Análisis
Diciembre 2014
Serie 7

EVALUACIÓN DE LOS DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GASTO DEL GOBIERNO CENTRAL

Edna Camacho
Valerie Lankester

Resumen

La proliferación de leyes y de mandatos constitucionales que han creado destinos específicos del gasto del Gobierno en las últimas cuatro décadas es uno de los principales problemas de la situación fiscal actual y de la gestión de los recursos públicos. Solo los mandatos constitucionales, creados sin fuente de financiamiento, imponen un gasto que representa el 40 por ciento del gasto total del Gobierno. El presente estudio tiene como objetivo analizar el problema no solo desde el punto de vista del peso financiero en las finanzas del Gobierno como ha sido usual, sino también desde el punto de vista del peso financiero en las finanzas de las entidades beneficiarias y del grado de uso de los fondos. Se concluye que, además de subejecución de gasto en estas entidades, la evaluación de los recursos transferidos a ellas se dificulta por la amplitud de la definición de los destinos específicos, la inexistencia de un plazo para su vigencia y la dispersión de leyes que benefician a un mismo fin.

Patrocina:
Konrad Adenauer Stiftung
academia DE CENTROAMERICA
San José, Costa Rica
academia@academiaca.or.cr / Teléfono: 2283-1847

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

BANVHI	Banco Hipotecario de la Vivienda
CEN-CINAI	Dirección Nacional de Centros de Educación y Nutrición y de CentrosInfantiles de Atención Integral
CCSS	Caja Costarricense de Seguro Social
CNREE	Consejo Nacional de Rehabilitación y Educación Especial
CONAVI	Consejo Nacional de Vialidad
CTAC	Consejo Técnico de Aviación Civil
FEES	Fondo Especial de Educación Superior
FODESAF	Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares
FONAFIFO	Fondo Nacional de Financiamiento Forestal
FONATT	Fondo Nacional contra la Trata de Personas y el Tráfico Ilícito de Migrantes
FOSUVI	Fondo de Subsidios para la Vivienda
IAFA	Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia
ICODER	Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación
ITCR	Instituto Tecnológico deCosta Rica
LACOMET	Ley del Sistema Nacional de la Calidad. Creación del Laboratorio Costarricense de Metrología
LGAFPP	Ley de Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos
MAG	Ministerio de Agricultura y Ganadería
PANI	Patronato Nacional de la Infancia
PIB	Producto Interno Bruto
SINAC	Sistema Nacional de Áreas de Conservación
UCR	Universidad de Costa Rica
UNA	Universidad Nacional
UNED	Universidad Estatal a Distancia

Contenido

SIGLAS Y ACRÓNIMOS 2

INTRODUCCIÓN 5

1. CARACTERIZACIÓN DE LAS LEYES CON DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GASTO 10

2. PRONUNCIAMIENTOS DE LA SALA CONSTITUCIONAL SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE PRESUPUESTAR Y GIRAR LOS DESTINOS ESPECÍFICOS DE GASTO 15

3. IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS MANDATOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GASTO 19

4. PESO DE LOS GASTOS CON DESTINO ESPECÍFICO EN EL GASTO DEL GOBIERNO 24

5. CUMPLIMIENTO DE LOS MANDATOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE DESTINOS ESPECÍFICOS 27

   5.1 Cumplimiento en el Presupuesto Nacional 27

   5.2 Cumplimiento en el gasto efectivamente devengado 30

6. IMPORTANCIA FINANCIERA DE LA TRANSFERENCIA ESPECÍFICA PARA LA ENTIDAD BENEFICIARIA 33

7. CONCLUSIONES 41

REFERENCIAS 44

Anexo 45

Índice de cuadros, gráficos y recuadros

Cuadro 1 Destinos específicos del Presupuesto Nacional establecidos en la Constitución Política 10

Cuadro 2 Destinos específicos del Presupuesto Nacional establecidos en diversas leyes según período de promulgación y según condición de financiamiento 11

Cuadro 3 Destinos específicos del Gobierno Central: Gasto devengado en destinos específicos, 2009-2013 20

Cuadro 4 Gobierno Central: Variación del gasto devengado en destinos específicos, 2009-2013 21

Cuadro 5 Gobierno Central: Participación relativa de los gastos en destinos específicos, 2009-2013 22

Cuadro 6 Gobierno Central: Gasto devengado en destinos específicos como porcentaje del gasto total, 2009-2013 25

Cuadro 7 Gobierno Central: Presupuesto en destinos específicos como proporción del monto asignado por ley o Constitución, 2009-2013 28

Cuadro 8 Gobierno Central: Gasto devengado en destinos específicos como proporción del monto presupuestado, 2009-2013 32

Cuadro 9 Entidades Beneficiarias Seleccionadas: Ingreso correspondiente al destino específico como proporción de los ingresos totales, 2009-2013 34

Cuadro 10 Entidades Beneficiarias Seleccionadas: Superávit específico y superávit total, 2009-2013 38

Cuadro 11 Entidades Beneficiarias Seleccionadas: Ingreso correspondiente al destino específico y superávit total, 2009-2013 40

Gráfico 1 Gobierno Central: Participación relativa de los gastos en destinos específicos, 2009-2013 24

Gráfico 2 Gobierno Central: Gasto devengado en destinos específicos como porcentaje del gasto total, 2009-2013 26

Gráfico 3 Gobierno Central: Gasto devengado en destinos específicos como porcentaje del total de ingresos, 2009-2013 26

Gráfico 4 Entidades beneficiarias seleccionadas: Ingreso correspondiente al destino específico como proporción de los ingresos totales, 2013. 36

Recuadro 1 Definición y características conceptuales de los destinos específicos 7

Recuadro 2 ¿Son convenientes los destinos específicos? 8

INTRODUCCIÓN

Desde finales de la década de los noventa se ha señalado en reiteradas ocasiones el problema de la inflexibilidad del gasto del Gobierno en general y, en particular, la existencia de mandatos constitucionales y legales para destinar recursos a usos específicos como una de las principales causas de ese problema. En efecto, desde la década de los setenta han proliferado este tipo de obligaciones. En algunas de esas leyes se crean impuestos u otro tipo de ingresos para financiar el gasto, pero en su mayoría, no se indica la fuente de financiamiento o se indica una fuente de ingreso ya existente. Además, constitucionalmente existen tres mandatos de gasto: el Poder Judicial, la educación pública y la deuda política cada cuatro años. Ninguno de ellos creó una fuente de ingreso nueva para cubrir la obligación.

El conjunto de mandatos constitucionales y legales ha llegado a alcanzar una proporción importante del presupuesto del Gobierno y, por lo tanto, absorbe también una parte significativa de los ingresos. Es por ello que se genera un problema financiero, por un lado, y una dificultad para asignar recursos a otros usos, por otro lado.

En el 2002, la Comisión *ad hoc* de ex ministros de Hacienda señaló: "Por mandato constitucional, leyes e improcedentes prácticas, los costarricenses hemos pedido al Gobierno atender una serie importante de gastos y no hemos estado dispuestos a pagar por ellos con impuestos explícitos" (Camacho, 2002, p. 170). En el 2014, posterior a un proceso de diálogo nacional, el Ministerio de Hacienda reiteró este problema al señalar: "El sistema fiscal costarricense contiene un disparador estructural del déficit fiscal: los gastos establecidos por mandato constitucional o legal, sumados a obligaciones ineludibles…se han establecido múltiples obligaciones al Estado –por mandato constitucional o legal– sin haberse creado los ingresos correspondientes para asumirlas, poniendo gran presión sobre las finanzas públicas…" (Ministerio de Hacienda, 2014, p. 11).

Al referirse a las consecuencias, el Ministerio de Hacienda no solo se refiere al impacto financiero de estos mandatos sino también a la implicación en la capacidad de dirección del Poder Ejecutivo, la cual se ve limitada por la proporción tan alta que estas

obligaciones representan dentro del total de gasto del Gobierno. No ha existido la voluntad política de corregir esta situación, en parte porque muchos de esos mandatos se vinculan con destinos sociales, pero también porque es usual que se generen grupos de interés en torno a ellos que ejercen presión para que no se revisen.[1]

El presente estudio tiene como objetivo analizar el problema no solo desde el punto de vista del peso financiero en las finanzas del Gobierno (importancia dentro del gasto) como ha sido usual, sino también desde el punto de vista del peso financiero en las finanzas de las entidades beneficiarias y del grado de uso de los fondos. Esto permitiría tener elementos adicionales para valorar y revisar la conveniencia de mantener algunas de estas disposiciones y contestar la pregunta: ¿son los recursos financieramente vitales para la entidad beneficiaria o para el destino específico? Idealmente, una valoración de la conveniencia de mantener estas disposiciones debería abarcar no solo aspectos financieros sino también aspectos de efectividad y eficiencia en el uso de los recursos asignados al destino específico, pero esta tarea está fuera del alcance de esta investigación. Existen, sin embargo, estudios que han analizado algunos casos particulares como es el del gasto en la educación pública.

Específicamente, se recopila una serie de información sobre la evolución histórica de esta práctica en el país, la naturaleza de estas leyes en cuanto a su respaldo financiero y otros aspectos, la importancia relativa de cada uno de los montos asignados, el peso total que tienen sobre el gasto del Gobierno, el cumplimiento de las disposiciones tanto por parte de la Asamblea Legislativa como por parte del Poder Ejecutivo, la importancia de esas transferencias dentro de los ingresos de las entidades beneficiarias así como el grado de ejecución del gasto por parte de esas entidades. Asimismo, se busca documentar la posición de la Sala Constitucional sobre la obligatoriedad de cumplir con estas disposiciones.

