



Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo  
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

## INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: IMPUESTOS CON DESTINO ESPECÍFICO EN COSTA RICA

### SUMARIO:

#### 1. GENERALIDADES

- a. Destinos específicos creados por norma de rango constitucional sólo pueden ser variados por norma del mismo rango
- b. Facultad legislativa de imponer un destino específico a un impuesto ya creado
- c. De la Constitucionalidad de los Impuestos con destino específico y los principios presupuestarios
- d. No se puede cambiar su destino, ni por ley de presupuesto o por normas de rango inferior, únicamente, se puede hacer modificando la ley ordinaria
- e. El legislador ordinario puede, constitucionalmente, crear un impuesto y asignarle un destino específico



## DESARROLLO

### 1. GENERALIDADES

- a. **Destinos específicos creados por norma de rango constitucional sólo pueden ser variados por norma del mismo rango**

"III.- **Sobre el fondo.** Este Tribunal ha conocido asuntos similares al presente, en los cuales se ha discutido la conformidad con el Derecho de la Constitución de las omisiones por parte del Ministerio de Hacienda en girar la integridad de las sumas contempladas en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, por la vigencia de una Ley ordinaria que estipula un impuesto con destinos específicos. Particularmente ilustrativas son las sentencias N°2001-02075, de las 08:52 horas de 16 de marzo de 2001 y N°2001-02547, de las 14:41 horas de 3 de abril de 2001, referentes, la primera, a la asignación de los recursos contemplados en el artículo 34 de la Ley Orgánica del Patronato Nacional de la Infancia y en el artículo 185 del Código de la Niñez y la Adolescencia y, la segunda, sobre los recursos contemplados en la Ley N°7372, respecto de los Colegios Técnicos Profesionales. Así, en la sentencia N°2001-2075, este Tribunal consideró:

"I.- Sobre la asignación de recursos con destino específico. Los recurrentes defienden, a favor de la institución que constitucionalmente está llamada a velar por los derechos de los niños y adolescentes, sea, el Patronato Nacional de la Infancia, la asignación de recursos tanto por vía del artículo 34 de la Ley Orgánica de esa institución, como del artículo 185 del Código de la Niñez y la Adolescencia. Precisamente por el trasfondo que ese aspecto posee, conviene tener presente, en primer término, la línea jurisprudencial establecida por esta Sala en la resolución N°4528-99 del 15 de julio de 1999, correspondiente a una acción de inconstitucionalidad promovida contra una serie de normas que asignan un destino específico a ingresos ordinarios. En la citada resolución se expresan las siguientes conclusiones: "...se estima necesario dejar constancia expresa de que en esta sentencia, se ha cambiado el criterio contenido en las resoluciones 7598-94(considerando XII), 5754-94 y 4907/95, en el sentido siguiente: a) La Ley de Presupuesto tiene una relación de instrumentalidad con respecto a la ley ordinaria preexistente, por lo que, se encuentra subordinada a aquella de tal forma que no puede modificarla y debe más bien asegurar su actuación. En tratándose de impuestos nacidos por ley ordinaria para la satisfacción de un fin determinado (impuestos con destino específico), el legislador presupuestario no puede cambiar su destino, ni por ley de presupuesto y mucho menos



por normas de rango inferior, y únicamente puede hacerlo modificando la ley ordinaria ya sea para eliminarlo por ya haberse satisfecho el fin para el cual nació, o bien para variar su destino. Los destinos específicos creados por norma de rango constitucional, sólo pueden ser variados por norma del mismo rango. Queda a salvo lo dicho en cuanto a los casos de guerra, conmoción interna y demás supuestos regulados en el artículo 180 de la Constitución Política. En consecuencia, se pueden hacer variaciones entre partidas de un mismo programa, mediante ley de presupuesto, siempre y cuando se traten de ingresos ordinarios que no tienen un destino específico predeterminado por ley ordinaria; b) el principio de caja única, sí tiene rango constitucional, y se refiere a la existencia de un sólo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado; c) en cuanto a los recursos captados por impuestos con destino específico, no se aplican los principios de universalidad y no afectación y demás principios presupuestarios que rigen los ingresos percibidos para la satisfacción de necesidades generales, porque el legislador constituyente hizo la salvedad expresa de que si se permitiera su existencia sin que la doctrina imperante se le pudiera aplicar con rigidez a esa materia. Cualquier otra jurisprudencia anterior a esta sobre la materia de los impuestos con destino específico debe entenderse modificada en el sentido señalado." Como bien se expresa en la misma resolución, este tipo de normas legales que asignan un destino específico a ciertos impuestos "son de carácter excepcional con respecto a la globalidad de ingresos que percibe el Estado, representando un porcentaje que no pone en peligro sus potestades de proponer la dirección de las finanzas públicas y de la priorización en la satisfacción de las necesidades sociales. En todo caso, no se ha demostrado que el porcentaje de ingresos con destino prefijado, sea tal que ponga en peligro el equilibrio de poderes, por afectación de las potestades constitucionales del Poder Ejecutivo en esta materia."

II.- La protección constitucional de los menores y las funciones del Patronato Nacional de la Infancia. Los niños y adolescentes tienen derecho a una protección especial por parte del Estado, en virtud de lo dispuesto por los artículos 51 y 55 de la Constitución Política y 4 de la Convención sobre los Derechos del Niño. Asimismo, la Ley Orgánica del Patronato Nacional de la Infancia (PANI) señala en su artículo 1º que es una institución autónoma con administración descentralizada y presupuesto propio, cuyo fin primordial es proteger especialmente y en forma integral a las personas menores de edad y sus familias. Uno de los principios básicos que la rigen es la obligación prioritaria del Estado



costarricense de reconocer, defender y garantizar los derechos de la niñez tutelados por la Constitución Política, los instrumentos de derechos internacional y las leyes especiales sobre la materia. En ese sentido, el artículo 3° de la ley arriba citada dispone que uno de sus fines es brindar asistencia técnica y protección a los niños y adolescentes en situación de riesgo, con todas las funciones y labores que tal objetivo supone. Conviene recordar que este Tribunal en la sentencia N°9279-99 se inclinó por el fortalecimiento institucional del PANI, como titular de una función esencial asignada por la Constitución, en protección del interés superior del menor, señalando que para esos efectos el Estado debe propiciar los mejores medios que permitan ejercer tal protección. Ahora bien, es evidente que para el efectivo ejercicio de tan importante competencia regulada constitucionalmente, se necesita de los ingresos suficientes para proveerse de los recursos materiales, técnicos y humanos que permitan brindar a los menores las prestaciones que demanda la efectiva protección de sus derechos, en esa etapa tan sensible del desarrollo de la persona que constituye la infancia. Los recurrentes acuden a esta Sala con la finalidad de defender la asignación de recursos que por ley corresponden al Patronato Nacional de la Infancia, aduciendo que la omisión del Poder Ejecutivo en transferir esos fondos lesiona los derechos de los menores que deben gozar de la tutela especial a que se ha hecho referencia. Bajo este orden de ideas, se hace necesario aclarar que el incumplimiento de una ley ordinaria constituye, en principio, un problema mera legalidad cuyo análisis no puede tener cabida en la jurisdicción constitucional, por tratarse de un extremo que está reservado a la vía contencioso administrativa. En efecto, en reiteradas ocasiones ha dicho la Sala que "en la vía del amparo, sólo cabe aducir la violación del principio de legalidad cuando ello se haga de manera concomitante con la de algún otro derecho o garantía fundamental" (resolución N°1547-98 del 6 de marzo de 1998). En este sentido, los asuntos sometidos a conocimiento de esta Sala, si bien pueden hacer referencia al incumplimiento de determinada normativa de naturaleza infraconstitucional, deben implicar necesariamente una lesión a las libertades o derechos fundamentales protegidos por la Constitución. En este caso, la omisión en la transferencia de recursos que ordenan las normas sobre la materia, rebasan la mera legalidad para constituirse en un asunto susceptible de la protección en la vía de amparo, en tanto el incumplimiento en la asignación de recursos para el Patronato Nacional de la Infancia lesiona las posibilidades de hacer efectivo este derecho constitucional del que gozan todos los niños y adolescentes en situación de riesgo o desamparo, de ahí que el



asunto discutido se logra enmarcar dentro del ámbito de competencia de este Tribunal de garantías fundamentales.

III.- Alegan los recurrentes que el Patronato Nacional de la Infancia no está recibiendo los fondos que anualmente le corresponden de conformidad con las leyes especiales que se han encargado de asignarle un porcentaje específico de determinados ingresos que percibe el Fisco. Por su parte, el Ministro de Hacienda al rendir su informe, aduce que este tipo de leyes que establecen rentas con destino específico le imprimen una rigidez inconveniente al presupuesto de la República, toda vez que la Constitución otorga competencia al Poder Ejecutivo para distribuir los ingresos de conformidad con las necesidades imperantes en el ejercicio económico respectivo, de manera que se debe contar con la flexibilidad suficiente como para distribuir los recursos de modo que puedan satisfacerse en la medida de lo posible la totalidad de las necesidades de la colectividad. Con base en ese razonamiento, estima el titular de Hacienda que hasta la fecha se han venido asignando al PANI los recursos necesarios para que esa institución desarrolle sus funciones. No obstante, los datos objetivos revelan que cada vez más se dificulta brindar atención y apoyo a la gran cantidad de menores que se encuentran en estado de abandono y riesgo social, situación que lamentablemente suele desembocar en problemas de delincuencia, drogadicción y prostitución. De cara a esta realidad, es evidente que la dotación de recursos en la medida que lo prevén las leyes sobre la materia permitiría a esa institución desarrollar una serie de programas y actividades que brinden soluciones efectivas para los niños y adolescentes del país, y en esa medida las pretensiones de los recurrentes merecen ser acogidas por parte del Tribunal. Sin desconocer los planteamientos que expone el Ministro de Hacienda, en el sentido de que los compromisos económicos del Estado son múltiples mientras que los ingresos son bastante limitados, cabe señalar que si así lo estima conveniente, deben promoverse las reformas legales necesarias a fin de ajustar la distribución de los ingresos a las posibilidades reales de la economía nacional. Pero mientras ello no ocurra, las pretensiones de los recurrentes encuentran sustento en las consideraciones expuestas respecto de los impuestos con destino específico, la subordinación que debe guardar la formulación del presupuesto respecto de la ley ordinaria y el interés superior de los menores que goza de especial protección constitucional, lo que a su vez lo hace susceptible de ser tutelado en esta vía. La Magistrada Calzada salva el voto y ordena dar plazo para convertir en acción de inconstitucionalidad.



**IV.-** Como punto de partida, es preciso reconocer que la Ley #7972 fue aprobada por el Poder Legislativo para gravar determinados bienes, con el fin de destinar el impuesto a unos fines concretos y el no hacerlo constituye una grave desviación de poder. Pero es que, además, de conformidad con lo expuesto en la sentencia transcrita, en los casos en que los destinos específicos contemplados en la Ley ordinaria se encuentren ligados al disfrute de los derechos fundamentales, la omisión de asignar en la Ley de Presupuesto de la República la partida correspondiente o de girar los montos previstos en ella debe ser conocida por este Tribunal Constitucional, con el fin tutelar el goce efectivo de los derechos reconocidos en la Constitución Política y en los Instrumentos Internacionales en materia de Derechos Humanos vigentes en la República. Así, en este asunto es claro que la omisión del Ministerio de Hacienda de girar los montos contemplados en la Ley N°7972 transgrede los derechos fundamentales de las personas adultas mayores, quienes, por un lado, merecen una protección por parte del Estado al amparo del artículo 51 constitucional y, por otra, son los destinatarios finales de tales recursos, razón por la cual -teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional- no se encuentra vicio de legitimación alguno que impida un pronunciamiento respecto del fondo de la cuestión planteada en este amparo.

