales a privadas*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Ciudad Argentina.
- Fernández, A. (1977). *El régimen legal de la sociedad anónima en Chile*. Santiago, Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- González-Varas, S. (1997). Levantamiento del velo y derecho administrativo privado en el ámbito de la Administración Local. *Revista de Estudios de la Administración Local-REALA*. N°. 274-275 [mayo-diciembre 1997]. Recuperado de <https://revistasonline.inap.es/index.php?journal=REALA&page=article&op=view&path%5B%5D=8959&path%5B%5D=9008>

- Jinesta, E. (2009). *Tratado de derecho administrativo. Tomo I*. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental.
- Montoya, E. (1996). *Las empresas públicas sometidas al derecho privado*. Madrid, España: Marcial Pons. Ediciones jurídicas y sociales.
- Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). (2004). *Directrices sobre las mejores prácticas para la auditoría del riesgo en los partenariados público/privado (PPP)*. Recuperado de <http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-5240-guideline-on-best-practice-for-the-audit-of-risk-in-public-private-partnership-ppp.html>
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS). (2015). *Seminario Regional Participación del Estado en Sociedades Anónimas y el Control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Recuperado de <http://www.olacefs.com/conclusiones-seminario-regional/>
- Pascual, J. (2010). *La huida del Derecho Administrativo, del Presupuesto y de los controles financieros por los nuevos entes del sector público*. *Revista Presupuesto Público*, 110-127.
- Poder Ejecutivo de la República de Costa Rica. (1978). *Reglamento Empresas Estatales Estructuradas Sociedades Mercantiles. Decreto Ejecutivo N°. 79*. Recuperado de http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_norma.aspx?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=18411&nValor3=19642&strTipM=FN
- Poder Judicial de la República de Costa Rica. (2007). *Sala Constitucional. Voto n° 1556-2007*. San José, Costa Rica: Sistema Nacional de Legislación Vigente.
- Poder Judicial de la República de Costa Rica. (2007). *Sala Primera. RES.: N°. 000532-F-2007*. Recuperado de <https://vlex.co.cr/vid/-499123598>