Existen leyes que también han creado destinos específicos de gasto en instituciones descentralizadas, pero esas no serán objeto de este estudio. Únicamente se contemplan las leyes cuyas obligaciones se han impuesto por medio del Presupuesto Nacional.

1 El documento del Ministerio de Hacienda señala que en el pasado se envió un proyecto de ley solicitando a la Asamblea Legislativa la derogatoria de leyes que establecían destinos específicos sin su correspondiente fuente de financiamiento, los cuales recibieron dictamen negativo de la Comisión Permanente de Asuntos Hacendarios.

Recuadro 1: **Definición y características conceptuales de los destinos específicos**

Los denominados "destinos específicos" consisten en asignar total o parcialmente ingresos de una determinada fuente (impuestos, cobro por servicios, peajes, entre otros) al financiamiento de determinados gastos. Un concepto más amplio se refiere a predeterminar ciertos gastos aun cuando no se establezca la fuente de financiamiento.

La práctica de los gobiernos de establecer destinos específicos a ingresos determinados es una cuestión común a nivel internacional. La literatura existente sobre este tema se refiere, sin embargo, principalmente a los casos en que se crean nuevos ingresos (sea de impuestos, tasas u otros) y simultáneamente se asignan esos recursos a uno o varios gastos específicos. Una de las discusiones más destacadas sobre este tema es si esta práctica es conveniente o no. Antes de abordar este punto, es importante explicar algunas de las características que los destinos específicos pueden adoptar.[2]

1. Con o sin fuente de ingreso: en la práctica, se crean destinos específicos de gasto sin que simultáneamente se establezca un nuevo ingreso para su financiamiento. Esto consiste en predeterminar el monto que se desea asignar a un gasto, usualmente con base en una regla numérica sobre una base de cálculo: un porcentaje del PIB, del ingreso de un determinado impuesto u otra fuente de ingreso, del gasto, entre otros. El hecho de que el monto asignado de gasto esté calculado con base en un determinado impuesto o ingreso no significa que cuente con financiamiento si ese impuesto o ingreso no es nuevo. En estos casos en los cuales no existe un ingreso nuevo que los cubra, se genera un faltante en las finanzas públicas. En contraste, hay otros destinos específicos que nacen en forma simultánea con un nuevo impuesto y, por lo tanto, estos gastos no generan un faltante financiero.
2. Canalizados o no por medio del Presupuesto Nacional: los ingresos con destino específico pueden ser recaudados directamente por la institución beneficiaria o pueden ser recaudados por el Ministerio de Hacienda y transferidos a la institución por medio del Presupuesto Nacional. En este estudio, se cubren únicamente este último tipo de destinos específicos.
3. Plazo definido o indefinido: en ocasiones, se emiten legislaciones por un plazo temporal para generar nuevos ingresos y destinarlos a un determinado gasto. Sin embargo, es más usual –al menos en el caso de Costa Rica– la creación de estos destinos en forma indefinida. Como se comentará posteriormente, en estas situaciones, uno de los argumentos en contra es la posibilidad de que la justificación del destino específico del gasto haya cambiado o desaparecido en el transcurso del tiempo.
4. Grado de vinculación entre el contribuyente y el beneficiario: se considera que el vínculo es fuerte cuando los ingresos asignados provienen directamente de los que se benefician

2 Ver Bird y Jun (2005).

del gasto al cual se destinan esos ingresos. El caso más evidente es una tasa cobrada por un servicio, cuyo destino cubre los costos del mismo servicio, o el peaje cobrado a vehículos en una carretera cuando se utiliza para cubrir los costos relacionados con dicha carretera. El vínculo es débil cuando no existe relación alguna entre la fuente de los ingresos y los beneficiarios.

5. Amplitud o estrechez en la definición del destino: una definición estrecha del destino establece con mayor precisión el tipo de gastos que se desea financiar a diferencia de una definición amplia donde las posibilidades de asignación de recursos son diversas. Por ejemplo, en el caso de Costa Rica, cuando se establece que un porcentaje del PIB se debe destinar a la educación púbica, se podría calificar como una definición amplia del destino específico ya que puede asignarse a diferentes niveles de educación (preescolar, primaria, secundaria, superior) y/o a diferentes tipos de gasto (educadores, infraestructura, tecnología, por ejemplo).

6. Asignación sustantiva o simbólica: la asignación específica de los ingresos es sustantiva o financieramente relevante cuando estos son la única o la fuente más importante de financiamiento de un gasto o destino específico. En este caso, los gastos se afectan fuertemente si hay cambios en la asignación específica. La asignación específica de los ingresos es simbólica y financieramente poco relevante cuando los ingresos asignados representan una proporción baja del financiamiento del gasto.

Recuadro 2: **¿Son convenientes los destinos específicos?**

Argumentos a favor:

Bird y Jun (2005) atribuyen una fuerte justificación a los destinos específicos cuando el vínculo entre el pago del impuesto al cual se le asignó un destino específico y el uso de los recursos es más fuerte o cercano. En otras palabras, cuando el contribuyente es el beneficiario. En estos casos, afirman, la asignación o destino revela una preferencia del contribuyente por cubrir esos gastos, es decir, hay una especie de señal de demanda que permitiría calificar como "buenos" o "necesarios" a estos impuestos con destino específico. Un ejemplo de esto puede ser el peaje cuya recaudación se destina a un fondo para dar mantenimiento a la carretera donde se paga el peaje.

En otros casos, el vínculo entre pago del impuesto y el uso de los recursos no es cercano para el contribuyente en el momento actual pero lo será en el futuro. En este caso, Bird y Jun también atribuyen una justificación a estos destinos específicos ya que los contribuyentes también

se benefician directamente del impuesto aunque sea en otro momento distinto al momento en que lo pagan.

En cualquier caso, es importante reconocer que no siempre es posible, en la práctica, controlar que los fondos recaudados sean asignados al destino asignado y la justificación anterior podría desaparecer.

Argumentos en contra:

El principal argumento en contra de los destinos específicos es que estos conducen a rigideces en el proceso de asignación de los gastos presupuestarios y, por lo tanto, impiden que las autoridades puedan reasignar recursos cuando las necesidades cambian. En otras palabras, si no se establecen plazos a este tipo de impuestos con destino específico, se perpetúa un gasto que responde a la necesidad de un momento determinado y que posiblemente experimenta cambios en el transcurso de los años.

En términos generales, la voluntad de pagar impuestos depende, entre otras cosas, del uso de los recursos públicos. A mejor uso, mayor voluntad de pago. La proliferación de los impuestos con destino específico e, incluso, las obligaciones de gasto con destino específico (las que son creadas sin nuevos impuestos o ingresos) responden en muchos casos a la deficiencia –real o percibida– en la asignación de los recursos públicos. Resulta paradójico, entonces, que la mala asignación de los fondos públicos es a la vez origen y consecuencia de esta práctica común de crear destinos específicos.

En respuesta a la pérdida de confianza en el buen uso de los recursos públicos, algunos políticos que promueven y aprueban los impuestos con destino específico pretenden utilizar mejor los recursos públicos ejerciendo un mayor control sobre su destino final. Sin embargo, otros políticos promueven y aprueban estas iniciativas para justificar la creación de nuevos impuestos que, de otra forma, no lograrían. En este último caso, sin embargo, la intención es generar nuevos ingresos y se utiliza el destino específico como un "gancho político" para su aprobación. Esto se logra de dos posibles maneras: la primera es sencillamente no asignar los recursos al destino previsto (en última instancia el contribuyente se dará cuenta y perderá aún más la confianza), y la segunda, dada la fungibilidad de los fondos, consiste en asignar los recursos al destino específico, pero mantener el gasto en ese uso al nivel previo a la creación del impuesto. Con ello, se liberan fondos para otros usos y por eso se logra el objetivo de generar nuevos ingresos en forma indirecta.

1. CARACTERIZACIÓN DE LAS LEYES CON DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GASTO

La proliferación de leyes que crean obligaciones de gasto con destino específico para el Gobierno es un fenómeno que surgió a partir de los años setenta. Antes de los noventa, además, se crearon destinos específicos sin crear la fuente de financiamiento en no menos de doce leyes (cuadro 2). Esta práctica ha continuado en las últimas décadas y ese número se ha duplicado, pero a partir de los noventa algunas de ellas sí han creado su respectiva fuente de financiamiento.

Además de estos mandatos legales, ya existía desde 1957 la disposición constitucional para otorgarle el 6 por ciento de los ingresos del Gobierno al Poder Judicial. En 1997, también se reformó la Constitución Política para destinar al menos un 6 por ciento del PIB al financiamiento la educación pública y en el 2011 se aumentó ese porcentaje a un 8 por ciento aunque el cumplimiento debe ser a partir del 2014.

Cuadro 1
DESTINOS ESPECÍFICOS DEL PRESUPUESTO NACIONAL ESTABLECIDOS EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

Destino	Artículo Constitucional
Financiamiento del Poder Judicial	Art. 177, establece una asignación de al menos el 6 por ciento de los ingresos ordinarios del Presupuesto Nacional calculados para el año económico.
Finaciamiento de la educación pública	Art. 78, establece una asignación no inferior al 8 por ciento del PIB para la educación pública, incluida la educación superior. Así reformado por el artículo único de la ley 8954 del 09 de junio del 2011.(1)
Financiamiento de partidos políticos	Art. 96, establece la contribución del Estado para sufragar los gastos de los partidos políticos con un 0,19 por ciento del PIB del año trasanterior a la celebración de la elección presidencial.(2)

(1) A cumplirse a partir del 2014.