**V.-** Ahora bien, de la relación de hechos probados de esta sentencia y de los informes rendidos por el Ministro de Hacienda y por la Presidente de la Junta Rectora del Consejo Nacional de la Persona Adulta Mayor -que son dados bajo la solemnidad del juramento, con oportuno apercibimiento de las consecuencias, incluso penales, previstas en el artículo 44 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional- se tiene por demostrado que si bien el Ministerio recurrido incluyó oportunamente los montos contemplados en la Ley N°7972 en la Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el ejercicio fiscal de 2001, lo cierto es que no realizó el giro de estas sumas en los términos en que estaba contemplado en la primera Ley, sino que al 18 de enero de 2002 sólo giró la suma de 545.600.000,00 colones, quedando lo demás sujeto al cumplimiento del término previsto en el Decreto Ejecutivo N°29980-H, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N°227 de 26 de noviembre de 2001. En este sentido, se debe advertir que el artículo 14 de la Ley N°7972 en sus párrafos 2° y 3° no sólo prohíbe la subejecución del presupuesto en esta materia e indica que los montos recaudados por los impuestos contemplados en esta Ley no se encuentran sujetos a las directrices del Poder Ejecutivo tendentes a la restricción del gasto público, sino que -también-



desarrolla con claridad la forma en que se deben girar esos recursos -básicamente en tractos trimestrales- razón por la cual, la Sala considera que la omisión del Ministerio de Hacienda vulnera el Derecho de la Constitución, en la medida en que repercute sobre la protección especial a que tiene derecho toda persona adulta mayor, en los términos del artículo 51 constitucional. Cabe reiterar lo dicho en la sentencia transcrita en cuanto a que en tratándose de los *"recursos captados por impuestos con destino específico, no se aplican los principios de universalidad y no afectación y demás principios presupuestarios que rigen los ingresos percibidos para la satisfacción de necesidades generales"*; consecuentemente, la Sala considera que el principio de anualidad del presupuesto no puede servir de excusa al Ministerio de Hacienda para dejar de girar los recursos que ha percibido con destino específico. Por último, es preciso señalar que mientras la Asamblea Legislativa no modifique el destino del impuesto, el Poder Ejecutivo debe presupuestar y otorgarlo de acuerdo con la ley."<sup>1</sup>

## **b. Facultad legislativa de imponer un destino específico a un impuesto ya creado**

"II.- El objeto del recurso. El presente amparo gira en torno a la discusión de dos aspectos medulares. El primero de ellos referente a la constitucionalidad de la normativa con base en la cual los recurrentes reclaman una suma correspondiente al dos por ciento del impuesto sobre la renta y en segundo término si se está ante un caso en que el legislador ordinario, contrario a lo preceptuado por la Constitución Política, ha creado un gasto sin haber fijado el ingreso con que éste sería cubierto. Con respecto al primero de los puntos antes citados el Ministro de Hacienda solicita que se le emplace a efecto de interponer la acción de inconstitucionalidad según lo establecido en la Ley que regula esta jurisdicción, pretensión que, según lo que se dirá en adelante, debe ser rechazada. El artículo 48 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional establece que en cualquier momento en que la Sala considere que las actuaciones u omisiones impugnadas están razonablemente fundadas en normas vigentes, hayan sido éstas atacadas o no también como violatorias de los derechos o libertades reclamados, así lo declarará en resolución fundada, y suspenderá la tramitación y le otorgará al recurrente un término de quince días hábiles para que formalice la acción de inconstitucionalidad contra aquéllas. Como se desprende de la literalidad de la norma, el supuesto que ésta regula es aquél en el cual el recurrente impugna una determinada actuación administrativa que si bien se encuentra



ajustada a la normativa, ésta podría resultar inconstitucional, motivo por el cual se emplaza al recurrente para que interponga la acción correspondiente. Este supuesto no puede ser trasladado al caso en que sea la parte recurrida la que considere que la norma resulta inconstitucional ya que en un caso como el presente, de considerar el Estado que la norma es inconstitucional, deberá así impugnarlo por medio de la legitimación directa otorgada a la Procuraduría General de la República, de forma tal que resulta improcedente la solicitud planteada por el Ministerio de Hacienda. Por otra parte, debe hacerse ver que las consideraciones de la Administración en cuanto a la posible inconstitucionalidad de una norma no los habilita a su desaplicación ya que en un sistema de control concentrado como el vigente en nuestro país, el control de constitucionalidad corresponde en forma exclusiva a esta Sala, de ahí que si la norma se encuentra vigente la Administración se encuentra obligada a su aplicación sin perjuicio de impugnarla por los medios previstos en la legislación.

**III.-** Argumentos del Ministro de Hacienda. Con respecto a los argumentos dados por los recurridos en el sentido que la norma no resulta vinculante para el Poder Ejecutivo en razón de que el Legislativo se encuentra imposibilitado para fijar gastos sin señalar el ingreso con los cuales éstos serán cubiertos, considera esta Sala que en este caso no se está ante ese supuesto. El artículo 19 de la Ley **Número** 3859 del siete de abril de mil novecientos sesenta y siete, Ley sobre el Desarrollo de la Comunidad, establecía:

*"Artículo 19.- El Estado, las instituciones autónomas y semiautónomas, las municipalidades y demás entidades públicas, quedan autorizadas para otorgar subvenciones, donar bienes, o suministrar servicios de cualquier clase, a estas Asociaciones, como una forma de contribuir al desarrollo de las comunidades y al progreso económico y social del país. El Estado incluirá en el Presupuesto Nacional una partida equivalente al 2% del estimado del Impuesto sobre la Renta de ese período, que se girará al Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad, para las Asociaciones de Desarrollo de la Comunidad, debidamente constituidas y legalizadas. El Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad, depositará esos fondos en el Banco Popular y de Desarrollo Comunal, para girarlos exclusivamente a las Asociaciones de Desarrollo de la Comunidad y a la vez para crear un fondo de garantía e incentivos, que permita financiar o facilitar el financiamiento de proyectos que le presenten las mismas Asociaciones, de acuerdo con la respectiva reglamentación. Transitorio I.- De acuerdo con la reglamentación de*



estos fondos la Dirección de Desarrollo de la Comunidad, aumentará en la suma que se indica en el párrafo 2° de este artículo, la asignación que corresponda a cada asociación de desarrollo de la comunidad, debidamente constituida y legalizada. Transitorio II.- Esta reforma se aplicará a partir de 1985. El porcentaje mencionado deberá figurar en el Presupuesto Nacional de ese año. (Así reformado este artículo, y adicionados los transitorios por el artículo 54 de la ley No.6963 de 31 de julio de 1984)".

Este artículo posteriormente fue reformado por medio de la Ley **Número** 4890 del dieciséis de noviembre de mil novecientos setenta y uno, Reforma Ley sobre Desarrollo Comunal, que en su artículo único estableció:

"Artículo único.- Refórmase el artículo 19 de la Ley sobre Desarrollo Comunal, No.3859 de 7 de abril de 1967, el que se leerá así: "Artículo 19.- El Estado, las instituciones autónomas y semiautónomas, las municipalidades y demás entidades públicas, quedan autorizadas a otorgar subvenciones, donar bienes, o suministrar servicios de cualquier clase, a estas Asociaciones, como una forma de contribuir al desarrollo de las comunidades y al progreso económico y social del país. El Estado incluirá en el Presupuesto Nacional una partida equivalente al 1.25% del estimado del Impuesto sobre la Renta de ese período, que se girará al Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad para las Asociaciones de Desarrollo de la Comunidad, debidamente constituidas y legalizadas. El Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad, depositará esos fondos en el Banco Popular y de Desarrollo Comunal para girar exclusivamente a las Asociaciones de Desarrollo de la Comunidad y a la vez crear un fondo de garantía e incentivos para financiar o facilitar el financiamiento de proyectos que le presente las mismas Asociaciones, de acuerdo a la respectiva reglamentación. Transitorio I.- La Dirección Nacional de Desarrollo de la Comunidad, deberá presentar ante el Poder Ejecutivo un proyecto de Reglamento para el uso y distribución de estos fondos, en los 60 días siguientes a la vigencia de esta ley. Transitorio II.- Esta reforma se aplicará a partir de 1972, debiendo figurar en el Presupuesto Nacional el mencionado porcentaje".

De la normativa antes transcrita se desprende que en realidad no se está ante el supuesto de creación de gastos sin indicación de ingresos sino de la fijación de un destino específico para un determinado impuesto. Acerca de la constitucionalidad de establecer



un destino específico para un impuesto determinado ya en otras ocasiones esta Sala ha indicado:

"Como se dijo supra, el punto clave está en determinar si al poner un destino específico a un impuesto, se están invadiendo potestades del legislador presupuestario, o si por el contrario, éste está sometido al primero aún en esa materia. Es criterio de esta Sala que el legislador ordinario sí puede, constitucionalmente, crear un impuesto y asignarle un destino específico, y que el legislador presupuestario está obligado a respetar ese destino, salvo en los casos regulados en el artículo 180 párrafo tercero de la Constitución Política, es decir, cuando haya que satisfacer necesidades urgentes o imprevistas en casos de guerra, conmoción interna o calamidad pública, o bien, que por ley ordinaria se elimine el impuesto o se modifique su destino" (resolución No.4528-99 del 15 de julio de 1999).

En esta misma resolución se estableció:

"En todo caso, la tesis de que el legislador si puede vía ley ordinaria vincular ingresos a un destino específico que debe ser respetado por el legislador presupuestario, se funda en las siguientes consideraciones: **a)** En primer término puede decirse que el legislador ordinario por la naturaleza propia de su competencia, puede regular, por regla general, cualquier materia, salvo que la Constitución haga una salvedad expresa en contrario (a manera de ejemplo ver artículo 28 de la Constitución); es una regla reconocida, que cuando una competencia es natural y lógica, cualquier exclusión deliberada debe constar en forma expresa y clara. No encuentra la Sala que el legislador constituyente haya hecho una exclusión expresa que permita llegar a la conclusión que pretenden los accionantes en cuanto a la imposibilidad del legislador de regular materia presupuestaria, mediante ley ordinaria; **b)** lo anterior es coherente con la doctrina nacional que considera que la Ley de Presupuesto tiene una relación de instrumentalidad con respecto a la ley preexistente, es decir, se encuentra subordinada a aquella de tal forma que no puede modificarla y debe más bien asegurar su actuación, y **c)** además como se dijo, la creación de tributos es una competencia exclusiva del Poder Legislativo, y no es posible en el caso de los impuestos con destino específico, deslindar de éstos su destino, ya que este tipo de impuestos nacen con la única finalidad de satisfacer ese destino, y si éste se cambia o se elimina, el impuesto perdería su razón de ser. Si bien es cierto, la regla general es que los ingresos percibidos por impuestos no tengan una asignación



específica, sino que vayan a la universalidad del presupuesto para que sean destinados a aquellos fines que por iniciativa del Poder Ejecutivo o por decisión de la Asamblea, se han determinado como los más importantes de satisfacer, lo cierto es que, en doctrina, se aceptan excepciones a esta regla y más importante aún, en nuestro país, existe una tradición constitucional que expresamente los ha permitido, según consta en las discusiones de la Asamblea Nacional Constituyente de 1949, cuando se rechazó la tesis de incluir todos los ingresos a una universalidad presupuestaria que se llamó "unidad de caja", que pretendía entre otras cosas, que ningún ingreso tuviera su destino predeterminado. En efecto, en el acta número 165 consta que fue rechazada la moción del representante Juan Rafael Arias Bonilla para que el artículo 185 se leyese en el sentido de que "el Presupuesto se ajustará al principio de unidad de caja". Argumentó don Juan Rafael para justificar su tesis, que "es lógico que el Estado va a tener una caja única, que se encargará de recibir y distribuir todos los fondos del Estado". No obstante, Rodrigo Facio Brenes se opuso a que se incorporara un principio con esos alcances, porque **aunque teóricamente lo consideraba correcto**, estimaba prudente mantener la tradición constitucional existente en Costa Rica de asignar recursos con fines específicos. Dijo al final de su exposición:

*"Al negarle mi voto a la moción propuesta, soy fiel a mi actitud de negárselo a todos los principios que, aunque doctrinariamente buenos, por implicar cierta rigidez en su aplicación, juzgo inconvenientes para ser convertidos en texto constitucional".*

Queda claro de la lectura de esa acta, que el legislador constituyente rechazó expresamente que se eliminaran los impuestos con destino específico, aún cuando reconocía que en buena doctrina lo usual es que se respete la universalidad del presupuesto, tema que refundió con el término "unidad de caja", pero que se entiende de la discusión que se refería a ello, y que optó por respetar una tradición de mantener ese tipo de impuestos. Aún cuando el representante Arias Bonilla y otros constituyentes insistieron en la tesis, ésta fue desechada, y en su lugar los miembros de la fracción del Partido Constitucional presentaron una moción que fue la que se aprobó finalmente en el artículo 185 de la Constitución, según la cual debe entenderse el concepto de "caja única", como un sólo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado, y no como la obligación de respetar a ultranza el principio de universalidad presupuestaria, según el cual todos los ingresos forman un concepto general de recursos que deben ser asignados o afectados según la prioridad en la



satisfacción de las necesidades y fines públicos que determine el Poder Legislativo, previa propuesta del Poder Ejecutivo; **d)** La jurisprudencia constitucional, incluida la de la antigua Corte Plena en ejercicio de su función jurisdiccional, ha sido clara y unívoca en señalar que una Ley de Presupuesto no puede crear o modificar impuestos, porque existe en esta materia una reserva legal, de tal forma que si como ya se señaló, el destino se considera parte esencial del mismo, en el sentido que se constituye en su razón de ser, es decir, nace no para satisfacer una necesidad general, sino una específica, no puede desligarse su fin de éste. Permitirlo sería en consecuencia, permitir la modificación de una ley ordinaria por ley de presupuesto, situación que como se indicó, la jurisprudencia ha considerado inconstitucional (vgr.718-90, 568-90, 1466-90)."