(2) Reformado a un 0,11 por ciento del PIB para las elecciones presidenciales del 2014 y municipales del 2016 por el artículo único de la ley 9168 del 30 de setiembre del 2013.

Fuente: Elaboración propia con base en la Constitución Política.

Cuadro 2
DESTINOS ESPECÍFICOS DEL PRESUPUESTO NACIONAL ESTABLECIDOS EN DIVERSAS LEYES
según período de promulgación y según condición de financiamiento

	Antes de los 70´s	70´s	80´s	90´s	00´s	Desp de 2010
Sin Financiamiento	1967 Ley 3859. Parte del impuesto de renta como donación a las asociaciones de desarrollo de la comunidad.[1]	1973 Ley 5237. Parte del impuesto de ventas para a la Municipalidad de San José para el entubamiento de ríos.	1982 Ley 6746. Parte del impuesto de renta para financiar las juntas de educación y las juntas administrativas de las instituciones de enseñanza oficial.	1993 Ley 7345. Ley sobre premios nacionales de cultura. Recibirán ingresos por el papel sellado.	2002 Ley 8283. Se destina parte del impuesto a productos específicos como bebidas alcohólicas a financiamiento y desarrollo de equipos de apoyo para la formación de estudiantes con discapacidad matriculados en III y IV ciclos de educación regular y de los servicios de III y IV ciclos de educación especial.	2010 Ley 8809., Timbre de educación y cultura para la dirección nacional de Centro de Educación y Nutrición y de Centros Infantiles de Atención Integral - CEN CINAI.
		1974 Ley 5515. Derechos sobre exportación del banano. Entidades usufructuarias: Municipalidades de zonas productoras y el Ministerio de Seguridad Pública.[3]	1983 Ley 6879. Del impuesto sobre el valor aduanero a las mercancías importadas se destina el 1 por ciento al Consejo Técnico de Asistencia Médico-Social para los CEN CINAI.	1996 Ley 7648. Parte del impuesto de renta para el Patronato Nacional de la Infancia.	2002 Ley 8316. Derechos de salida del territorio nacional al Consejo Técnico de Aviación Civil[8], y a las municipalidades de Guanacaste así como a las federaciones y confederaciones de esta provincia.[9] (financiamiento insuficiente).	2012 Ley 9078. Ley de tránsito por vías públicas terrestres y seguridad vial. Asigna un 23 por ciento al PANI, un 5 por ciento a la Asociación de la Cruz Roja, el 3 por ciento de lo recaudado el Ministerio de Justicia y el 40 por ciento de las multas a la municipalidad donde se realizaron.
		1974 Ley 5662 - Impuesto de ventas. Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. Asigna como destino a la Dirección General de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares y al IFAM.[4]	1984 Ley 6955. Derechos Consulares. Se destina una tercera parte de los ingresos al IMAS.	1998 Ley 7788. Parte de los ingresos por las licencias de caza y pesca continental van a la Comisión Nacional para la Gestión de la Biodiversidad y el Sistema Nacional de Áreas de Conservación.	2006 Ley 8535. Destina parte del ingreso por derechos de exportación de banano a las municipalidades de los cantones productores y Ministerio de Seguridad.	2013 Ley 9154. Derechos de salida del territorio nacional por la vía terrestre. Sus ingresos irán a las municipalidades de Corredores, Coto Brus, Talamanca y La Cruz, además de los puestos fronterizos del Ministerio de Hacienda.

	Antes de los 70´s	70´s	80´s	90´s	00´s	Desp de 2010
Sin Financiamiento		1976 Ley 5909. Parte del impuesto de renta destinado al Fondo Especial para el Fomento de la Educación Superior[5]	1986 Ley 7052. Ley del Sistema Financiero Nacional para la vivienda y creación del BANHVI. Crea el fondo de subsidios para la vivienda, FOSUVI, y asigna el 3 por ciento del presupuesto nacional como parte de su ingreso.	1998 Ley 7798. Establece que el 50 por ciento del monto recaudado por el impuesto a la propiedad de vehículos se destina a la creación y mantenimiento de CONAVI.	2007 Ley 8563. Se destina parte del impuesto a productos específicos como bebidas alchohólicas a los comités auxiliares de la Cruz Roja.	
		1976 Ley 5923. El timbre de educación y cultura va al Ministerio de Cultura.				
Con Financiamiento	1964 Ley 3418. Pago de cuotas a organismos internacionales por estado y entes públicos	1976 Ley 5909 - Crea el impuesto a la transferencia de bienes inmuebles y especifica el 2,5 por ciento para la Dirección General de Tributación.[6]	1983 Ley 6849. Impuesto al Cemento va a Asociaciones de Desarrollo Integral.	1996 Ley 7575. Impuesto General Forestal. Su ingreso será destinado al Fondo Forestal.	2000 Ley 8000. Creación del Servicio Nacional de Guardacosta financiado por el derecho de inscripción en el registro naval, canon certificado de navegabilidad y por el derecho de zarpe de embarcaciones extranjeras.	2011 Ley 9024. Impuesto a las personas jurídicas, va al Ministerio de Seguridad Pública y al Ministerio de Justicia.
	1971 Ley 4895. ¢1,50 por caja de banano exportada. Entidades usufructuarias: Ministerio de Ciencia y Tecnología, Ministerio de Salud, Centro agrícola de la región Brunca y Huetar atlántica y UCR (sede Limón).[2]		1983 Ley 6919. Se crea el timbre de Fauna Silvestre que posteriormente se destinará al Fondo de Vida Silvestre.[7]	1999 Ley 7969. Canon, Consejo de Transporte. La totalidad de los ingresos provenientes de los cánones que esta ley establece sobre las concesiones y los permisos de transporte remunerado de personas en la modalidad de buses y taxis y el cobro de los trámites y servicios que se fijen por reglamento irá al Consejo de Transporte Público.	2001 Ley 8114. Ley de simplificación y eficiencias tributarias: Impuesto Único a los Combustibles. Se destina al CONAVI, MAG, UCR, Cruz Roja, FONAFIFO y municipalidades productoras.[10]	2012 Ley 9028. Impuesto al tabaco van a la CCSS, IAFA, ICODER y al Ministerio de Salud.

	Antes de los 70´s	70´s	80´s	90´s	00´s	Desp de 2010
Con Financiamiento				1999 Ley 7972. Impuesto específico a bienes de consumo como licores, cerveza y cigarrillos. Son varias las entidades que funcionan como destino específico como el IAFA, PANI, Consejo Nacional del Adulto Mayor, entre otros (financiamiento insuficiente).	2002 Ley 8279. Ley del Sistema Nacional de la Calidad. Creación del Laboratorio Costarricense de Metrología (LACOMET). Sus ingresos serán por la venta de servicios metrológicos.	2012 Ley 9050. Impuesto a casinos y empresas de enlace de llamadas a apuestas electrónicas. Sus ingresos irán al Ministerio de Justicia y al Ministerio de Seguridad.
					2005 Ley 8784. Ley de Migración y Extranjería. Sus ingresos irán en parte a la Dirección General de Migración y Extranjería - Fondo Social Migratorio.(11)	
					2008 Ley 8683 - Impuesto Solidario para el fortalecimiento de programas de vivienda, va al BANHVI.	

(1) Es modificada por la ley 4890 (reforma el artículo 19 de la Ley sobre Desarrollo Comunal Nº 3859 del 7 de abril de 1967) y posteriormente por la ley 6963 de 1994 (reforma el monto asignado, pasa de 1.25 por ciento a 2 por ciento del impuesto de renta).

(2) Es modificada por las leyes 7147, 7277 y 7927 .

(3) Es modificada por la ley 7313.

(4) Es modificada por la ley 8783 en el 2009, pasando de asignarse el 20 por ciento del impuesto sobre ventas a un monto de 593,000 salarios base.

5) Es modificada por la ley 6450 (Fondo Especial de Educación Superior - convenios de financiamiento) y por la ley 7386 de 1994. Para el caso de la UNED es la Ley 8457 la que rige.

6) Es modificada por la ley 6153 y la ley 6999.

(7) Es modificada por la ley 7317 en 1992 destinando el producto de la recaudación del timbre de Fauna Silvestre al Fondo de Vida Silvestre.

8) Es modificada por la ley 9095 en el 2013: establece un dólar adicional al impuesto de salida para finaciar el Fondo Nacional contra la Trata de Personas y el Tráfico Ilícito de Migrantes (Fonatt) administrado por la DGME.

(9) Es modificada por la ley 9156 del 2013.

(10) Es modificada por la ley 8603; derogó el 15 por ciento de impuesto sobre los combustibles.

(11) Es modificada por la ley 8764 del año 2009.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

La proliferación de leyes que establecen destinos específicos sin la creación de nuevos impuestos no responde a una forma soslayada de aumentos de los ingresos del Gobierno por medio del "gancho político" de un gasto popular para justificar la imposición de nuevos impuestos, como se planteó en el recuadro 2. En esos casos, entonces, podría plantearse que el sentido político de estas leyes es asegurar y controlar un determinado uso de los recursos fiscales en el largo plazo. A su vez, esto puede ser producto de la pérdida de confianza en el Gobierno y/o en el proceso presupuestario.