Desde esta perspectiva, aclarando que no se trata en el presente caso de la creación de un gasto sin indicación de los ingresos encargados de sufragarlos, siendo que esta Sala ya ha valorado en otras oportunidades la constitucionalidad de que el legislador ordinario fije un destino específico para impuestos ya creados, así como que el procedimiento que los recurridos pretenden que se les aplique (plazo para accionar) está dispuesto a favor de los recurrentes y no de los recurridos, lo que procede es rechazar los argumentos realizados por las partes recurridas."<sup>2</sup>

### **c. De la Constitucionalidad de los Impuestos con destino específico y los principios presupuestarios**

**"III.- Sobre el fondo.** Con relación al tema de los impuestos con destino específico, resulta importante establecer que este Tribunal ha emitido diversos pronunciamientos. En un principio la Sala no concibió que el Poder Ejecutivo se encontraba sujeto al cumplimiento de los destinos específicos otorgados a los impuestos, haciendo distinciones entre ley impositiva y ley presupuestaria, en el sentido de que ambos siguen derroteros diferentes, la primera con vocación de permanencia, la segunda asignada por el principio de anualidad. Estableció en aquel entonces que de acuerdo con el artículo 176 de la Constitución Política, el presupuesto nacional comprende todos los ingresos probables y todos los gastos autorizados de la administración pública durante el año económico. Que con relación a los ingresos generados por los impuestos, la ley de presupuesto se limita a calcularlos sin crearlos, porque el acto de creación se produce mediante el ejercicio de una potestad diversa de la presupuestaria y por otra vía formal, lo que significaría que en



el ámbito de los ingresos impositivos, la ley presupuestaria no tiene carácter innovativo y está subordinada o sometida a los resultados y consecuencias del derecho que la precede. Bajo ese supuesto, la ley presupuestaria está pues, confinada al gasto público, pero de modo exclusivo. Con respecto a lo expuesto, conviene citar lo que en sentencia No. 5754-94 se dijo:

*"Pero lo que ocurre con los ingresos, no es operativo -como regla general- en el caso de los gastos. En esta última hipótesis, el legislador es libre e innovativo (salvo por lo que hace a los llamados "fondos atados" que tienen origen constitucional). No está, pues, subordinado a la ley no presupuestaria que al concebir rentas corrientes pretende afectar éstas, por anticipado, a un destino específico. Sin entrar por ahora a juzgar los alcances normativos y la validez de esa pretensión, lo cierto es que la existencia de una afectación concreta como la que se hace en el Transitorio IV de la Ley No. 5662 no puede limitar la acción del legislador presupuestario, al punto de impedirle hacer una asignación como la que se hace en la disposición presupuestaria impugnada. Si la ley presupuestaria se separa de la pauta de gasto contenida en la ley impositiva, cuya materia propia es la creación y regulación del impuesto pero no su afectación a un fin determinado, ello no es más que puro ejercicio de la potestad de dictar el presupuesto que la Asamblea Legislativa tiene, que incluye válidamente la posibilidad de modificar el derecho objetivo precedente en cuanto éste pretende afectar el ingreso impositivo a un objeto determinado. Esto armoniza, además, con el hecho de que el presupuesto es bastante más que un simple acto contable. De manera que no importa qué efectos tenga la ley presupuestaria sobre el derecho positivo precedente en la materia del gasto, el hecho es que una disposición como la aquí impugnada, típicamente presupuestaria, es un caso de ejercicio lícito y válido de aquella potestad..."*

Posteriormente en la sentencia No. 513-95, la Sala valoró que no podía perderse de vista que las partidas específicas son una liberalidad legislativa a cargo de la Hacienda Pública y que precisamente por ello, de manera alguna podían asimilarse a las obligaciones que previamente han sido aceptadas por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de sus funciones activas típicas o las declaradas en sede judicial. Estimó en aquel entonces, que el obligar al Poder Ejecutivo a presupuestar y realizar un pago que no se encuentra en los supuestos que prevé el artículo 122 constitucional, sin permitirle hacer valoraciones generales de oportunidad y conveniencia para la Hacienda Pública, implicaría



desconocer la función de administración que constitucionalmente le es propia. Señaló además, que por la misma naturaleza de la Ley de Presupuesto, la Sala no podía admitir que la simple previsión en ella de una partida específica para un determinado beneficiario hiciera a éste acreedor de un derecho subjetivo y que el Poder Ejecutivo, sin causa alguna reconocida, estuviera automáticamente obligado a desembolsar el monto destinado. Refirió que la autorización legislativa de un gasto no conlleva a que la previsión presupuestaria tuviera que agotarse íntegramente y que la administración, de acuerdo con sus prioridades, comprometería los recursos con que efectivamente contara. Sin embargo, posteriormente la Sala en sentencia N° 04528-99 de las 14:54 horas del 15 de julio de 1999 al pronunciarse en favor de la constitucionalidad de las leyes que establecen impuestos con destino específico, estimó que la voluntad del legislador constituyente fue, no limitar constitucionalmente los impuestos con destino específico, indicando que tales normas a criterio del Tribunal en aquella sentencia, no violan los principios constitucionales de unidad de caja, universalidad, exclusividad; no sólo porque su existencia está expresamente autorizada debido a una costumbre o tradición, sino porque el legislador constituyente no quiso que fueran entendidos en forma rígida cuando se trata de la materia en cuestión, es decir, de la creación de impuestos con destino específico. Aclarando que el principio de unidad de caja es una manifestación contable del principio de universalidad, y que contrario a lo que se ha afirmado, sí tiene rango constitucional, sólo que se refiere a la obligación de que exista una sola caja pagadora del Estado, que es la Tesorería Nacional, lo cual implica a su vez, que todos los ingresos, aún cuando tengan un destino específico, deban ingresar a la universalidad, para ser pagados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 185 de la Constitución. Indicó que si de acuerdo con el artículo 176 de la Constitución el presupuesto nacional ha de comprender todos los ingresos probables de la administración pública, lo que hace referencia a una previsión o cálculo de ingresos que permite al legislador estar en situación de conocer la magnitud previsible del rendimiento de impuestos nacionales, como los que crea el proyecto, estos últimos deben cumplir el ciclo presupuestario, y, para que esto sea posible, necesariamente han de ingresar a la contabilidad a que el artículo 185 de la Constitución se refiere y sumarse a la previsión de ingresos que menciona el artículo 176.

De lo anterior resulta claro, que para la Sala en aquella sentencia, el legislador presupuestario no puede variar el



destino de los fondos a los que el legislador ordinario señaló uno previamente. Asimismo que en cumplimiento del principio de caja única, que se desprende del artículo 185 de la Constitución, tales recursos deben ser incluidos en el presupuesto ordinario de la República, para ser girados a quien la ley dispone. Tal ha sido la posición de este Tribunal e incluso lo impugnado fue objeto de estudio por esta Sala en la sentencia No.9317-99, cuando fue consultado facultativamente por la Asamblea Legislativa el proyecto de "Ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República, para el ejercicio económico del año 2000", en aquel entonces señaló:

"...En cuanto al objeto de la consulta de los señores Diputados, se constata que el artículo 4 párrafo segundo de la Ley N°3021 dispone:

"Del producto de este impuesto, se girarán, cada año, las siguientes partidas:

Un cuarenta por ciento al instituto Nacional de Fomento Cooperativo el cual se destinará a cubrir el presupuesto anual de gastos corrientes..."

Según se desprende del proyecto aprobado por la comisión de Recursos Hacendarios la autorización de los egresos no ha sido incluida en el Proyecto de ley de Presupuesto Ordinario y Extraordinario de la República para el ejercicio económico 2000, por lo que se evacua la consulta en el sentido de que, de no incluirse en la Ley de Presupuesto antes de su aprobación definitiva, se produciría un incumplimiento de la voluntad del legislador ordinario, establecida en la ley de comentario, y del artículo 185 de la Constitución Política en los términos explicados. En otras palabras, la Sala entiende que de aprobarse el proyecto de ley consultado sin la inclusión de las partidas presupuestarias que detallen el monto de los recursos recaudados con base en la Ley 3021 y su destino -financiación del presupuesto anual de gastos corrientes del Infocoop- sería inconstitucional."

**IV.-** La Sala mantiene la tesis de la constitucionalidad de los impuestos con destino específico para ingresos de naturaleza fiscal, sin embargo no de igual modo en que lo ha venido haciendo recientemente sino retomando lo que en sentencia No. 513-95 este Tribunal consideró, en el sentido de que por la misma naturaleza de la Ley de Presupuesto, la Sala no puede admitir que la simple



previsión en ella de una partida específica para un determinado beneficiario haga a éste acreedor de un derecho subjetivo y que el Poder Ejecutivo, sin causa alguna reconocida, esté automáticamente obligado a presupuestar y desembolsar el monto destinado; que la autorización legislativa de un gasto no conlleva que la previsión presupuestaria tenga que agotarse íntegramente y que la administración, de acuerdo con sus prioridades comprometerá únicamente los recursos con que efectivamente cuente. Lo que implica una visión más allá del deber por parte del Poder Ejecutivo de presupuestar los destinos específicos no estrictamente en el quantum establecido por ley, sino ajustándolo a la realidad nacional actual y buscando una buena gobernabilidad. El legislador ordinario, tiene competencia para crear impuestos y asignarles un destino específico, pero ello podría traer el riesgo de una intromisión del legislador ordinario dentro de las facultades del legislador presupuestario, lo que podría convertir una norma dictada por el primero en inconstitucional, salvo en los casos regulados por el artículo 180 párrafo tercero de la Constitución Política, que refiere a los fondos atados. Se considera que este mecanismo constituye una herramienta válida, para hacer efectivo el precepto contenido en el artículo 50 constitucional -que obliga al Estado a procurar un adecuado reparto de la riqueza-, y que permite la satisfacción de necesidades sociales importantes de sectores específicos, que de lo contrario quedarían en el desamparo económico. También se ha pronunciado este Tribunal sobre la constitucionalidad de otras posibilidades a las que ha recurrido el legislador para procurar la igualdad real de grupos sociales o personas que habiten en un sector económicamente deprimido como por ejemplo el caso de la Creación del Depósito Libre de Golfito, que establece la disminución de aranceles de importación o de la admisión de márgenes de utilidad en los establecimientos comerciales ubicados ahí, disposiciones dispares frente al régimen común, que favorecen la desigualdad real, empleando como herramienta una desigualdad formal, en tanto no se alcance la primera. Esto es lo que en doctrina se ha denominado políticas de fomento de polos de desarrollo, en las cuales se incentiva la instalación de industrias y empresas que logren compensar la depresión de determinadas zonas. Sin embargo, la Sala amplía su criterio, señalando que todo lo expuesto anteriormente no resulta suficiente, por cuanto los mecanismos anteriormente citados, y, específicamente los tributos creados mediante leyes como la que en el caso de estudio se analiza, deben tener un plazo de vigencia determinado, el suficiente para que se satisfaga la necesidad que se pretende cubrir con el impuesto con destino



específico. No pueden tener vigencia indefinida, ya que ello sí podría resultar inconstitucional, con fundamento precisamente en los principios constitucionales que rigen la materia presupuestaria y las potestades del legislador presupuestario. Los cambios de orientación o interpretación de la ley a los que se hace referencia anteriormente, dependen siempre de cambios en la demanda de servicios públicos y en la capacidad de respuesta de las instituciones. El juez constitucional está obligado a permitir, dentro del marco normativo establecido, los instrumentos para que el gobierno sea capaz de dar respuesta a las necesidades sociales tal como se presentan hoy y no como se presentaron ayer. Estas características de vocación realista y concedora de los problemas de la gobernabilidad que debe tener un juez constitucional, deben a su vez orientar las decisiones judiciales a su cargo para que las mismas sean propiciatorias de una maximización de la utilidad en el manejo de los recursos provenientes de impuestos. Se trata de devolver a la sociedad lo que ella ha puesto para que se resuelvan problemas inmediatos; no se trata de seguir tentaciones excesivamente gramaticales, por cuanto tales interpretaciones podrían impedir el ejercicio del buen gobierno y en ultima ratio, perjudicarían sensiblemente los intereses sociales haciendo que los problemas principales no se resuelvan. La demanda de cambio en las interpretaciones de la ley deriva, pues, de la percepción de que los nuevos arreglos institucionales o las nuevas interpretaciones que permitan esos nuevos arreglos institucionales, potencien no solo una mejor captura de recursos sino una mejor forma de gastarlos; mejor, al menos, que en el marco institucional vigente de previo a esta decisión que no ha demostrado funcionar y que ha demostrado ser generador de fuertes bolsas de ingobernabilidad. La oferta de cambio institucional está en función con la demanda y obliga al Estado como un todo (del que forma parte la función judicial) a coordinar decisiones y orientaciones de forma tal que cada función estatal principalmente la ejecutiva, disponga de suficiente discreción para que dirija y redirija el destino de los fondos públicos, producto o de tributos o de préstamos, hacia donde más se necesitan en un momento determinado. Lo contrario significaría que una interpretación excesivamente rígida de una norma por la institución judicial, vendría a perjudicar el bien común, a evitar que tal bien se genere y contradictoriamente al mandato constitucional, la institución judicial estaría generando subdesarrollo mediante la creación de espacios de ingobernabilidad. En el caso concreto, estas modificaciones en la interpretación de la norma van dirigidas a la gobernabilidad económica, responsabilidad del Poder Ejecutivo mediante el mejor



uso de los fondos autorizados por el presupuesto y que abarca procesos de adopción de decisiones que afectan las actividades económicas de un país y sus relaciones con otras economías. Tiene, evidentemente, repercusiones de gran magnitud en cuanto a la equidad, la pobreza y la calidad de vida. Además de la gobernabilidad económica, aquí aparece también la gobernabilidad en los aspectos de administración de la cosa pública que abarca el sistema de aplicación de las políticas. La administración de los fondos públicos mediante un plan racional de gasto es un ejercicio, en consecuencia de gobernabilidad económica y administrativa como también lo es, en consecuencia, la administración de los tributos según lo indiquen las reglas básicas de la sana crítica administrativa, o sea la conveniencia razonable y la distribución equitativa, funcional e inteligente de los recursos que el Estado consigue mediante el cobro de tributos. De esta forma, las autoridades supremas de las instituciones estatales encontrarán que algunas interpretaciones de las normas deben ser variadas de acuerdo al momento histórico y a que emerjan problemas nuevos. Propiciar estos cambios en la interpretación de las leyes es hacer evolucionar al sistema jurídico, es permitir respuestas inteligentes a los problemas actuales y es proporcionar herramientas de gobernabilidad sana a la función estatal responsable, la ejecutiva. De ahí que surja un nuevo planteamiento del tema.

V.- Siguiendo este mismo planteamiento es que debemos resaltar que por voluntad expresa del pueblo manifestada en el proceso constituyente de mil novecientos cuarenta y nueve, sintetizando el proceso histórico del país en su constante búsqueda de los principios y valores que lo conduzcan a constituirse en una sociedad pacífica, apegada al Derecho y respetuosa de las decisiones de las mayorías, se constituyó como una "República democrática, libre e independiente" (artículo 1º constitucional), que la define en su más profunda concepción. En consecuencia, es en virtud del respeto del principio democrático, que se deben orientar las estructuras y decisiones que tienen como objeto principal organizar la vida en comunidad, lo que ha sido resaltado por la jurisprudencia de esta Sala (de ser posible se citan algunos ejemplos). Es por lo anterior que por el ejercicio del sufragio, la democracia se manifiesta en su más amplia expresión y otorga un mandato a los Poderes del Estado, ahora en manos de una propuesta política e ideológica para conducir los destinos del país, a base de proteger el necesario equilibrio o balance de las potestades que se han confiado a cada Poder. Es por ello, también, que la propia Constitución Política ha



radicado en el Poder Ejecutivo la iniciativa de la disposición de los recursos públicos, como un medio para adaptar el gasto público al mandato popular, lo que debe hacerse de manera ponderada y razonable y a través, desde luego, de la formulación del proyecto de presupuesto de la República, dedicándole un capítulo entero a regular los principios esenciales que deben regir ese proceso; pero es lógico entender, también, que dentro de la potestad de formulación del proyecto de gastos públicos, estará inserto el principio de que no se puede poner en peligro la estabilidad de la comunidad, ni impedir el desarrollo, ni el normal comportamiento del sistema político y social dentro de los cánones del principio democrático. Consecuentemente, corresponde al Poder Ejecutivo proponer la distribución de los recursos y a la Asamblea Legislativa la aprobación definitiva, la que podrá hacer los ajustes necesarios para que el sistema funcione como un todo orgánico y armonioso. En el caso concreto de lo que se ha denominado como "impuestos con destino específico", se los considera, al menos como tesis de principio, que se trata de incentivos políticos económicos que se plasman en el Presupuesto, para incentivar determinadas actividades, a la vez que se constituyen como protección contra el riesgo de recortes presupuestarios, intentando una búsqueda, identificación y captura de rentas monopólicas del Estado, como fuentes de financiamiento permanentes y de buena calidad de programas seleccionados. Se deben distinguir, entre ellos, cuando menos tres categorías definidas: los que son de origen constitucional, que obviamente no están disponibles para el legislador ordinario ni para el presupuestario y sobre los que esta sentencia no hace cuestión por no se el objetivo de la misma; los que al mismo de definir la necesidad y el objetivo social que deba cubrir el gasto público, crea una renta específica que no incide, ni cualitativa, ni cuantitativamente, sobre los ingresos corrientes del Estado, pero que quedan sujetos a los demás principios presupuestarios de los que luego se dirá; y por último, los que, sin crear ningún tipo de renta específica, se crean como un gravamen financiero sobre las limitadas finanzas del Estado. Es decir, la solución general más utilizada para conseguir ese financiamiento permanente para determinadas partidas de gastos es la vinculación de éstas con algunas fuentes de ingresos identificadas. Por ende, este mecanismo que es el utilizado en el caso de estudio, tiende a reflejarse en el surgimiento de numerosos "fondos" que en realidad, no son otra cosa más que partidas presupuestarias cuyo financiamiento anual está asegurado por los recursos generados por la fuente a que se vinculan. Sin embargo en la mayoría de los casos y como se constata actualmente



en nuestro país, el abuso ejercido en la creación de tales "fondos" ha llegado a constituir una de las principales formas de inflexibilidad presupuestaria. La combinación de factores de oferta y demanda provoca una saturación de los gastos con programas de carácter permanente y un vaciamiento de la estructura de ingresos de libre disponibilidad. Una vez que dichos procesos se afianzan al interior de la política interior tienden a perpetuarse por la operación de fuerzas endógenas derivada de grupos de interés, produciéndose de este modo una sobrecarga en el presupuesto con pesados compromisos de gastos recurrentes, que van restando espacio a las posibilidades de financiamiento de nuevos proyectos de inversión o programas de gasto. Estos factores constituyen lo que la doctrina ha dado en llamar el "componente heredado" del presupuesto de cada ejercicio, que va más allá del pago de intereses, y cubre el propio pago de salarios, contribuciones a la seguridad social y otros encargos, sobre los que las autoridades económicas tienen limitado margen de maniobra. Como resultado de lo anterior, las autoridades presupuestarias actuales están encadenadas a las decisiones del pasado, que no podrían modificar excepto a un elevado costo político, y ello tiende a generar rigideces presupuestarias, que riñen con el criterio de eficiencia para gobernar; en otras palabras, que el mandato público del ejercicio del sufragio, para aprobar futuros programas de desarrollo del Estado, se ven impedidos por leyes antiguas que sujetan a la administración a un esquema que no le permite realizar ninguna tarea de promoción social y económica, por estar definido de ante mano el futuro político, aunque no coincida con la realidad que vive el país. Según lo anterior, el volumen de recursos de libre programación con que las autoridades podrían contar para expandir el gasto corriente o iniciar nuevos proyectos de inversión compatibles con sus correspondientes programas de gobierno, representa una fracción usualmente pequeña del producto interno bruto. Por otro lado, incurrir en estos excesos también nos conduce al concepto de "rezago presupuestario", conocido doctrinariamente como aquel resultante de la aprobación de presupuestos de gastos que exceden los límites establecidos por la programación financiera. Debiéndose agregar además los obstáculos formales-legales propios del proceso presupuestario, que dificultan que las autoridades puedan reaccionar de manera flexible ante las adversidades. Si a estas consideraciones se le suman los quebrantos que se producen a los principios presupuestarios que se dirán, todo conduce a la decisión de que la ley ordinaria no podría imponerse por sobre la voluntad del legislador presupuestario, cuando esa normativa se constituya en



un freno que haga imposible la transformación de las ideas contenidas en los proyectos políticos elegidos por medio del ejercicio del principio democrático (libertad de sufragio), consumiendo el desarrollo del Estado en un esquema inflexible de ingobernabilidad.

**VI.-** La Sala ha considerado que basta con observar lo dispuesto, particularmente, en los artículos 176, 177 y 180 de la Constitución Política, 178 y 179 del Reglamento de la Asamblea Legislativa y las Actas de la Asamblea Nacional Constituyente, para confirmar que, en el desarrollo del Estado Democrático de Derecho, la exclusividad de la autorización parlamentaria de los ingresos y de los gastos públicos, los tres grandes principios que gobiernan esta materia son los de "anualidad", "universalidad" y "equilibrio" del Presupuesto Nacional. Entendiéndose en su orden, que el Presupuesto se emite para un ejercicio económico anual, por lo que comprende todos los ingresos previstos y todos los gastos autorizados del Estado -y no sólo de la "administración pública", como dice, el artículo 176 de la Carta Fundamental-, y que los segundos -gastos autorizados- no pueden exceder, en ningún caso, de los primeros -ingresos previstos-. De estos principios se derivan dos consecuencias fundamentales para el caso de estudio, una es que el Poder Ejecutivo no puede omitir uno solo de los recursos previsibles ni de los gastos previstos, en el momento de la elaboración del Proyecto de Ley de Presupuesto que debe someter a la Asamblea Legislativa a más tardar el 1º de setiembre, para el siguiente ejercicio económico anual; pues si no lo hace, no podría válidamente utilizar ninguno de los recursos ni desembolsar uno solo de los gastos omitidos. Lo cual no significa, desde luego, que la Asamblea, en el ejercicio de sus potestades constitucionales de aprobación o desaprobación, no pueda cambiar el destino de cualquiera de las partidas propuestas, sea, rebajarla o suprimirla, con lo cual dejaría, por definición, un excedente de ingresos no presupuestado, que el Poder Ejecutivo podrá volver a proponer mediante la correspondiente reforma al Presupuesto Ordinario o al Presupuesto Extraordinario, según corresponda. El artículo 176 de la Constitución Política, en relación con el 121 inciso 11) y 178 de ese mismo cuerpo constitucional, exige que el presupuesto ordinario de la República debe comprender todos los ingresos probables -cuya propuesta de la forma de financiamiento es competencia del Poder Ejecutivo, en los términos expresados-, así como todos los gastos autorizados de la Administración Pública durante el año económico, gastos cuyo monto no podrá exceder el



de aquellos ingresos. Es decir, el Principio de Equilibrio Financiero del Presupuesto implica, que los gastos no pueden exceder a los ingresos, pero no que todo ingreso probable deba ser gastado.

**VII.-** El Presupuesto de la República no solo constituye el límite de acción de los Poderes Públicos sino que permite su plan de acción estratégica, por ello debe considerarse que el concepto de Presupuesto, se entiende no sólo como un documento unitario y contable, sino como un instrumento de desarrollo social y planificación de la economía del Estado, consolidándose así su naturaleza previsor, planificadora y de control efectivo, con el objeto de satisfacer dentro del marco de los principios constitucionales, los fines públicos para los cuales el Estado fue creado. Su función no consiste simplemente en regular la actividad del Estado que tenga incidencia financiera, sino más bien en autorizar que se destinen anualmente los fondos necesarios para que el Gobierno pueda desarrollar las actividades preestablecidas por el ordenamiento vigente. Son acuerdos de pago que hace el Estado dentro de sus obligaciones pero también dentro de la política que regula la buena administración pública. En este sentido, los gastos que se hacen del Tesoro Público deben guardar relación con el espíritu de la Constitución, la permanencia del Estado en cuanto a su integridad económica y la solución efectiva de los nuevos problemas sociales. Por consiguiente, el Estado debe controlar los gastos de modo que no pongan en peligro su capacidad económica, y tiene derecho a limitar o regular las erogaciones procurando no desfinanciar sus arcas; no debe el Estado ocasionar desigualdades, ni producir privilegios de acuerdo con las normas constitucionales. Lo anterior deriva del ejercicio de la gobernabilidad propia que le corresponde al Poder Ejecutivo. Como ya fue expuesto, un ejercicio de gobernabilidad económica y administrativa como es el gasto público tiende necesariamente a que los procesos (como el plan de gasto social de los impuestos) y las instituciones (como las de justicia y las de planificación económica) produzcan resultados que satisfagan las necesidades actuales, al mismo tiempo que se aprovechen lo mejor posible los recursos. Además de una práctica de gasto racional y equitativa esta capacidad se conserva en su único titular el Ejecutivo mediante decisiones judiciales y reformas legales tendentes a dar flexibilidad y espacio de accionar al buen gobierno. Esta capacidad debe permitir a su vez eficacia en la administración de los recursos y a la vez debe propiciar eficiencia en el uso de tales recursos. También, sin duda y como contrapartida a la oportunidad que se le



da a la administración para que trabaje, se le debe pedir que su gestión incluya rendición clara y oportuna de cuentas, equidad, orientación hacia el consenso, respuesta a las necesidades de los habitantes, transparencia, respeto pleno al imperio de la ley y participación social. Congruente con lo anterior, se tiene el hecho de que tanto la iniciativa en las leyes de presupuestos ordinarios y extraordinarios, como la preparación de sus proyectos, corresponde al Poder Ejecutivo pues es éste finalmente quien deberá gobernar de acuerdo a éstos (de conformidad con los artículos 140, inciso 15, 177 y 180 de la Constitución Política y 35 de la Ley de la Administración Financiera de la República); potestad que no se ve afectada por la facultad que el artículo 179 de la Constitución Política otorga a la Asamblea Legislativa para aumentar los gastos presupuestados por el Ejecutivo, siempre que señale los ingresos que han de cubrirlos, previo informe de la Contraloría General de la República sobre la efectividad fiscal de los mismos. En este sentido, el presupuesto resulta de la aprobación que el Poder Legislativo otorga a la propuesta que le formula el Ejecutivo, sobre la forma en que pretende administrar y distribuir los fondos públicos durante ese año. Desde esta perspectiva es propio del Poder Ejecutivo, como parte de las atribuciones que le competen, indicar en el Proyecto de Presupuesto, los medios de financiamiento de los gastos del Estado, dentro de los límites que la Constitución impone.