El hecho de que las leyes señalen el impuesto sobre el cual se calcula el monto de los recursos asignados a un determinado destino específico, no significa que este tiene fuente de financiamiento. Si el impuesto señalado ya estaba en vigencia y generaba ingresos en el momento en que se promulgó alguna de estas leyes, no se están creando nuevos ingresos para su financiamiento. Esto no es trivial cuando el Gobierno ha sido históricamente deficitario como es el caso de Costa Rica, y resulta inconveniente para las finanzas públicas.

Los destinos específicos tienen varias características:

a) Con una sola excepción, se establecen por un tiempo indefinido sin establecer obligación alguna de evaluar si la necesidad prevalece después de determinado plazo o si el monto requerido se justifica. La excepción se refiere a la Ley n.° 8603 referente a la creación del impuesto solidario para financiar los programas del BANVHI dirigidos a la dotación de vivienda para personas en condición de pobreza, en la cual se establece una vigencia de diez años. Más aún, muchos de los destinos se refieren a instituciones o fondos (PANI, Cruz Roja, municipalidades, CTAC, Poder Judicial, universidades estatales, por ejemplo) y no a un determinado uso o función. En algunos casos, sin embargo, las leyes especifican más concretamente el uso de los recursos (ver Anexo 1). Cuanta mayor es amplitud en la definición del destino, junto con la inexistencia de un plazo, más difícil es la evaluación que eventualmente se haga de estos recursos.

b) El grado de vinculación entre el contribuyente del ingreso y el beneficiario de los recursos es inexistente en la mayor parte de los casos. Algunas excepciones son el impuesto a los combustibles que se destina al mantenimiento de la red vial nacional y municipal por medio del CONAVI, el impuesto de salida del territorio nacional que se destina al Consejo Técnico de Aviación Civil, o los ingresos por confección de documentos migratorios que se destinan a la Dirección de Migración. Desde el punto de vista del contribuyente, este tipo de obligaciones son más convenientes que aquellas cuya vinculación con la fuente de ingreso es muy lejana.

c) Diversas leyes asignan recursos al mismo destino y esta dispersión dificulta también la evaluación y rendición de cuentas. Este es el caso, por ejemplo, del PANI que aparece como beneficiario de los ingresos del impuesto sobre la renta (Ley

n.° 7684) y del impuesto específico a los licores, cervezas y cigarrillos (Ley n.° 7972). Es el caso, también, del Ministerio de Seguridad el cual aparece como beneficiario del impuesto a las personas jurídicas (Ley n.° 9024) y del impuesto a los casinos y empresas de apuestas electrónicas (Ley n.° 9050). Otro ejemplo es el del Fondo Especial de Educación Superior (FEES), quien se beneficia del impuesto al traspaso de bienes inmuebles (Ley n.° 6025), del impuesto sobre la renta (Ley n.° 5909) e, indirectamente, de la disposición constitucional de recursos para la educación pública.

d) Una misma ley o diversas leyes, por otra parte, hacen recaer destinos sobre un mismo impuesto. Este es el caso de varias leyes que asignan destinos al impuesto sobre la renta: las asociaciones de desarrollo de la comunidad, el PANI, el FEES, las juntas de educación y juntas administrativas, entre otras. Es claro, además, que en este caso se selecciona una fuente importante de recursos del Gobierno como "piñata" de recursos para fines cuya conveniencia *a priori* no se cuestionan en este estudio, pero cuya suma en su conjunto no parece ser sujeta de valoración financiera en cuanto a su impacto en las finanzas públicas; amén de la valoración individual de cada fin al que se destinan.

e) Las instituciones o los destinos específicos son muy variados: instituciones y/o programas del área social, educación, asociaciones de desarrollo, en las décadas de los 70 y 80. De los noventa en adelante aparecen los programas de mantenimiento de la red vial, fines ambientales, municipalidades, vivienda, seguridad ciudadana, por ejemplo; pero se continúan reforzando recursos para instituciones o programas de carácter social.

2. PRONUNCIAMIENTOS DE LA SALA CONSTITUCIONAL SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DE PRESUPUESTAR Y GIRAR LOS DESTINOS ESPECÍFICOS DE GASTO

Debido al incumplimiento total o parcial de las asignaciones presupuestarias previstas en diferentes leyes así como de los montos efectivamente girados, ciudadanos o instituciones han acudido a la Sala Constitucional a recurrir dichas omisiones. La posición de la Sala Constitucional al respecto ha variado en el transcurso de los años ante múltiples recursos de inconstitucionalidad y de amparo interpuestos.

Antes de 1999, por ejemplo, la Asamblea Legislativa y el Ministerio de Hacienda no se veían obligados a presupuestar y a girar dichas sumas. En la resolución n.° 15968-2011 de noviembre del 2011, la misma Sala describe su postura antes de ese año:

> "…Originalmente la Sala Constitucional había sentado el criterio que, **independientemente de que el legislador no presupuestario hubiera establecido destinos para los ingresos del Estado y de la validez de tales pretensiones, era el legislador presupuestario a quien le correspondía la materia del gasto y su destino (véase el voto n.° 5754-94)** (el resaltado es de las autoras). Por su parte, en las resoluciones 513-95 y 514-95, la Sala Constitucional había indicado que la autorización presupuestaria no llevaba aparejada la obligación de ejecutar el gasto total aprobado por el Parlamento… Hasta el año de 1995 la postura de la Sala Constitucional se podía resumir de la siguiente manera: 1.- En materia de gasto (límites y destino), la ley presupuestaria podía modificar el derecho objetivo precedente. 2.- Las autorizaciones de los gastos contenidas en una ley de presupuesto no conllevaba la obligación para el Poder Ejecutivo de ejecutar el total autorizado. Dentro del marco de sus potestades de administración, correspondía al Poder Ejecutivo decidir el monto de los recursos económicos que comprometería de conformidad con sus prioridades y la situación económica del país" (Res. n.° 15968-2011).

Más adelante, en la misma resolución, la Sala Constitucional señala el viraje en su postura a partir de 1999:

> "**Esa construcción jurisprudencial, elaborada durante años, fue cambiada por la Sala Constitucional en el voto n.° 9317-99 (opinión consultiva), con el voto salvado del magistrado Arguedas Ramírez, al disponer que el legislador presupuestario no puede variar el destino de los fondos a los que el legislador ordinario señaló uno previamente** (el resaltado es de las autoras). Y con base en el principio de caja única (expresión contable del principio de la no afectación de los recursos), que se desprende del artículo 185 de la Constitución Política, tales recursos deben ser incluidos en el presupuesto ordinario de la República. Según puede observarse, en esta nueva postura, la Sala Constitucional modifica las reglas que estuvieron vigentes en esta materia hasta el 26 de noviembre de 1999. **Se fija un nuevo criterio, diametralmente opuesto al anterior, que tiene serias implicaciones no solo de naturaleza jurídica sino económica** (el resaltado es de las autoras)" (Res. n.° 15968-2011).

En el 2002, la Sala mantuvo la tesis de la constitucionalidad de los impuestos con destino específico, pero retoma la tesis original (la de 1994 y 1995) en cuanto a que el Poder Ejecutivo no está obligado a comprometer recursos más allá de sus posibilidades y que la ley de presupuesto no está subordinada a la ley ordinaria salvo en los casos de fondos "atados" constitucionalmente y aquellos que se destinan a los programas sociales:

> "…**Para el año 2002**, la Sala Constitucional, en una votación dividida –cuatro contra tres–, mantiene la tesis de la constitucionalidad de los impuestos con destino específico para ingresos de naturaleza fiscal, sin embargo, vuelve a la tesis original al establecer *"(…) que la simple previsión en ella de una partida específica para un determinado beneficiario haga a éste acreedor de un derechos 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 cuantum establecido por ley, sino ajustándolo a la realidad nacional actual y buscando una buena gobernabilidad*** **(véase el voto n.° 4884-02)** (el resaltado es de las autoras). En este caso, introdujo un matiz, al aclarar que cuando se trata de los programas sociales que ya han sido gestados, debían continuar funcionando de acuerdo con las prioridades del Estado y al razonable uso de los recursos públicos. En resumen, la Sala Constitucional aceptó la tesis de que el legislador presupuestario no estaba vinculado por el ordinario, salvo en los casos de fondos "atados" constitucionalmente y aquellos que se destinan a los programas sociales." (Res. Nº 15968-2011).

Dos años después, en el 2004, la Sala retoma la postura de 1999 y obliga al legislador a presupuestar la totalidad de los destinos específicos asignados por ley ordinaria y al Poder Ejecutivo a girarlos, y además agrega la licitud constitucional de estas asignaciones cuando se relacionen a derechos fundamentales:

> "**Posteriormente, la Sala Constitucional, vuelve a la tesis de que el legislador presupuestario queda sujeto a lo dispuesto por el legislador ordinario, por lo que no puede variar el destino asignado por este a los recursos (véase el voto n.° 11165-04)** el resaltado es de las autoras). Finalmente, en la resolución n.° 14247-04 (opinión consultiva), el Tribunal ha seguido esta postura, adicionando la tesis de la licitud constitucional de los destinos específicos vinculados al desarrollo progresivo de los derechos fundamentales. *"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"* (Res. n.° 15968-2011).

En el 2011, la Sala retoma en cierto sentido el criterio del 2002 en un caso particular al no declarar inconstitucional la omisión de presupuestar la totalidad del 7 por ciento del impuesto sobre la renta asignado al Patronato Nacional de la Infancia, basado en un criterio estrictamente financiero. En su fundamentación, señala:

> "Nótese que tanto en Pacto de Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales como en el Protocolo de San Salvador, que adiciona los derechos económicos, sociales y culturales a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se condicionan estos derechos a la disponibilidad de los recursos, a fin de lograr progresivamente, y de conformidad con la legislación interna, su plena efectividad (artículos 2 y 1, respectivamente). En vista de la situación fiscal actual es materialmente imposible presupuestar todo lo que le correspondería al Patronato Nacional de la Infancia…En consecuencia, por mayoría, considera la Sala que las omisiones apuntadas por los consultantes no infringen la Constitución" (Res. n.° 15968-2011).