**VIII.-** De lo expuesto se concluye que permitir una vigencia del impuesto con destino específico más allá de la anualidad del presupuesto, transgrede el principio de equilibrio presupuestario. La relación equivalente que debe existir entre el Presupuesto Ordinario y todos los ingresos y egresos existentes, debe mantenerse. De manera que éste equilibrio se afectaría eventualmente de manera negativa si se perpetúan indefinidamente impuestos con porcentajes fijos y que no concuerdan con los egresos que el Estado utiliza en el cumplimiento de todos sus fines. Nótese que la naturaleza misma del presupuesto es ser un instrumento de desarrollo social y planificación la economía del Estado. De modo que admitir una situación de esa naturaleza, puede incluso transgredir el principio constitucional de iniciativa del Poder Ejecutivo, toda vez que como ya fue indicado, un aumento excesivo y constante por parte de la Asamblea Legislativa en la creación de impuestos con destino específico, afecta seriamente el equilibrio financiero del presupuesto y la voluntad gubernamental de preparar dicho proyecto, pues es a través de éste, que el Gobierno, establece las prioridades económicas, políticas y sociales del Estado. Bajo



estos términos, la Asamblea Legislativa en funciones de legislador ordinario, estaría atribuyéndose competencias que no le corresponden constitucionalmente, pues determina con ese proceder la estructuración del Presupuesto de la República, violentando de este modo el principio de iniciativa presupuestaria, que según la Constitución Política le corresponde al Poder Ejecutivo, lo que en modo alguno significa que la Asamblea Legislativa esté inhabilitada para ejercer posteriormente su competencia en materia presupuestaria otorgada constitucionalmente. Por consiguiente, también en consideración del principio de igualdad ante el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que implica que no es constitucionalmente válido que la satisfacción de estas necesidades pesen sobre los hombros de un sector específico de la sociedad, o de una determinada actividad económica, es que no podría entenderse como constitucionales tales impuestos en los términos señalados, sino como ya fue indicado, deberán estar sujetos a una temporalidad justificada que encuentra sus propios límites en el principio constitucional de la anualidad del presupuesto y por circunstancias excepcionales, de lo contrario, estos ingresos deben presupuestarse como todos los demás, y su destino se satisfecerá en la medida en que sea razonable, según su naturaleza.

**IX- DE LA INCONSTITUCIONALIDAD ALEGADA.** La norma en estudio establece un destino específico, en el sentido de que el 40% de lo recaudado por el impuesto sobre el consumo de refrescos gaseosos y bebidas carbonatadas de franquicia extranjera será destinado al Instituto de Fomento Cooperativo, específicamente para cubrir los gastos corrientes presupuestados anualmente. Bajo esos términos, no se estima violatoria la omisión del Poder Ejecutivo de incluir en el Presupuesto Ordinario tal porcentaje pretendido, pues como ya fue expuesto, para que este Poder de la República se viese conminado a incluirlo, debe tratarse de un impuesto que si bien tiene destino específico, éste debe serlo por un año, respetando el principio de la anualidad del presupuesto y por una necesidad especial, lo cual no se evidencia en el caso de estudio, toda vez que lo pretendido por el legislador, fue otorgarle a través de este ingreso, el financiamiento ordinario que requiere este Instituto para su funcionamiento en forma indefinida. Desde esta percepción, no es que resulte inconstitucional la creación de tal impuesto, sino el que se obligue al Poder Ejecutivo a presupuestar todos los años y en forma continua dicho monto porcentual, pues de esta forma, se crea una desigualdad de este Instituto con relación a las demás



instituciones del Estado, que se ven obligadas a recibir del presupuesto el ingreso deducido, una vez que se realiza el presupuesto de todos los ingresos y de los egresos previstos por el Gobierno cada año. Aunado a lo anterior, el Poder Ejecutivo tiene que preparar un proyecto presupuestario que le permita cumplir con todas las obligaciones ordinarias que tiene el Estado per se, como el caso de los salarios, servicios públicos, educación, etc; y para ello debe tener la posibilidad de disponer de los ingresos de las arcas públicas, de lo contrario, la imposición de respetar los porcentajes antojadizos y sin previsión futura por parte de la Asamblea Legislativa, provocaría un caos económico y social importante, pues se provocaría un déficit fiscal que traería consecuencias funestas para la economía nacional, que se evidenciaría en aumentos considerables en los índices de inflación, devaluación acelerada de la moneda y en un aumento sustancial en las tasas de interés y del endeudamiento interno y externo, por ejemplo. Correlativamente, se estarían desprotegiendo otros derechos constitucionales muy importantes, como en materia de salud, educación, justicia, etc, que deben ser proporcionados por el Gobierno, para uso y disfrute de los ciudadanos de este país. Históricamente en sociedades subdesarrolladas como la costarricense agravado por interpretaciones excesivamente rígidas de normas, ha colocado a las autoridades ejecutivas en una posición que les dificulta la posibilidad de invertir los pocos recursos existentes con racionalidad y equidad. Corresponde por ello al judicial interpretar de manera diferente las normas y sus efectos en el tiempo y evitar así la congelación del desarrollo. No hay democracia sostenible si los actores económicos, políticos y sociales no tienen interiorizada la convicción de que lo que les une es más importante que lo que les separa, para dar respuestas democráticas, oportunas y efectivas a las demandas. El nuevo Pacto Social generado por interpretaciones ajustadas a los problemas sociales actuales, necesario para superar los problemas de gobernabilidad que se nos presentan, obliga a crear espacios de consenso, de coordinación, de recíproco apoyo entre las instituciones y entre las funciones estatales. La preservación de la democracia en Costa Rica exige, pues, la construcción progresiva de un Estado que garantice la eficiencia económica, no solo mediante su plan de gasto social, sino mediante el desarrollo de los mercados y debe garantizar también la legitimidad social oportuna mediante la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades que la sociedad requiere o muestra en un momento determinado. Resulta procedente aclarar que todo lo señalado en los considerandos



anteriores no implica, bajo ninguna circunstancia, que deban dejarse sin efecto los programas sociales cuyo desarrollo ya ha sido gestado, pues éstos deberán continuar funcionando de acuerdo a las prioridades del Estado y al razonable uso de los recursos públicos. Eficiencia económica y equidad social son sólo separables en los planos teóricos o de política electoral, en la práctica, no hay gobernabilidad democrática sostenible sin ambas. Los servicios de equidad no acompañados de eficiencia económica, no se sostienen en el tiempo y una supuesta eficiencia económica sin orientación social, concentraría la riqueza y generaría violencia social.

**X.- Conclusión.** Con fundamento en el anterior análisis y conclusiones precedentes, no podría entenderse inconstitucional, la omisión del Poder Ejecutivo de presupuestar un 40% de ese ingreso para el INFOCOOP. La Sala en consecuencia, no evidencia vicio de inconstitucionalidad alguno, por lo que la misma debe ser desestimada. Los Magistrados Solano Carrera, Vargas Benavides y Armijo Sancho salvan el voto y declaran con lugar la acción con sus consecuencias."

En razón de lo expuesto, queda claramente establecido que la Sala varió en esta sentencia su jurisprudencia señalando que el Poder Ejecutivo no puede estar sujeto a presupuestar el porcentaje total que haya sido determinado por este tipo de leyes que establecen impuestos con destino específico, toda vez que éstas sujetan inflexiblemente al presupuesto ordinario de la República y violentan el principio de iniciativa del Poder Ejecutivo de preparar dicho presupuesto. Así las cosas, al estimar la Sala que la actuación del Ministerio recurrido se ajusta a derecho lo procedente es declarar sin lugar el recurso."<sup>3</sup>

**d. No se puede cambiar su destino, ni por ley de presupuesto o por normas de rango inferior, únicamente, se puede hacer modificando la ley ordinaria**

**"IV.- NORMATIVA ESPECÍFICA QUE CONTEMPLA LOS DESTINOS ESPECÍFICOS.** Antes de entrar a analizar el fondo del asunto se hace indispensable citar lo dispuesto por la normativa mencionada por el recurrente y a partir de la cual se está haciendo el alegato



sustancial de este recurso. La Ley 7798 publicada en el Alcance 20 a La Gaceta N°103 del 29 de mayo de 1998 establece en su artículo 20:

*"Artículo 20.- Créase el Fondo para la atención de la red vial nacional, que estará constituido por los siguientes tributos, ingresos y bienes:*

*a) Una contribución especial sobre la distribución nacional o internacional de combustibles y energéticos derivados del petróleo, para financiar adecuadamente el Fondo y, por ende, compensar el desgaste de las vías nacionales provocadas por la flota vehicular que utiliza dichos insumos y producir un beneficio por su buen mantenimiento. Este tributo será administrado por la Dirección General de la Tributación Directa y se regirá por las siguientes normas...*

*4) La tarifa será de un quince por ciento (15%)...*

*8) La recaudación de este tributo, conforme al artículo 4° del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no podrá aplicarse a ningún otro destino diferente del financiamiento del Fondo, el cual constituye la razón de ser de esta obligación tributaria. El incumplimiento de esta prohibición acarreará responsabilidad personal del funcionario encargado..."*

A su vez, esta Ley 7798 en su artículo 32 en conexión con al Ley 7575 que es Ley Forestal, dispone:

*"Artículo 32.- Para dar cumplimiento al artículo 69 de la Ley Forestal, N°7575 y a los convenios internacionales suscritos por el Gobierno de Costa Rica, se mantiene vigente el decreto N°24316-H, publicado en el Alcance N°34, a La Gaceta N°166 del 1 de setiembre de 1995, solo en lo referente a la asignación de una tercera parte de los ingresos generados por dicho impuesto selectivo de consumo, cuyos recursos serán presupuestados y girados por el Ministerio de Hacienda al Fondo nacional de financiamiento forestal".*

Por su parte, la Ley 7648 que es Ley Orgánica del Patronato Nacional de la Infancia publicada en La Gaceta N°245 del 20 de diciembre de 1996, establece en su artículo 34, lo siguiente:

*"Artículo 34.- Fuentes de Financiamiento.*



*Para cumplir cabalmente con sus fines y desarrollar sus programas de manera óptima, el Patronato Nacional de la Infancia contará con estas fuentes de financiamiento:*

*a) El Estado incluirá en el presupuesto nacional una partida equivalente al siete por ciento (7%) de lo recaudado en el año fiscal anterior por concepto de impuesto sobre la renta, que se girará al Patronato una sola vez, en el mes de enero de cada año..."*

De igual manera, la Ley No.5662 del 23 de diciembre de 1974 que constituyó el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF) estableció en sus artículos 15 y 16 que un 20% del Impuesto de Ventas pasará a engrosar ese fondo.

**V.- LICITUD CONSTITUCIONAL DE LOS DESTINOS ESPECIFICOS VINCULADOS AL DESARROLLO PROGRESIVO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.** Los Derechos Fundamentales, en muchas ocasiones recogidos en la parte dogmática de las Constituciones, constituyen la base y el presupuesto del entero ordenamiento jurídico, anteceden al Estado, tienen fundamento en la intrínseca dignidad de toda persona humana, vinculan fuertemente a los poderes públicos y como tales están dotados de una superlegalidad constitucional. En el marco de cualquier Estado constitucional la soberanía popular y el legislador democrático están limitados por los derechos fundamentales. Los Derechos Fundamentales vinculan negativa y positivamente al legislador. En un sentido negativo, debe respetarlos para lograr su plena efectividad, esto es, funcionan como una barrera o un límite. En un sentido positivo, los derechos fundamentales son para el legislador constituido un mandato, un principio rector o un programa por lo que debe desarrollarlos y configurarlos pero con respeto de su contenido esencial, esto es, del núcleo mínimo e indisponible -límite de límites- de cada uno de estos. El legislador constituido al desarrollar los derechos fundamentales debe velar por su progresiva intensificación y extensión de su eficacia y, en general, por su plena efectividad, para evitar cualquier regulación regresiva y restrictiva. La garantía de la progresiva efectividad de los Derechos Fundamentales se encuentra plasmada de forma clara y precisa en varios instrumentos del Derecho Internacional de los Derechos Humanos, así la Declaración Universal de los Derechos del Hombre en su artículo 28 preceptúa que "Toda persona tiene derecho a que se establezca un orden social e internacional en el que los derechos y libertades proclamados en esta Declaración se hagan plenamente efectivos" y, para el caso de los Derechos económicos, sociales y culturales, el



ordinal 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos dispone que "Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económico y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales (...)" . Este Tribunal Constitucional tiene la misión atribuida por la propia norma fundamental de optimizar los derechos fundamentales procurando que cobren realidad y efectividad a través de una hermenéutica expansiva y extensiva de su contenido y modos de ejercicio y, sobre todo, dándole preferencia a las interpretaciones de éstos que procuren su eficacia más fuerte. Esta Sala Constitucional es la llamada a custodiar y tutelar los Derechos Fundamentales, puesto que, sin tutela judicial o garantías procesales no hay derechos fundamentales. Debe tomarse en consideración que en el contexto del Estado Social y Democrático de Derecho, las administraciones públicas lejos de cumplir un rol pasivo o de limitación tendente a propiciar, única y exclusivamente, el ejercicio individual de los derechos fundamentales, tienen un deber prestacional y asistencial en aras de procurarle a todas las personas que conforman la comunidad una esfera vital mínima y, desde luego, de erradicar todos los obstáculos e impedimentos para el logro de una igualdad real y efectiva entre éstas. Ese deber les impone a los órganos y entes públicos que componen la organización administrativa prestar, según los principios de la igualdad, universalidad, continuidad, eficiencia y eficacia, una serie de servicios públicos indeclinables y, por consiguiente, asumir una actitud positiva y proactiva frente a los administrados. Bajo esta inteligencia, en la medida que los destinos tributarios específicos estén orientados a desarrollar, fortalecer y actuar los derechos fundamentales, sobre todo los de prestación, resultan sustancialmente conformes con el Derecho de la Constitución. Este, desde luego, es un extremo casuístico que esta Sala debe ir definiendo a través del análisis y estudio de cada caso en particular y, en general, de su jurisprudencia. Sobre el particular esta Sala en la Sentencia Nº2001-03825 de las diez horas veintidós minutos del 11 de mayo del 2001. En esa resolución y para los efectos que interesan se dispuso:

*" IV. Sobre la normatividad de los derechos prestacionales. La Constitución Política reconoce a favor del individuo y de los grupos sociales una gama extensa y muy variada de derechos, algunos de forma expresa, otros colegibles a partir de la comprensión del sistema que forman sus normas y principios. Algunas de estas prerrogativas (sin importar si son individuales o colectivas)*



tienen un carácter eminentemente social, al constituir derechos a la recepción de determinadas prestaciones por parte del Estado. Puede tratarse de bienes o de servicios, pero que en todo caso debe la Administración brindar debido al mandato (específico o genérico) contenido en la Ley Fundamental. Si se trata de una referencia general (vgr. protección a la madre y a los menores, cfr. artículo 51 constitucional), son los representantes de la soberanía popular, quienes a través de la Ley formal, desarrollarán estos preceptos imponiendo las formas en que la Administración deberá actuar con la finalidad de hacerlos valer efectivamente. El hecho de que requieran de actuaciones de otros agentes para poder ser efectivamente realizados en nada les resta normatividad, pero sí hace más compleja (respecto de las libertades públicas, por ejemplo) su puesta en operación, y más exhaustiva la labor del contralor de constitucionalidad, al cual le cabrá discurrir respecto del grado de compromiso mostrado por el Estado a la hora de hacer valer las normas que reconozcan derechos sociales. Si el legislador no instituye los mecanismos idóneos para realizarlas, su omisión podría significar una violación a la Constitución Política. Si emite las normas legales necesarias para hacer efectivo ese derecho y es la Administración la que evade su acatamiento, entonces esta última actuación estaría lesionando en forma refleja el derecho fundamental, mediante el incumplimiento de un deber legal. Lo revisable aquí es en todo caso no el desacato de la norma legal per se, sino la incidencia que dicha falta haya provocado en el respeto de la norma constitucional por aquella desarrollada.

VII.- Sobre la existencia de rentas con destino específico. Esta Sala ya ha tenido la oportunidad de referirse al tema de las Leyes tributarias que vinculan la totalidad o parte de los ingresos que vayan a ser obtenidos por el cobro de dichos tributos. Así, en sentencia número 4528-99, de las catorce horas cincuenta y cuatro minutos del quince de julio de mil novecientos noventa y nueve, esta Sala determinó la constitucionalidad de los ingresos con destino específico, en los términos siguientes:

"...se estima necesario dejar constancia expresa de que en esta sentencia, se ha cambiado el criterio contenido en las resoluciones 7598-94 (considerando XII), 5754-94 y 4907-95, en el sentido siguiente: a) La Ley de Presupuesto tiene una relación de instrumentalidad con respecto a la ley ordinaria preexistente, por lo que, se encuentra subordinada a aquella de tal forma que no puede modificarla y debe más bien asegurar su actuación. En tratándose de impuestos nacidos por ley ordinaria para la satisfacción de un fin determinado (impuestos con destino



específico), el legislador presupuestario no puede cambiar su destino, ni por ley de presupuesto y mucho menos por normas de rango inferior, y únicamente puede hacerlo modificando la ley ordinaria ya sea para eliminarlo por ya haberse satisfecho el fin para el cual nació, o bien para variar su destino. Los destinos específicos creados por norma de rango constitucional, sólo pueden ser variados por norma del mismo rango. Queda a salvo lo dicho en cuanto a los casos de guerra, conmoción interna y demás supuestos regulados en el artículo 180 de la Constitución Política. En consecuencia, se pueden hacer variaciones entre partidas de un mismo programa, mediante ley de presupuesto, siempre y cuando se traten de ingresos ordinarios que no tienen un destino específico predeterminado por ley ordinaria; b) el principio de caja única, sí tiene rango constitucional, y se refiere a la existencia de un sólo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado; c) en cuanto a los recursos captados por impuestos con destino específico, no se aplican los principios de universalidad y no afectación y demás principios presupuestarios que rigen los ingresos percibidos para la satisfacción de necesidades generales, porque el legislador constituyente hizo la salvedad expresa de que si se permitiera su existencia sin que la doctrina imperante se le pudiera aplicar con rigidez a esa materia (...)"

*Como bien se expresa en la misma resolución, este tipo de normas legales que asignan un destino específico a ciertos impuestos:*

"...son de carácter excepcional con respecto a la globalidad de ingresos que percibe el Estado, representando un porcentaje que no pone en peligro sus potestades de proponer la dirección de las finanzas públicas y de la priorización en la satisfacción de las necesidades sociales. En todo caso, no se ha demostrado que el porcentaje de ingresos con destino prefijado, sea tal que ponga en peligro el equilibrio de poderes, por afectación de las potestades constitucionales del Poder Ejecutivo en esta materia."

*VIII.- Sobre el caso concreto. Alegan los recurrentes que el Consejo Nacional de la Persona Adulta Mayor, los Patronatos Escolares, las Juntas Administrativas de Institutos Técnicos, el Instituto de Alcoholismo y farmacodependencia, el Consejo Nacional de Rehabilitación, el Instituto Mixto de Ayuda Social, el Patronato Nacional de la Infancia, el Fondo para la Niñez y la Adolescencia, la Fundación Mundo de Oportunidades, la Fundación Ayúdanos para Ayudar y el Fondo de Pensiones del Régimen no contributivo de la Caja Costarricense de Seguro Social no recibieron, en el ejercicio*



económico del año dos mil, los fondos que les corresponden de conformidad con la Ley número 7972, que -según fuera dicho atrás- se han encargado de asignarles un porcentaje específico de determinados ingresos que percibe el Fisco, todo lo cual se ha traducido en la asignación de una serie de partidas contenidas en el Presupuesto Nacional. Por su parte, la Ministro a.i. de Hacienda y el Tesorero Nacional, al rendir su informe, aducen que la Constitución otorga competencia al Poder Ejecutivo para distribuir los ingresos de conformidad con las necesidades imperantes en el ejercicio económico respectivo, de manera que se debe contar con la flexibilidad suficiente como para distribuir los recursos de modo que puedan satisfacerse en la medida de lo posible la totalidad de las necesidades de la colectividad. Con base en ese razonamiento, estiman los recurridos que no resulta posible girar a las referidas institucionales, todos los recursos asignados, sin dejar de cubrir una gran cantidad de rubros que resultan necesarios para el bienestar nacional.

IX.- No puede esta Sala compartir los argumentos invocados por las autoridades de Hacienda accionadas. Todas y cada una de las instituciones para las cuales es destinada la recaudación del impuesto previsto en la Ley número 7972, se encarga de desempeñar una función consistente en la prestación de servicios de marcado carácter social. El Consejo Nacional de la Persona Adulta Mayor, los Patronatos Escolares, las Juntas Administrativas de Institutos Técnicos, el Instituto de Alcoholismo y farmacodependencia, el Consejo Nacional de Rehabilitación, el Instituto Mixto de Ayuda Social, el Patronato Nacional de la Infancia, el Fondo para la Niñez y la Adolescencia, la Fundación Mundo de Oportunidades, la Fundación Ayúdanos para Ayudar y el Fondo de Pensiones del Régimen no contributivo de la Caja Costarricense de Seguro Social cumplen funciones que posibilitan el cumplimiento, por parte del Estado, de los derechos a la vida, a la salud, a la educación, a la protección del menor, los ancianos y la familia, etc. todos ellos expresa o implícitamente reconocidos en nuestra Constitución Política. La dotación de recursos prevista por la Ley 7972, desarrollada en la Ley de Presupuesto para el ejercicio económico de 2000, no hace sino posibilitar el cumplimiento de las obligaciones públicas que conlleva la existencia (y el inexorable deber de satisfacción) de los mencionados derechos fundamentales, al permitirle a las instituciones en cuestión llevar a cabo los programas respectivos. Al negarse el Poder Ejecutivo, debido a la decisión del Ministro de Hacienda, a girar los fondos presupuestados de conformidad con la Ley número 7972, en forma refleja está lesionando (o al menos poniendo en un inminente riesgo de lesión) los derechos



*fundamentales prestacionales citados. Sin desconocer los planteamientos que expone la titular en ejercicio de Hacienda, en el sentido de que los compromisos económicos del Estado son múltiples mientras que los ingresos son bastante limitados, cabe señalar que si así lo estima conveniente, deben promoverse las reformas legales necesarias a fin de ajustar la distribución de los ingresos a las posibilidades reales de la economía nacional. Pero mientras ello no ocurra, cabe al Poder Ejecutivo observar en forma absoluta los mandatos contenidos en las reglas legales que, como las mencionadas, desarrollan y posibilitan el cumplimiento de las normas constitucionales que reconocen derechos sociales."*

**VI.- LOS DESTINOS ESPECIFICOS CUYA OMISIÓN EN SU GIRO INTEGRO SE IMPUGNA Y SU VINCULO CON EL DESARROLLO PROGRESIVO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES.**

A) Consejo Nacional de Vialidad. En lo referente al fondo para la atención de la red vial nacional, estima esta Sala que dentro de los derechos humanos de la cuarta generación figura el derecho al desarrollo de los pueblos, el cual solamente puede hacerse efectivo si un país cuenta con una infraestructura de comunicaciones terrestres en buenas condiciones, dado que, esta constituye piedra angular para el incremento de la producción de bienes y servicios y, desde luego, para su oportuna distribución y comercialización. Debe tomarse en consideración que de conformidad con el artículo 50 de la Constitución Política es deber del Estado procurar un mayor bienestar de todos los habitantes y un adecuado reparto de la riqueza, todo lo cual se logra, entre otros factores, con una infraestructura vial en buenas condiciones de funcionamiento.

B) Fondo Nacional de Financiamiento Forestal. Tocante al destino específico del impuesto selectivo de consumo para el Fondo Nacional de Financiamiento Forestal, debe tomarse en consideración que éste tiene por propósito compensar a los propietarios de bosques y plantaciones forestales por los servicios ambientales de mitigación de los gases con efecto invernadero, la protección y desarrollo de la biodiversidad, extremos que, obviamente, están íntimamente conectados al derecho prestacional a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado -es deber del Estado, mediante acciones positivas, garantizarlo, defenderlo y preservarlo- proclamado por la Constitución Política en el numeral 50, párrafos 2º, 3º y 4º.

C) Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. En lo que respecta al destino específico del impuesto de ventas otorgado al Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, debe tomarse en consideración que su ley de creación (No. 5662 del 23 de diciembre de 1974 y sus reformas) establece que su propósito es ayudar a los costarricenses de escasos recursos económicos lo cual obedece a razones de igualdad



real y efectiva, solidaridad y justicia sociales (artículos 33 y 74 de la Constitución Política).

## **VII.- DESTINOS ESPECIFICOS DEL PATRONATO NACIONAL DE LA INFANCIA.**

En cuanto a los recursos que se le deben asignar al Patronato Nacional de la Infancia, respecto de los cuales también se aboga en este amparo, esta Sala en la sentencia número 2001-02075 de las ocho horas cincuenta y dos minutos del 16 de marzo del 2001, dispuso lo siguiente:

*" II.- La protección constitucional de los menores y las funciones del Patronato Nacional de la Infancia. Los niños y adolescentes tienen derecho a una protección especial por parte del Estado, en virtud de lo dispuesto por los artículos 51 y 55 de la Constitución Política y 4 de la Convención sobre los Derechos del Niño. Asimismo, la Ley Orgánica del Patronato Nacional de la Infancia (PANI) señala en su artículo 1º que es una institución autónoma con administración descentralizada y presupuesto propio, cuyo fin primordial es proteger especialmente y en forma integral a las personas menores de edad y sus familias. Uno de los principios básicos que la rigen es la obligación prioritaria del Estado costarricense de reconocer, defender y garantizar los derechos de la niñez tutelados por la Constitución Política, los instrumentos de derechos internacional y las leyes especiales sobre la materia. En ese sentido, el artículo 3º de la ley arriba citada dispone que uno de sus fines es brindar asistencia técnica y protección a los niños y adolescentes en situación de riesgo, con todas las funciones y labores que tal objetivo supone. Conviene recordar que este Tribunal en la sentencia N°9279-99 se inclinó por el fortalecimiento institucional del PANI, como titular de una función esencial asignada por la Constitución, en protección del interés superior del menor, señalando que para esos efectos el Estado debe propiciar los mejores medios que permitan ejercer tal protección. Ahora bien, es evidente que para el efectivo ejercicio de tan importante competencia regulada constitucionalmente, se necesita de los ingresos suficientes para proveerse de los recursos materiales, técnicos y humanos que permitan brindar a los menores las prestaciones que demanda la efectiva protección de sus derechos, en esa etapa tan sensible del desarrollo de la persona que constituye la infancia. Los recurrentes acuden a esta Sala con la finalidad de defender la asignación de recursos que por ley corresponden al Patronato Nacional de la Infancia, aduciendo que la omisión del Poder Ejecutivo en transferir esos fondos lesiona los derechos de los menores que deben gozar de la tutela especial a que se ha hecho referencia. Bajo este orden de ideas, se hace necesario aclarar que*



el incumplimiento de una ley ordinaria constituye, en principio, un problema mera legalidad cuyo análisis no puede tener cabida en la jurisdicción constitucional, por tratarse de un extremo que está reservado a la vía contencioso administrativa. En efecto, en reiteradas ocasiones ha dicho la Sala que "en la vía del amparo, sólo cabe aducir la violación del principio de legalidad cuando ello se haga de manera concomitante con la de algún otro derecho o garantía fundamental" (resolución N°1547-98 del 6 de marzo de 1998). En este sentido, los asuntos sometidos a conocimiento de esta Sala, si bien pueden hacer referencia al incumplimiento de determinada normativa de naturaleza infraconstitucional, deben implicar necesariamente una lesión a las libertades o derechos fundamentales protegidos por la Constitución. En este caso, la omisión en la transferencia de recursos que ordenan las normas sobre la materia, rebasan la mera legalidad para constituirse en un asunto susceptible de la protección en la vía de amparo, en tanto el incumplimiento en la asignación de recursos para el Patronato Nacional de la Infancia lesiona las posibilidades de hacer efectivo este derecho constitucional del que gozan todos los niños y adolescentes en situación de riesgo o desamparo, de ahí que el asunto discutido se logra enmarcar dentro del ámbito de competencia de este Tribunal de garantías fundamentales.