Dos años después, sin embargo, declara con lugar un recurso de amparo presentado por la Asociación de Abogados del PANI por el incumplimiento en la asignación de la totalidad de los recursos asignados por ley a esta institución, alegando que "se trata de fondos que tienen un destino social prioritario" (Res. n.° 2013-003691). En otras palabras, ante el mismo caso de incumplimiento, la Sala Constitucional cambió de criterio al pasar de aceptar la omisión por insuficiencia de recursos, aun tratándose de un programa social, a no aceptarla bajo un criterio "nuevo" como es el concepto de "destino social prioritario".

Conviene señalar que la Sala Constitucional no aplica el criterio de la subordinación de la ley presupuestaria a la ley ordinaria en los casos en que el destino específico no está referenciado a un impuesto. Es el caso de la Ley n.° 7052, la cual obliga a presupuestar el 3 por ciento del Presupuesto Nacional a favor del Fondo de Subsidios para la Vivienda (FOSUVI) del BANHVI, pues en la resolución emitida ante un recurso de inconstitucionalidad por la omisión de presupuestar lo indicado por dicha ley, la Sala indicó que "… esa estipulación del destino específico no dispone, sin embargo, la creación de una fuente o renta que permita financiar dicho gasto, lo cual conduce a situaciones que violan el principio de equilibrio presupuestario…En síntesis, la omisión atacada en esta acción no es inconstitucional, en el tanto no existe una renta o fuente que permita financiar el gasto que supone el destino contemplado en el artículo 46 inciso b) de la Ley del Sistema Financiero Nacional para la Vivienda; caso contrario, de encontrarse prevista la fuente, la omisión de incluir en el Presupuesto de la República la partida correspondiente violaría el Derecho de la Constitución" (Resolución 2001-04251).

Pareciera, entonces, que la consideración sobre el equilibrio presupuestario sí es importante para la Sala Constitucional, pero que uno de los criterios para juzgar si ese equilibrio se cumple es de forma y no de fondo, dado que, de acuerdo con la Sala, en los casos en los cuales se indica un impuesto como la base de cálculo para el destino específico, cumple con dicho equilibrio aun cuando el impuesto no sea creado en el momento de fijar el destino. Así lo indica en sus pronunciamientos cuando se trata de este tipo de casos como, por ejemplo, los destinos creados con base en el impuesto sobre la renta: "…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" (Resolución 2003-08470).

La Sala Constitucional también ha reiterado que, mientras no se haga un cambio legal en la distribución de los ingresos, se debe cumplir con los destinos específicos. Es importante agregar, además, que en reiteradas sentencias, la Sala hace referencia al principio constitucional de caja única e indica que este se refiere a un centro de operaciones con capacidad legal para recibir y pagar en nombre del Estado. En efecto, esto es así y a este tema se hará referencia en otra sección de este documento.

En resumen, la Sala Constitucional ha variado su postura en cuanto a si el legislador presupuestario debe acatar lo dispuesto por el legislador ordinario, pero ha sido consistente cuando se trata de los mandatos establecidos constitucionalmente. En los mandatos legales, sin embargo, la Sala ha tenido diferentes interpretaciones según sea el destino: por ejemplo, ha diferenciado los casos de los programas sociales, o de los derechos fundamentales o, más recientemente, de los destinos sociales prioritarios. Estas distintas interpretaciones han determinado el grado de cumplimiento de las obligaciones establecidas por dichas leyes. También ha tenido diferentes interpretaciones según el peso que se le otorgue a la consideración sobre la situación fiscal; en ocasiones, incluso, dicha consideración ha sido sobrepuesta al criterio sobre el destino.

3. IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS MANDATOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GASTO

En el cuadro 3 se indican las principales 20 entidades beneficiarias o destinos de transferencias establecidas por leyes o disposiciones constitucionales, ordenadas según el monto recibido del Gobierno[3]. En total, todos esos mandatos generaron en el 2013 gastos del Gobierno por casi 2.689.714 millones de colones, un 83 por ciento más que en el 2009 en términos nominales, muy por encima de la inflación de ese mismo período (20 por ciento). Salvo pocas excepciones, las transferencias a destinos específicos crecieron en términos reales en cada año durante el período 2009-2013 (ver cuadro 4).

3 El resto de instituciones se representa en el rubro de "otros". Este rubro se compone por: Dirección General de Tributación, SINAC para el Fondo Forestal, Consejo Nacional de Rehabilitación, Asociaciones de Desarrollo Integral, Ministerio de Cultura, Servicio Nacional de Guardacostas, Archivo Nacional, Fondo de Vida Silvestre, Instituto de Fomento Agrario y Municipal (IFAM), Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS), centros agrícolas y diferentes municipalidades como la de Coto Brus, Talamanca, La Cruz y Corredores.

Cuadro 3

DESTINOS ESPECÍFICOS DEL GOBIERNO CENTRAL:
GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS, 2009-2013
(en millones de colones)

Destino o Entidad (14)	2009	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	1.058.170,86	1.283.369,05	1.374.839,20	1.561.707,18	1.699.084,02
Destinos específicos para educación	223.777,21	258.484,05	285.298,74	321.016,13	366.495,86
No especificados por ley	834.393,65	1.024.885,00	1.089.540,46	1.240.691,04	1.332.588,15
Poder Judicial	192.478,74	222.452,81	251.602,25	272.600,16	309.533,02
Subtotal mandatos constitucionales	**1.250.649,60**	**1.505.821,86**	**1.626.441,44**	**1.834.307,34**	**2.008.617,04**
FODESAF	9.000,00	159.991,40	173.986,20	187.506,60	213.835,80
Consejo Nacional de Vialidad	101.796,10	109.197,50	119.949,20	123.915,50	126.265,50
Ministerio de Seguridad Pública	1.453,80	1.541,00	1.618,10	1.157,52	30.901,92
Municipalidades	20.615,00	23.239,10	25.256,40	26.578,50	26.578,50
Caja Costarricense del Seguro Social	2.545,20	2.921,43	3.067,50	12.214,20	24.677,81
Consejo Técnico de Aviación Civil	14.520,96	13.007,85	15.397,40	11.338,83	13.515,33
Fonafifo (M. Ambiente)	6.341,40	11.218,90	11.779,80	12.831,00	12.831,00
Patronato Nacional de la Infancia	7.543,46	8.790,20	8.883,47	10.224,74	12.987,01
Consejo Nac.Desarrollo de la Comunidad	8.442,19	6.240,68	6.532,50	8.872,76	9.802,29
Dirección General de Migración y Extranjería	2.500,00	5.444,66	6.682,33	6.141,28	7.885,99
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)	434,80	460,89	483,94	2.007,30	4.083,43
Banco Hipotecario de la Vivienda	4.700,00	9.400,00	2.500,00	2.350,00	3.948,00
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				1.504,00	3.560,00
Consejo de Transporte Público	1.937,40	1.844,69	2.635,10	2.536,60	2.633,52
Ministerio de Salud	82,50	74,00	80,00	2.988,50	2.481,06
Consejo Nl. Adulto Mayor	1.768,76	2.211,60	2.047,62	2.361,69	2.438,42
Cruz Roja (M. Salud)	1.656,60	1.755,90	1.843,70	1.917,49	1.994,19
Municipalidades de Zonas Productoras	2.440,60	1.990,43	1.906,82	2.297,94	1.986,12
Otros	28.330,04	163.719,21	172.773,38	171.670,84	178.691,50
Subtotal mandatos legales	216.108,80	523.049,42	557.423,46	590.415,28	681.097,39
Total	1.466.758,40	2.028.871,28	2.183.864,91	2.424.722,62	2.689.714,43

(1) Los destinos específicos se agruparon por entidad beneficiaria y no por base legal.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

Cuadro 4

GOBIERNO CENTRAL:
VARIACIÓN DEL GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS, 2009-2013
(en porcentajes y en términos reales)

Destino o Entidad	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	14,8	2,1	8,7	3,4
Destinos específicos para educación	9,3	5,2	7,7	8,5
No especificados por ley	16,2	1,4	9,0	2,1
Poder Judicial	9,4	7,8	3,7	7,9
Subtotal mandatos constitucionales	**14,0**	**3,0**	**7,9**	**4,1**
FODESAF	1.582,4	3,7	3,1	8,4
Consejo Nacional de Vialidad	1,5	4,7	-1,1	-3,2
Ministerio de Seguridad Pública	0,3	0,1	-31,5	2.437,0
Municipalidades	6,7	3,6	0,7	-5,0
Caja Costarricense del Seguro Social	8,6	0,1	281,1	92,0
Consejo Técnico de Aviación Civil	-15,2	12,9	-29,5	13,3
Fonafifo (M. Ambiente)	67,4	0,1	4,2	-5,0
Patronato Nacional de la Infancia	10,3	-3,6	10,1	20,7
Consejo Nac.Desarrollo de la Comunidad	-30,0	-0,2	30,0	5,0
Dirección General de Migración y Extranjería	106,1	17,0	-12,1	22,0
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)	0,3	0,1	296,9	93,3
Banco Hipotecario de la Vivienda	89,3	-74,6	-10,0	59,6
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				124,9
Consejo de Transporte Público	-9,9	36,2	-7,9	-1,3
Ministerio de Salud	-15,1	3,1	3.474,9	-21,1
Consejo Nl. Adulto Mayor	18,3	-11,7	10,4	-1,9
Cruz Roja (M. Salud)	0,3	0,1	-0,5	-1,2
Municipalidades de Zonas Productoras	-22,8	-8,7	15,3	-17,9
Otros	446,9	0,6	-4,9	-1,1
Subtotal mandatos legales	**129,1**	**1,6**	**1,4**	**9,6**
Total	**30,9**	**2,6**	**6,3**	**5,4**

(1) Los destinos específicos se agruparon por entidad beneficiaria y no por base legal.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

Los dos mandatos constitucionales con destino específico, la educación pública y el Poder Judicial, son las principales obligaciones del Gobierno en cuanto a destinos específicos se refiere. En conjunto, representaron casi un 75 por ciento del total de este tipo de obligación en el 2013. Las leyes, por su parte, han aumentado su importancia al pasar de

14,7 por ciento en el 2009 a 25,3 por ciento en el 2013 (cuadro 5). Es importante señalar que este comportamiento no obedece solamente al aumento de obligaciones por leyes promulgadas en los últimos años, sino también a que se dio cumplimiento a algunas de ellas que antes no se daba, en parte por los pronunciamientos de la Sala Constitucional. Los dos destinos cuya importancia porcentual ha crecido más son FODESAF y "Otros".