III.- Alegan los recurrentes que el Patronato Nacional de la Infancia no está recibiendo los fondos que anualmente le corresponden de conformidad con las leyes especiales que se han encargado de asignarle un porcentaje específico de determinados ingresos que percibe el Fisco. Por su parte, el Ministro de Hacienda al rendir su informe, aduce que este tipo de leyes que establecen rentas con destino específico le imprimen una rigidez inconveniente al presupuesto de la República, toda vez que la Constitución otorga competencia al Poder Ejecutivo para distribuir los ingresos de conformidad con las necesidades imperantes en el ejercicio económico respectivo, de manera que se debe contar con la flexibilidad suficiente como para distribuir los recursos de modo que puedan satisfacerse en la medida de lo posible la totalidad de las necesidades de la colectividad. Con base en ese razonamiento, estima el titular de Hacienda que hasta la fecha se han venido asignando al PANI los recursos necesarios para que esa institución desarrolle sus funciones. No obstante, los datos objetivos revelan que cada vez más se dificulta brindar atención y apoyo a la gran cantidad de menores que se encuentran en estado de abandono y riesgo social, situación que lamentablemente suele desembocar en problemas de delincuencia, drogadicción y prostitución. De cara a esta realidad, es evidente que la dotación de recursos en la medida



que lo prevén las leyes sobre la materia permitiría a esa institución desarrollar una serie de programas y actividades que brinden soluciones efectivas para los niños y adolescentes del país, y en esa medida las pretensiones de los recurrentes merecen ser acogidas por parte del Tribunal. Sin desconocer los planteamientos que expone el Ministro de Hacienda, en el sentido de que los compromisos económicos del Estado son múltiples mientras que los ingresos son bastante limitados, cabe señalar que si así lo estima conveniente, deben promoverse las reformas legales necesarias a fin de ajustar la distribución de los ingresos a las posibilidades reales de la economía nacional. Pero mientras ello no ocurra, las pretensiones de los recurrentes encuentran sustento en las consideraciones expuestas respecto de los impuestos con destino específico, la subordinación que debe guardar la formulación del presupuesto respecto de la ley ordinaria y el interés superior de los menores que goza de especial protección constitucional, lo que a su vez lo hace susceptible de ser tutelado en esta vía. La Magistrada Calzada salva el voto y ordena dar plazo para convertir en acción de inconstitucionalidad."

**VIII.- COROLARIO.** Como consecuencia de todo lo expuesto, este Tribunal estima que la omisión del Ministerio de Hacienda al no girarle íntegramente a los órganos y entes mencionados los porcentajes de los destinos tributarios específicos asignados de conformidad con la legislación ordinaria vigente quebranta los derechos al desarrollo del pueblo costarricense, a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado, a un adecuado reparto de la riqueza y la igualdad en un sentido real y efectivo, lo que se encuentran reconocidos en la Constitución Política y demás instrumentos internacionales sobre derechos humanos. Consecuentemente, se impone declarar con lugar el recurso de amparo con las consecuencias de ley."<sup>4</sup>

**e. El legislador ordinario puede, constitucionalmente, crear un impuesto y asignarle un destino específico**

"IV- . Ahora bien, así como el Poder Ejecutivo está limitado por la Asamblea Legislativa, según la competencia que la Constitución le ha asignado, ésta también tiene límites y requisitos constitucionales que respetar, tanto en la creación de tributos, como en la materia presupuestaria. Como se dijo supra, el punto clave está en determinar si al poner un destino específico a un



impuesto, se están invadiendo potestades del legislador presupuestario, o si por el contrario, éste está sometido al primero aún en esa materia. Es criterio de esta Sala que el legislador ordinario sí puede, constitucionalmente, crear un impuesto y asignarle un destino específico, y que el legislador presupuestario está obligado a respetar ese destino, salvo en los casos regulados en el artículo 180 párrafo tercero de la Constitución Política, es decir, cuando haya que satisfacer necesidades urgentes o imprevistas en casos de guerra, conmoción interna o calamidad pública, o bien, que por ley ordinaria se elimine el impuesto o se modifique su destino. La protección especial que da la Constitución a varias entidades, como por ejemplo, al Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, la educación, las Universidades, está claro que sólo pueden ser variados en la propia constitución, es decir por norma del mismo rango y no por legislación ordinaria ni presupuestaria. Ya en la sentencia 7598/94 al evacuar una consulta legislativa de constitucionalidad, se había señalado que las normas de ejecución del presupuesto, no pueden variar el fin que la ley ordinaria le había asignado a los recursos del Fondo de Asignaciones Familiares. En lo que interesa se señaló:

**"VI.- SOBRE LA UTILIZACION DE LOS RECURSOS DEL FONDO DE ASIGNACIONES FAMILIARES (ARTICULO 13 DE LAS NORMAS DE EJECUCION DEL PRESUPUESTO).**

Consideran los diputados que lo dispuesto en esa norma contraviene el espíritu de la ley que creó el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. El artículo 13 de las Normas de Ejecución del Presupuesto dispone que los gastos ocasionados por el funcionamiento de la Dirección General de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, se continuarán sufragando con recursos del mismo fondo, hasta tanto no se incluyan en el presupuesto ordinario o extraordinario de la República. Como ya se mencionó, a partir de la resolución No. 121-89 de las 11:00 horas del 23 de noviembre de 1989, la Sala ha mantenido la tesis de que en las leyes que aprueban los presupuestos no deben incluirse normas que aprueben, modifiquen o deroguen leyes de carácter no presupuestario. La norma bajo análisis pretende que los recursos que forman parte del Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, se utilicen para financiar gastos administrativos de la Dirección de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. Esta forma de disponer de los fondos no solo modifica lo dispuesto en los artículos 3, 4 y 5 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (No. 5662 de 23 de diciembre de 1974), que distribuyen los recursos que



conforman el Fondo entre los programas y servicios de asistencia social, sino que se opone a una norma que expresamente prohíbe utilizar ese patrimonio para sufragar gastos administrativos. En este sentido, el artículo 17 de la Ley No. 5662 dispone:

"El fondo establecido por esta ley es patrimonio de todos los beneficiarios y en ningún caso y para ningún efecto podrá ser destinado a otras finalidades que no sean las señaladas por esta ley. En consecuencia, los fondos que reciban las instituciones encargadas de programas y servicios no podrán ser utilizados en gastos administrativos, sino exclusivamente en el pago de esos programas y servicios."

En consideración a lo expuesto, y en virtud de que la norma presupuestaria que se impugna pretende modificar el ordenamiento jurídico vigente, contra lo estipulado expresamente en una norma de ley común, resulta inconstitucional por violar lo preceptuado en los artículos 121, incisos 1 y 11, 124, 125, 176, párrafo primero, 177 y 180 párrafo primero, de la Constitución Política y los artículos 75 y siguientes del Reglamento, Orden, Dirección y Disciplina Interior de la Asamblea Legislativa."( El subrayado no corresponde al original)

En todo caso, la tesis de que el legislador si puede vía ley ordinaria vincular ingresos a un destino específico que debe ser respetado por el legislador presupuestario, se funda en las siguientes consideraciones: **a)** En primer término puede decirse que el legislador ordinario por la naturaleza propia de su competencia, puede regular, por regla general, cualquier materia, salvo que la Constitución haga una salvedad expresa en contrario (a manera de ejemplo ver artículo 28 de la Constitución); es una regla reconocida, que cuando una competencia es natural y lógica, cualquier exclusión deliberada debe constar en forma expresa y clara. No encuentra la Sala que el legislador constituyente haya hecho una exclusión expresa que permita llegar a la conclusión que pretenden los accionantes en cuanto a la imposibilidad del legislador de regular materia presupuestaria, mediante ley ordinaria; **b)** lo anterior es coherente con la doctrina nacional que considera que la Ley de Presupuesto tiene una relación de instrumentalidad con respecto a la ley preexistente, es decir, se encuentra subordinada a aquella de tal forma que no puede modificarla y debe más bien asegurar su actuación, y **c)** además como se dijo, la creación de tributos es una competencia exclusiva del Poder Legislativo, y no es posible en el caso de los impuestos con destino específico, deslindar de éstos su destino, ya que este



tipo de impuestos nacen con la única finalidad de satisfacer ese destino, y si éste se cambia o se elimina, el impuesto perdería su razón de ser. Si bien es cierto, la regla general es que los ingresos percibidos por impuestos no tengan una asignación específica, sino que vayan a la universalidad del presupuesto para que sean destinados a aquellos fines que por iniciativa del Poder Ejecutivo o por decisión de la Asamblea, se han determinado como los más importantes de satisfacer, lo cierto es que, en doctrina, se aceptan excepciones a esta regla y más importante aún, en nuestro país, existe una tradición constitucional que expresamente los ha permitido, según consta en las discusiones de la Asamblea Nacional Constituyente de 1949, cuando se rechazó la tesis de incluir todos los ingresos a una universalidad presupuestaria que se llamó "unidad de caja", que pretendía entre otras cosas, que ningún ingreso tuviera su destino predeterminado. En efecto, en el acta número 165 consta que fue rechazada la moción del representante Juan Rafael Arias Bonilla para que el artículo 185 se leyese en el sentido de que "el Presupuesto se ajustará al principio de unidad de caja". Argumentó don Juan Rafael para justificar su tesis, que "es lógico que el Estado va a tener una caja única, que se encargará de recibir y distribuir todos los fondos del Estado". No obstante, Rodrigo Facio Brenes se opuso a que se incorporara un principio con esos alcances, porque **aunque teóricamente lo consideraba correcto**, estimaba prudente mantener la tradición constitucional existente en Costa Rica de asignar recursos con fines específicos. Dijo al final de su exposición:

*"Al negarle mi voto a la moción propuesta, soy fiel a mi actitud de negárselo a todos los principios que, aunque doctrinariamente buenos, por implicar cierta rigidez en su aplicación, juzgo inconvenientes para ser convertidos en texto constitucional".*

Queda claro de la lectura de esa acta, que el legislador constituyente rechazó expresamente que se eliminaran los impuestos con destino específico, aún cuando reconocía que en buena doctrina lo usual es que se respete la universalidad del presupuesto, tema que refundió con el término "unidad de caja", pero que se entiende de la discusión que se refería a ello, y que optó por respetar una tradición de mantener ese tipo de impuestos. Aún cuando el representante Arias Bonilla y otros constituyentes insistieron en la tesis, ésta fue desechada, y en su lugar los miembros de la fracción del Partido Constitucional presentaron una moción que fue la que se aprobó finalmente en el artículo 185 de la Constitución, según la cual debe entenderse el concepto de "caja única", como un sólo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar



en nombre del Estado, y no como la obligación de respetar a ultranza el principio de universalidad presupuestaria, según el cual todos los ingresos forman un concepto general de recursos que deben ser asignados o afectados según la prioridad en la satisfacción de las necesidades y fines públicos que determine el Poder Legislativo, previa propuesta del Poder Ejecutivo; **d)** La jurisprudencia constitucional, incluida la de la antigua Corte Plena en ejercicio de su función jurisdiccional, ha sido clara y unívoca en señalar que una Ley de Presupuesto no puede crear o modificar impuestos, porque existe en esta materia una reserva legal, de tal forma que si como ya se señaló, el destino se considera parte esencial del mismo, en el sentido que se constituye en su razón de ser, es decir, nace no para satisfacer una necesidad general, sino una específica, no puede desligarse su fin de éste. Permitirlo sería en consecuencia, permitir la modificación de una ley ordinaria por ley de presupuesto, situación que como se indicó, la jurisprudencia ha considerado inconstitucional (vgr. 718-90, 568-90, 1466-90).

**V-** . Por otra parte, tampoco es correcto afirmar que el Poder Ejecutivo esté totalmente a merced del Legislativo con éste tipo de prácticas, no sólo porque tiene la potestad constitucional de vetar, aún por razones de oportunidad y conveniencia, este tipo de impuestos en virtud de ser creados por ley ordinaria, sino porque se entiende que éstos son de carácter excepcional con respecto a la globalidad de ingresos que percibe el Estado, representando un porcentaje que no pone en peligro sus potestades de proponer la dirección de las finanzas públicas y de la priorización en la satisfacción de las necesidades sociales. En todo caso, no se ha demostrado que el porcentaje de ingresos con destino prefijado, sea tal que ponga en peligro el equilibrio de poderes, por afectación de la potestades constitucionales del Poder Ejecutivo en esta materia.