Cuadro 5
GOBIERNO CENTRAL:
PARTICIPACIÓN RELATIVA DE LOS GASTOS EN DESTINOS ESPECÍFICOS, 2009-2013
(en porcentajes)

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	72,1	63,3	63,0	64,4	63,2
Destinos específicos para educación	15,3	12,7	13,1	13,2	13,6
No especificados por ley	56,9	50,5	49,9	51,1	49,5
Poder Judicial	13,1	11,0	11,5	11,2	11,5
Subtotal mandatos constitucionales	**85,3**	**74,2**	**74,5**	**75,6**	**74,7**
FODESAF	0,6	7,9	8,0	7,7	8,0
Consejo Nacional de Vialidad	6,9	5,4	5,5	5,1	4,7
Ministerio de Seguridad Pública	0,1	0,1	0,1	0,0	1,1
Municipalidades	1,4	1,1	1,2	1,1	1,0
Caja Costarricense del Seguro Social	0,2	0,1	0,1	0,5	0,9
Consejo Técnico de Aviación Civil	1,0	0,6	0,7	0,5	0,5
Fonafifo (M. Ambiente)	0,4	0,6	0,5	0,5	0,5
Patronato Nacional de la Infancia	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5
Consejo Nac. Desarrollo de la Comunidad	0,6	0,3	0,3	0,4	0,4
Dirección General de Migración y Extranjería	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2
Banco Hipotecario de la Vivienda	0,3	0,5	0,1	0,1	0,1
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				0,1	0,1
Consejo de Transporte Público	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Ministerio de Salud	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Consejo Nl. Adulto Mayor	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Cruz Roja (M. Salud)	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Municipalidades de Zonas Productoras	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
Otros	1,9	8,1	7,9	7,1	6,6
Subtotal mandatos legales	14,7	25,8	25,5	24,4	25,3
Total	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**

(1) Los destinos específicos se agruparon por entidad beneficiaria y no por base legal.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

La educación pública es el principal destino del gasto, ya que representa el 63 por ciento del monto total de los destinos establecidos constitucional y legalmente en el 2013.[4] El gasto en educación está definido en forma muy amplia, ya que solamente alrededor del 21 por ciento del mismo tiene un objeto de beneficiario más específico (universidades, juntas de educación, entre otros). Este porcentaje agrupa todas las obligaciones legales cuyo destino es alguna entidad del sector de educación.

El Poder Judicial es el segundo destino en importancia y proviene de lo establecido en el artículo 177 de la Constitución Política, al obligar a otorgarle al menos el 6 por ciento de los ingresos del Gobierno. Al igual que el mandato constitucional para la educación pública, este se define en forma muy amplia ya que no se regula ni se condiciona más estrechamente los usos de los recursos. Su independencia le permite distribuir el presupuesto y el Ministerio de Hacienda únicamente conoce la programación del gasto. Es muy importante destacar que actualmente el monto que recibe el Poder Judicial supera el 6 por ciento; para el año 2013, representó el 8,76 por ciento de los ingresos.

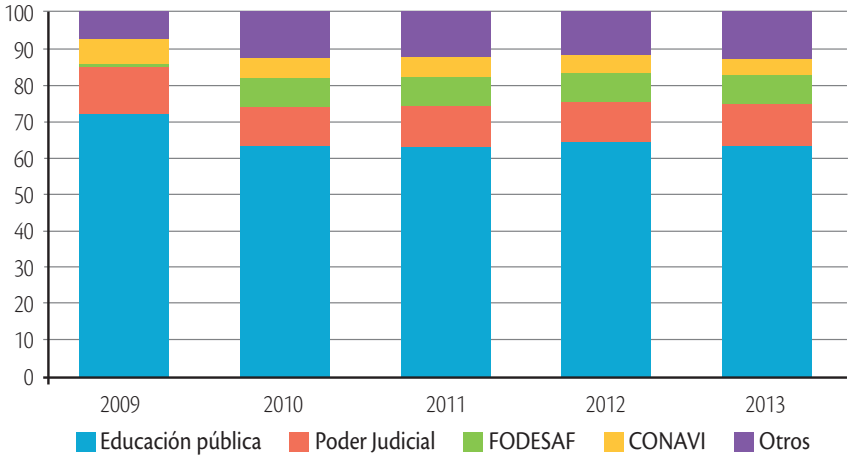
El Fondo de Desarrollo y Asignaciones Familiares, FODESAF es el tercer destino en importancia (con casi un 8 por ciento del total de los destinos transferidos por el Gobierno). En este caso, originalmente, la Ley n.° 5662 establecía que este fondo debía recibir el 20 por ciento del impuesto sobre las ventas, un monto significativo que, además, no fue creado con su fuente de financiamiento sino, como ya se ha señalado anteriormente, creado con base en un impuesto existente en el momento de promulgación de la ley. Por ese motivo, si bien es cierto el FODESAF siempre ha recibido recursos del Gobierno, estos no eran iguales a los que la ley establecía antes del 2010. En el 2009, se modificó el monto a transferir estableciéndolo en 593.000 salarios base, lo cual es aún un monto alto, pero que se cumple.

El CONAVI es el cuarto destino en importancia, pues representa un 4,7 por ciento del total de obligaciones. El resto de los destinos pesan muy poco dentro del total pues casi ninguno supera el 1 por ciento. Cabe desatacar, sin embargo, el caso del Ministerio de Seguridad que en el 2013 recibió aproximadamente 25 veces más que en el 2009 al pasar de 1.454 a 30.902 millones de colones entre ese año y el 2013. Esto obedece que a partir del 2012 se promulgó la ley que le asigna el rubro correspondiente al impuesto a las personas jurídicas.

El rubro de *Otros* ha crecido significativamente y en el 2013 ya sumaba el 6,6 por ciento de todas las obligaciones de gasto con destino específico. Su monto pasó de 28.330 a 178.691 millones de colones en el período 2009-2013, un monto 6 veces más alto que al inicio del período.

4 Algunas entidades no aparecen como beneficiarias debido a que están incluidas dentro del rubro general de "educación pública", y en estos casos se han agregado en un solo monto denominado "destinos específicos para la educación". Estas entidades son: las juntas de educación III y IV ciclo para estudiantes con discapacidad, juntas de educación, los patronatos escolares, las universidades públicas, la Asociación de olimpiadas especiales y la Asociación del comité paraolímpico integral, entre otras.

Gráfico 1
GOBIERNO CENTRAL: PARTICIPACIÓN RELATIVA DE LOS GASTOS EN DESTINOS ESPECÍFICOS, 2009-2013
(en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

4. PESO DE LOS GASTOS CON DESTINO ESPECÍFICO EN EL GASTO DEL GOBIERNO

¿Qué significa esto en las finanzas públicas del Gobierno y, en particular, cuánto pesan estas obligaciones de gasto? Del total de gasto del Gobierno, los destinos específicos han representado más del 50 por ciento en los últimos cinco años. En el 2013 representaron un 55 por ciento. Solo los mandatos constitucionales imponen un gasto que representa el 40 por ciento del total de gasto del Gobierno (cuadro 6).

Este es un indicador de inflexibilidad irrefutable, ya que quiere decir que aun cuando el Gobierno quisiera modificar la forma en la que gasta sus ingresos, los grados de libertad con los que cuenta se ven reducidos significativamente pues existe un 50 por ciento que constitucional o legalmente no se puede modificar. Esto, sin considerar otro tipo de inflexibilidades de corto plazo como, por ejemplo, el gasto en salarios diferentes a los de educación y el Poder Judicial, pensiones, pago de intereses. Como porcentaje de los ingresos, los destinos específicos representaron un 76 por ciento en el 2013, mientras que representaban un 65 por ciento en el 2001 (Camacho, 2002, p. 172). El problema, lejos de abordarse, se ha agravado por la proliferación de más leyes y mandatos constitucionales, así como de una posición más fuerte de la Sala Constitucional en cuanto a la obligación de cumplir con esas obligaciones.