**VI-** . Al existir una intención expresa del legislador constituyente de no limitar constitucionalmente los impuestos con destino específico, aún si con ello se obvia la más sana doctrina en materia presupuestaria, no puede decirse entonces, que se violan los principios constitucionales de unidad de caja, universalidad, exclusividad, no sólo porque como se dijo, su existencia está expresamente autorizada debido a una costumbre o tradición, sino porque el legislador constituyente no quiso que fueran entendidos en forma rígida cuando se trata de la materia en cuestión, es decir, de la creación de impuestos con destino específico. En todo caso, merece ser aclarado que el principio de unidad de caja es una



manifestación contable del principio de universalidad, y que contrario a lo que se ha afirmado, sí tiene rango constitucional, sólo que se refiere a la obligación de que exista una sólo caja pagadora del Estado, que es la Tesorería Nacional, lo cual implica a su vez, que todos los ingresos, aún cuando tengan un destino específico, deban ingresar a la universalidad, para ser pagados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 185 de la Constitución. Esta tesis ha prevalecido en la jurisprudencia de la Sala, según se expone de seguido:

"... Con la modificación que introduce la enmienda en consulta dicho párrafo se leerá de la siguiente manera: *"Los retiros de la cuenta especial se harán mediante la autorización del Ministro de MIDEPLAN, o de su designado, al Tesorero Nacional, quien girará instrucciones por escrito al Banco Central para que efectúe transferencias directas de los fondos de la cuenta especial a las cuentas corrientes de las entidades ejecutoras. Tales retiros deben hacerse solamente para los propósitos que se especifican en el Anexo No.2, o según sea enmendado. Así mismo, se autoriza al Tesorero Nacional para que emita el documento denominado Notas de Cargo con el propósito de que la Contabilidad Nacional afecte los respectivos registros presupuestarios "*. Respecto a esta modificación es preciso señalar que se está respetando el principio establecido por el numeral 185 constitucional, según el cual la Tesorería Nacional es el centro de operaciones de todas las oficinas de rentas nacionales y es el único que tiene la facultad legal para hacer los pagos en nombre del Estado y recibir las cantidades de dinero provenientes de rentas o que por cualquier otro motivo ingrese a las arcas nacionales. Desde este punto de vista, es el Tesorero Nacional el único que puede girar dineros, aún cuando la autorización para ello provenga de otros funcionarios. En cuanto a este punto los señores diputados, mediante escrito que consta a folios 5 y siguientes, consultan en el sentido de si la participación del Ministro de MIDEPLAN en este caso concreto podría ser violatoria del principio de Caja Unica del Estado consagrado en el numeral 185 de la Constitución Política. Tal inquietud se evacua diciendo que de ningún modo la autorización contenida al referido Ministro de Gobierno implicaría una violación del citado principio, pues como se estructuró el procedimiento los fondos aquí relacionados deben incorporarse al presupuesto como ingresos y las correspondientes partidas de gastos igualmente se incorporan en el Presupuesto Nacional y partiendo de allí se gira a



las instituciones y órganos beneficiados." El subrayado no es del original (sentencia 4606-94)

"...La transferencia de 3,578,844.500 colones a la Fundación de Cooperación Estatal (FUCE), para el pago de incentivos a funcionarios públicos por concepto de movilidad laboral y reestructuraciones, así como gastos asociados con el cierre de instituciones públicas, reentrenamiento a funcionarios y gastos de divulgación y promoción, es un caso de traslado de fondos públicos a un ente privado para que este último satisfaga obligaciones del propio Estado que se originan en las relaciones ordinarias de empleo que éste mantiene con algunos de sus funcionarios, o atienda otros rubros que regularmente es el propio Estado el que debe atender y pagar de manera directa. La disposición implica sustituir el régimen de pago de obligaciones públicas determinadas, singulares y concretas, previsto en la Constitución Política, que atribuye esa competencia a la Tesorería Nacional, por otro diverso y especial que configura un supuesto excepcional no autorizado por ese texto fundamental. En efecto, dispone la Constitución en su artículo 185:

**"Artículo 185.- La tesorería nacional es el centro de operaciones de todas las oficinas de rentas nacionales; este organismo es el único que tiene facultad legal para pagar a nombre del Estado y recibir las cantidades que a título de rentas o por cualquier otro motivo, deban ingresar a las arcas nacionales."**

Por la similitud que tiene con el presente, no está demás recordar que en un caso anterior, en que se pretendía autorizar a la Dirección Nacional de Hidrocarburos para girar directamente los dineros captados en virtud de la actividad de explotación de los recursos naturales hidrocarburoados, este tribunal dijo:

"Aunado a estos aspectos de captación y asignación de los renglones en los que se emplearán estos recursos públicos, los artículos 3 y 9.ch) del Proyecto permitiría a la Dirección (Nacional de Hidrocarburos) girar directamente los dineros captados en virtud de la actividad de explotación de los recursos naturales hidrocarburoados, incurriendo en otra transgresión a la Constitución, en esta ocasión al artículo 185...

"Por ello es absolutamente inconstitucional autorizar a una Dirección que forma parte de una Cartera del Poder Ejecutivo, cuyo



titular es un obligado colaborador del Presidente de la República y no su par, para percibir, presupuestar y girar fondos públicos a su entera conveniencia; lo cual implica, además, otra violación constitucional la del texto y doctrina de los artículos 121 inciso 11), 176 y siguientes que regulan el Presupuesto Nacional y, por consiguiente la previsión, la autorización legislativa expresa, el manejo, la disposición y la liquidación de los fondos públicos, creándose en el Proyecto lo que el lenguaje popular ha bautizado con el nombre de "cajas chicas", al margen de las normas, la prudencia y el control en el manejo de la Hacienda Pública. En consecuencia la Sala considera inconstitucional el artículo 3, el cual sugiere eliminar del Proyecto" (resolución No.6240-93 de las 14:00 horas del 26 de noviembre de 1993)." (sentencia 5399-95)

En una sentencia más reciente, al ser consultada la Sala sobre la posibilidad de que el Instituto de Derecho Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal perciban los impuestos que crea el proyecto de Ley que se tramita bajo el expediente legislativo No. 12.362, denominado "Creación de impuestos para financiar el Instituto de Desarrollo Agrario y el Instituto de Fomento y Asesoría Municipal", se señaló que siempre y cuando se entienda que esos impuestos van a la universalidad del presupuesto, manteniendo su destino específico, no existe inconstitucionalidad alguna. En lo que interesa se dijo:

"...la Sala es del criterio de que si bien es cierto que la potestad impositiva está reservada a la ley, de modo que el poder de gravar no puede ser suprimido, delegado ni cedido, la gestión meramente recaudatoria (que consiste, en síntesis, en la actividad administrativa que se despliega para la realización de los créditos tributarios), puede ser encargada por ley a instituciones descentralizadas -del tipo de las citadas en el proyecto-, que, en consecuencia, quedan habilitadas para percibir impuestos. En la medida en que el artículo 6 del proyecto simplemente procure esa habilitación, no hay quebranto de la Constitución. Ahora bien: si de acuerdo con el artículo 176 de la Constitución el presupuesto nacional ha de comprender todos los ingresos probables de la administración pública, lo que hace referencia a una previsión o cálculo de ingresos que permite al legislador estar en situación de conocer la magnitud previsible del rendimiento de impuestos nacionales, como los que crea el proyecto, **estos últimos deben cumplir el ciclo presupuestario, y, para que esto sea posible, necesariamente han de ingresar a la contabilidad a que el artículo 185 de la Constitución se refiere y sumarse a la previsión de ingresos que menciona el artículo 176.** En tanto no soslaye el



artículo 6, en su interpretación y concreta aplicación, este camino impuesto por la Constitución, lo que en él se dispone no es inconstitucional." (3968/98)

Al resolver otra consulta legislativa facultativa de constitucionalidad en relación a al proyecto de "Ley creación de la Corporación Ganadera", expediente legislativo 12.550, se mantuvo exactamente la misma línea jurisprudencial. El proyecto de ley consultado pretende crear, -según estimó la Sala-, un impuesto para ser recaudado y trasladado a la Corporación Ganadera (CORFORGA). La iniciativa tiene por objeto darle impulso al sector ganadero nacional y para ello se dota a la Corporación (CORFORGA) del patrimonio necesario que estaría constituido por los ingresos que genere un pago obligatorio por cada semoviente sacrificado para consumo interno. En la sentencia 4247/98, se sostuvo el mismo criterio que en la anteriormente citada, en el sentido de que los fondos, aún cuando tengan un destino específico, deben cumplir con el ciclo presupuestario, es decir, deben ingresar a la universalidad del presupuesto de conformidad con el sentido del artículo 176 de la Constitución.

También en la sentencia 4681/97, se consideró improcedente, con respeto al principio de caja única, que el Banco Central girara directamente recursos o cuentas a fondos especiales. En el caso concreto se le autorizaba a girar directamente ingresos tributarios a una Junta dependiente del Ministerio de Planificación Nacional y Política Económica. En lo que interesa se señaló:

"De la confrontación de esta jurisprudencia con el proyecto consultado, la Sala tiene por comprobado que sí es una violación constitucional, que el Banco Central de Costa Rica gire directamente los fondos recaudados a la Junta Administrativa que se crea, que como ha quedado dicho, es un órgano adscrito al Ministerio de Planificación y Política Económica. Y sería inconstitucional, porque los fondos recaudados, necesariamente deben ser incluidos dentro del Presupuesto de la República, indicándose el origen de los ingresos y destino de los gastos. En otras palabras, la Sala entiende que tal cual se ha aprobado en primer debate el proyecto, se estaría autorizando para manejar un tributo extrapresupuestariamente, ...cuyo producto se gire directamente a un órgano desconcentrado, exonerándole del régimen del presupuesto nacional".

**VII-**. La Ley de la Jurisdicción Constitucional señala con razón, que la jurisprudencia de la Sala no es vinculante para



sí misma, partiendo de la base que es cosustancial a este tipo de Tribunales el renovarse o cambiar, cuando así lo considere necesario para hacer una mejor justicia, o bien porque ha habido un cambio en su integración que afecta el resultado de las votaciones. En ese sentido, se estima necesario dejar constancia expresa de que en esta sentencia, se ha cambiado el criterio contenido en las resoluciones 7598-94(considerando XII), 5754-94 y 4907/95, en el sentido siguiente: **a)** La Ley de Presupuesto tiene una relación de instrumentalidad con respecto a la ley ordinaria preexistente, por lo que, se encuentra subordinada a aquella de tal forma que no puede modificarla y debe más bien asegurar su actuación. En tratándose de impuestos nacidos por ley ordinaria para la satisfacción de un fin determinado (impuestos con destino específico), el legislador presupuestario no puede cambiar su destino, ni por ley de presupuesto y mucho menos por normas de rango inferior, y únicamente puede hacerlo modificando la ley ordinaria ya sea para eliminarlo por ya haberse satisfecho el fin para el cual nació, o bien para variar su destino. Los destinos específicos creados por norma de rango constitucional, sólo pueden ser variados por norma del mismo rango. Queda a salvo lo dicho en cuanto a los casos de guerra conmoción interna y demás supuestos regulados en el artículo 180 de la Constitución Política. En consecuencia, se pueden hacer variaciones entre partidas de un mismo programa, mediante ley de presupuesto, siempre y cuando se traten de ingresos ordinarios que no tienen un destino específico predeterminado por ley ordinaria; **b)** el principio de caja única, sí tiene rango constitucional, y se refiere a la existencia de un sólo centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado; **c)** en cuanto a los recursos captados por impuestos con destino específico, no se aplican los principios de universalidad y no afectación y demás principios presupuestarios que rigen los ingresos percibidos para la satisfacción de necesidades generales, porque el legislador constituyente hizo la salvedad expresa de que si se permitiera su existencia sin que la doctrina imperante se le pudiera aplicar con rigidez a esa materia.. Cualquier otra jurisprudencia anterior a esta sobre la materia de los impuestos con destino específico debe entenderse modificada en el sentido señalado.

**VIII-.Situación de los artículos 51 y 52 de la Ley de Admistración Financiera de la República .** La Sala no se pronuncia sobre los artículos en cuestión, porque no fueron impugnados y la inconstitucionalidad por conexidad solo puede ser declarada por la Sala cuando se trate de sentencias estimatorias, y en la medida que sea necesario para dar cabal cumplimiento al fallo.



**IX-** . Por último cabe agregar que no es válida la tesis que sostienen los demandantes en el sentido de que la creación de impuestos con destino específico va en contra de los fines que persigue el artículo 50 de la Constitución Política. A juicio de esta Sala, no puede afirmarse que sólo a través de una planificación y priorización, se obtenga **per sé** un adecuado reparto de la riqueza. Tal vez resulte en una mayor eficiencia o eficacia, pero eso no descarta que gran cantidad de necesidades sociales u obras específicas comunales o no, pueden quedarse sin financiamiento, al ser vistas con criterios económicos o comparadas con otras obras también importantes pero más macro o generales que pueden consumir gran parte del presupuesto, al punto que limiten la repartición de recursos a obras o sectores específicos.”<sup>5</sup>

## FUENTES CITADAS

- <sup>1</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2003-08471 de catorce horas con treinta y ocho minutos del trece de agosto del dos mil tres.
- <sup>2</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2003-08470 de las catorce horas con treinta y siete minutos del trece de agosto del dos mil tres.
- <sup>3</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2002-05960 de las once horas con seis minutos del catorce de junio del dos mil dos.
- <sup>4</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 2003-02794 de las catorce horas con cincuenta y dos minutos del ocho de abril del dos mil tres.
- <sup>5</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Resolución N° 1999-04528 de las catorce horas con cincuenta y cuatro minutos del quince de julio de mil novecientos noventa y nueve.