Cuadro 6

GOBIERNO CENTRAL:

GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS COMO PORCENTAJE DEL GASTO TOTAL, 2009-2013

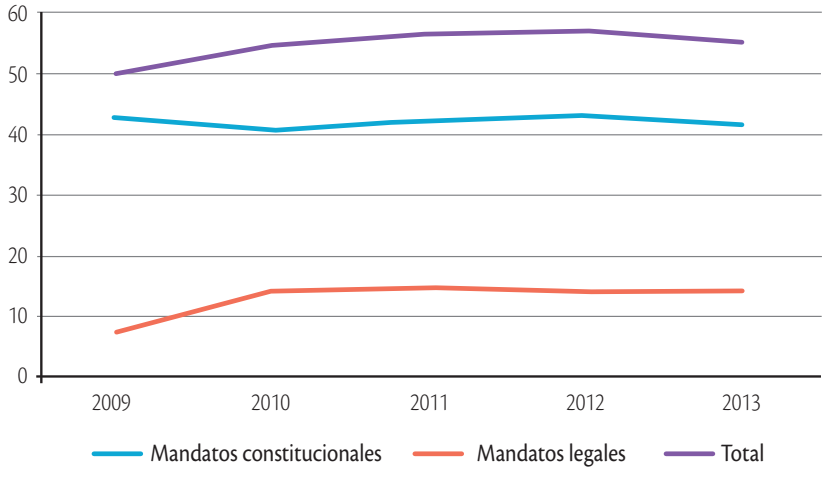
(en porcentajes)

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	36,0	34,5	35,5	36,5	34,9
Destinos específicos para educación	7,6	6,9	7,4	7,5	7,5
No especificados por ley	28,4	27,5	28,2	29,0	27,4
Poder Judicial	6,6	6,0	6,5	6,4	6,4
Subtotal mandatos constitucionales	**42,6**	**40,4**	**42,0**	**42,9**	**41,2**
FODESAF	0,3	4,3	4,5	4,4	4,4
Consejo Nacional de Vialidad	3,5	2,9	3,1	2,9	2,6
Ministerio de Seguridad Pública	0,0	0,0	0,0	0,0	0,6
Municipalidades	0,7	0,6	0,7	0,6	0,5
Caja Costarricense del Seguro Social	0,1	0,1	0,1	0,3	0,5
Consejo Técnico de Aviación Civil	0,5	0,3	0,4	0,3	0,3
Fonafifo (M. Ambiente)	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3
Patronato Nacional de la Infancia	0,3	0,2	0,2	0,2	0,3
Consejo Nac.Desarrollo de la Comunidad	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2
Dirección General de Migración y Extranjería	0,1	0,1	0,2	0,1	0,2
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Banco Hipotecario de la Vivienda	0,2	0,3	0,1	0,1	0,1
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				0,0	0,1
Consejo de Transporte Público	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1
Ministerio de Salud	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Consejo Nl. Adulto Mayor	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Cruz Roja (M. Salud)	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Municipalidades de Zonas Productoras	0,1	0,1	0,0	0,1	0,0
Otros	1,0	4,4	4,5	4,0	3,7
Subtotal mandatos legales	**7,4**	**14,0**	**14,4**	**13,8**	**14,0**
Total (como porcentaje del gasto)	**50,0**	**54,5**	**56,4**	**56,7**	**55,2**
Con base en otras variables:					
como porcentaje del total de ingresos	**62,2**	**74,4**	**72,2**	**74,2**	**76,1**
como porcentaje del PIB	**8,7**	**10,6**	**10,5**	**10,6**	**10,8**

(1) Los destinos específicos se agruparon por entidad beneficiaria y no por base legal.

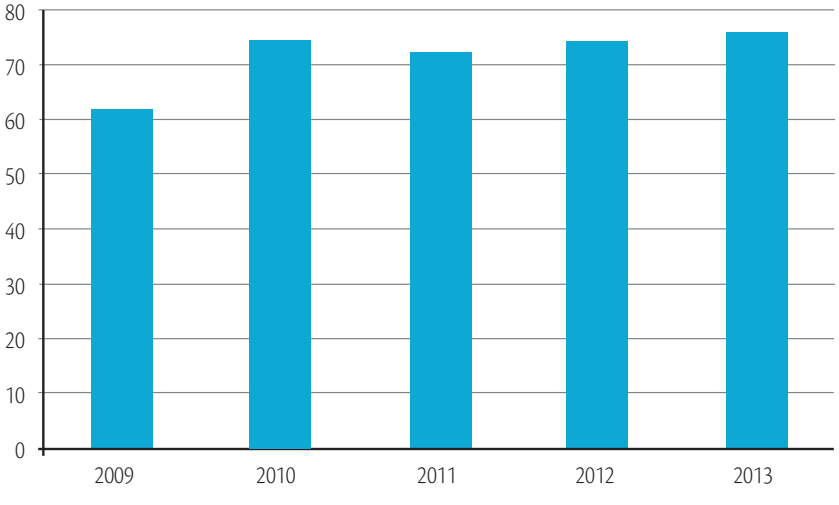
Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

Gráfico 2
GOBIERNO CENTRAL: GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS
COMO PORCENTAJE DEL GASTO TOTAL, 2009-2013
(en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

Gráfico 3
GOBIERNO CENTRAL: GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS
COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS, 2009-2013
(en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

5. CUMPLIMIENTO DE LOS MANDATOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES DE DESTINOS ESPECÍFICOS

5.1 Cumplimiento en el Presupuesto Nacional

El cumplimiento por parte de la Asamblea Legislativa y del Poder Ejecutivo en relación con la presupuestación y giro de los montos señalados en los diversos mandatos constitucionales o legales ha sido un tema controversial no solo por la dificultad financiera para acatarlos total o parcialmente sino por la interpretación jurídica de las obligaciones generadas en dichos mandatos.

Por esa razón, no siempre se ha cumplido con la presupuestación y giro total de los recursos asignados por la Constitución o por las leyes. La Sala Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones ante recursos de amparo o de inconstitucionalidad ante la omisión total o parcial en el cumplimiento de obligaciones particulares, como se señaló ampliamente en la sección 3. En definitiva, la Sala Constitucional ha tenido, en la práctica, un rol decisorio en los márgenes de flexibilidad de la Asamblea Legislativa y del Poder Ejecutivo, sobre todo ante los cambios en su postura en diferentes pronunciamientos; pero debe reconocerse, también, que han sido los legisladores quienes han creado una expectativa para las entidades o destinos beneficiarios.

Como ya se señaló, a partir de 1999, la Sala Constitucional tuvo un cambio en su posición respecto a la obligatoriedad de presupuestar y girar los montos definidos en leyes con destino específico. A partir de ahí, salvo algunas excepciones, ha dejado muy poco margen a la Asamblea legislativa y al Poder Ejecutivo para decidir sobre el cumplimiento o no de estas obligaciones. Es por ese motivo que, en el período 2009-2013 comprendido en este estudio, se puede afirmar que ha existido un cumplimiento casi total de las obligaciones de la mayor parte de las disposiciones legales y constitucionales (cuadro 7).

En su conjunto, actualmente se presupuesta cerca del 100 por ciento de los destinos asignados por leyes o por la Constitución, aunque la composición de ese porcentaje no es uniforme por entidad beneficiaria como se verá más adelante, ya que en algunos casos se cubre un porcentaje mayor a lo dispuesto y en otros casos un porcentaje menor. Hace cinco años, en el 2009, el cumplimiento era, en su conjunto, del 73 por ciento del total de los mandatos.

Cuadro 7

GOBIERNO CENTRAL:
PRESUPUESTO EN DESTINOS ESPECÍFICOS COMO PROPORCIÓN DEL MONTO ASIGNADO POR LEY O CONSTITUCIÓN, 2009-2013
(en porcentajes)

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	107,4	113,4	115,3	116,2	116,9
Destinos específicos para educación	96,2	95,3	92,4	97,9	92,8
No especificados por ley	111,0	119,0	122,8	122,0	125,6
Poder Judicial	118,5	143,5	146,1	149,1	151,9
FODESAF	5,9	100,0	106,4	100,0	100,0
Consejo Nacional de Vialidad					
Impuesto por la Propiedad de Vehículos	100,0	100,0	100,0	100,0	88,4
Impuesto Únicos sobre los Combustibles	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ministerio de Seguridad Pública					
Impuesto a las personas jurídicas	–	–	–	100,0	100,0
Impuesto a casinos y empresas de apuestas	–	–	–	–	100,0
Derechos de exportación del banano	87,3	85,0	87,8	102,5	57,3
Municipalidades	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Caja Costarricense del Seguro Social					
Impuesto a bebidas alcohólicas – Régimen no Contributivo	124,8	135,2	135,2	135,2	135,2
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	100,0	99,7
Consejo Técnico de Aviación Civil	100,0	99,5	100,0	100,0	100,0
Fonafifo (Ministerio de Ambiente)	69,5	100,0	96,6	100,0	100,0
Patronato Nacional de la Infancia					
Impuesto de Renta	18,0	15,5	16,5	16,5	19,6
Impuesto a bebidas alcohólicas					
– Niñez en riesgo	37,0	37,0	37,0	37,0	37,0
– Fondo de atención a la niñez	82,9	82,9	82,9	82,9	82,9
– Fundación Mundo de Oportunidades	82,9	82,9	82,9	82,9	82,9
Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad	56,1	47,4	44,0	54,1	52,0
Dirección General de Migración y Extranjería					
Fondo Social Migratorio	–	–	–	–	0,0
Fondo Especial de Migración	–	–	–	–	63,3
Confección de documentos de Migración	106,4	181,0	237,0	177,1	218,1
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)					
Impuesto a bebidas alcohólicas	27,7	27,7	27,7	27,7	27,7
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	100,0	99,7

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Banco Hipotecario de la Vivienda	100,0	100,0	106,4	100,0	100,0
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				100,0	99,7
Consejo de Transporte Público	90,2	86,9	88,6	87,7	87,9
Ministerio de Salud	106,4	100,0	106,4	97,6	90,9
Consejo Nacional del Adulto Mayor	82,9	95,4	95,4	95,4	95,4
Cruz Roja (Ministerio de Salud)					
Impuesto a bebidas alcohólicas	19,5	19,4	19,4	19,4	19,4
Impuesto Único sobre los Combustibles	83,2	83,2	87,3	86,5	86,5
Municipalidades de Zonas Productoras	111,2	82,3	83,0	111,6	141,0
Otros	56,6	79,3	89,7	80,7	89,2
Total	**73,1**	**97,2**	**100,2**	**99,8**	**99,8**

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Dirección de Presupuesto del Ministerio de Hacienda.

Es importante aclarar, además, que del monto definido por las distintas leyes, muchas instituciones reciben una transferencia o subvención adicional del Gobierno para cubrir gastos operativos como los salarios. Por tanto, en la práctica se constituyen como una obligación de gasto aun cuando no haya una ley que lo indique.

En varios casos, se presupuesta exactamente el monto de gasto que la ley asigna a un destino específico. Se presentan, sin embargo, otros dos tipos de situaciones: una, cuando se presupuesta más de lo que legalmente corresponde y otra cuando se presupuesta un monto significativamente menor a lo que se les debería asignar por ley.

En la primer situación se encuentra el Poder Judicial, el cual recibió 1,5 veces el monto asignado por la Constitución en el 2013, es decir 100.000 millones adicionales o 0,3 por ciento del PIB. Históricamente se le había asignado un monto semejante al 6 por ciento de los ingresos del Gobierno, pero en los últimos años es evidente el fuerte incremento en ese destino. Lo mismo ocurre en el caso de la transferencia que recibe la CCSS producto de la Ley n.° 7972, la cual supera en 35 por ciento el monto previsto por dicha ley. Las municipalidades de zonas productoras, conforme lo establecido por la Ley n.° 5515, también recibieron en el 2013 un monto muy superior a lo establecido y la Dirección General de Migración y Extranjería se ha caracterizado por recibir casi el doble de lo que legalmente le corresponde de los ingresos recibidos por la confección de los documentos migratorios, como se indica en el cuadro 7. En el caso de la misma Dirección de Migración, por ejemplo, al mismo tiempo no recibió ingreso alguno del Fondo Social Migratorio y solo un 63 por ciento del Fondo Especial de Migración.

Los destinos específicos establecidos más recientemente y con fuente de financiamiento muestran un cumplimiento total de la obligación.

Hay casos en los cuales las transferencias no alcanzan el monto asignado por ley. La situación fiscal de los últimos años y la ausencia de nuevos ingresos para financiar los destinos específicos establecidos en diversas leyes, ha conducido a que no se cumpla con ellas. Ha sido la Sala Constitucional la que, a pesar de estos argumentos esgrimidos por el Poder Ejecutivo, ha obligado a presupuestar la totalidad de las transferencias. Un caso es la obligación de destinar el 7 por ciento del impuesto sobre la renta al PANI. No solo se trata de un monto muy alto sino que, además, se impuso sobre un ingreso existente y no de una nueve fuente de financiamiento. Al PANI se le ha presupuestado menos de la quinta parte de lo asignado por ley, en el período 2009-2013. Esta omisión ha sido recurrida en varias ocasiones ante la Sala Constitucional y, el Ministerio de Hacienda ha estado considerando un plan de gradualidad para solventar el incumplimiento. Ahora bien, esta es una de las instituciones beneficiarias de varias leyes, con base en las cuales también recibe transferencias del Gobierno aunque tampoco por la totalidad de lo asignado por ley.

Otro ejemplo en el cual no se presupuesta la totalidad de la transferencia establecida por ley es la correspondiente al Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad, también atada al impuesto sobre la renta (cuadro 7), en la cual se ha presupuestado aproximadamente la mitad.

Las transferencias producto de la ley que creó el impuesto específico al consumo de bebidas alcohólicas y cigarrillos tampoco alcanzan el monto total previsto. Las instituciones beneficiarias de esta ley son, entre otras, la Cruz Roja, el IAFA y el PANI, cuyo monto presupuestado se muestra en el cuadro 7.

5.2 Cumplimiento en el gasto efectivamente devengado

Presupuestar lo dispuesto por mandatos legales o constitucionales es una parte del cumplimiento. La otra parte es girar el monto presupuestado, lo cual ha estado condicionado a la situación de las finanzas públicas, a los pronunciamientos de la Sala Constitucional y a la aplicación del principio de caja única.

La situación de las finanzas públicas ha sido una restricción constante sobre la disponibilidad de recursos para cumplir con los destinos específicos del gasto. Es por esa razón que, en reiteradas ocasiones, el Poder Ejecutivo ha argumentado, frente a los recursos de amparo o de inconstitucionalidad interpuestos por la omisión en el giro total o parcial de los recursos, que la situación fiscal impide el cumplimiento de dichas disposiciones y, en particular, esta restricción es evidente cuando se creó una obligación de gasto sin su respectiva fuente nueva de ingresos. Sin embargo, como ya se ha explicado, la Sala Constitucional no ha aceptado este argumento y ha obligado al Poder Ejecutivo a cumplir con el giro total de recursos asignados por diversas leyes.

Antes de la promulgación de la Ley General de Administración Financiera y Presupuestos Públicos n.° 8131 (LGAFPP) en el 2001, la Tesorería Nacional del Ministerio de Hacienda giraba los fondos a cuentas bancarias de las entidades beneficiarias de este tipo de leyes. Esto generaba una presión sobre el flujo de caja y sobre las necesidades de financiamiento de la Tesorería Nacional, en ocasiones en forma innecesaria pues las entidades no estaban utilizando los recursos conforme se les giraba.

Desde la promulgación de esta ley, se mejoró el manejo financiero de las transferencias de fondos a entidades descentralizadas (fuera del Presupuesto Nacional). En particular, el artículo 66 de la LGAFPP indica que: "Todos los ingresos que perciba el Gobierno, entendido este como los órganos y entes incluidos en los incisos a) y b) del artículo 1º de esta Ley, cualquiera que sea la fuente, formarán parte de un fondo único a cargo de la Tesorería Nacional. Para administrarlos, podrá disponer la apertura de una o varias cuentas en colones o en otra moneda. Los recursos recaudados en virtud de leyes especiales que determinen su destino, se depositarán en cuentas abiertas por la Tesorería Nacional en el Banco Central de Costa Rica. Estos recursos financiarán total o parcialmente, según lo disponga la ley respectiva, el presupuesto de gastos del ente responsable de la ejecución del gasto. La Tesorería Nacional girará los recursos a los órganos y entes, de conformidad con sus necesidades financieras según se establezca en la programación presupuestaria anual".

Lo anterior significa que la Tesorería devenga contablemente fondos a favor de las entidades según lo dispone cada ley por medio de cuentas registradas en el Banco Central (no en cuentas bancarias de las entidades) pero el flujo de efectivo se realiza conforme se requieren los recursos, lo cual reduce la presión sobre las necesidades de caja de la Tesorería. Esto hace una clara separación entre la parte presupuestaria y la parte del flujo de caja. Si no los utiliza totalmente durante el año, la Tesorería mantiene un saldo a favor de la entidad por el monto no utilizado pero no está en la obligación de girarle los recursos al cierre del año para cumplir con las respectivas leyes. La entidad incorpora ese superávit en el presupuesto del siguiente año. En breve, ese manejo financiero asegura que los recursos asignados por ley para un destino específico se mantengan como un saldo a favor de la entidad respectiva y, en ese sentido, se cumple totalmente con la obligación. Si bien es cierto, esto ya no genera una presión de caja sobre la Tesorería Nacional, también es cierto que la entidad beneficiaria acumula un superávit presupuestario, tema que se abordará en la próxima sección.

El artículo 43 de la LGAFPP refuerza el concepto anterior, en el sentido que los recursos permanecen en el fondo de la Tesorería Nacional mientras no sean utilizados por las entidades beneficiarias de transferencias: "Los recursos que se asignen como transferencias presupuestarias, tanto a favor de sujetos de derecho público como de derecho privado, se mantendrán en la caja única del Estado y serán girados a sus destinatarios conforme a la programación financiera que realice el Ministerio de Hacienda, con base en la programación que le presenten los respectivos destinatarios y la disponibilidad de recursos del Estado."

Cuadro 8

GOBIERNO CENTRAL:
GASTO DEVENGADO EN DESTINOS ESPECÍFICOS
COMO PROPORCIÓN DEL MONTO PRESUPUESTADO, 2009-2013
(en porcentajes)

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Educación por Constitución	97,5	98,9	95,3	98,2	97,7
Destinos específicos para educación	96,2	100,0	100,0	100,0	100,0
No especificados por ley	97,8	98,6	94,2	97,7	97,1
Poder Judicial	90,6	92,1	94,5	93,2	96,9
FODESAF	71,6	100,0	100,0	100,0	100,0
Consejo Nacional de Vialidad					
Impuesto por la Propiedad de Vehículos	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuesto Únicos sobre los Combustibles	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Ministerio de Seguridad Pública					
Impuesto a las personas jurídicas	–	–	–	3,2	100,0
Impuesto a casinos y empresas de apuestas	–	–	–	–	100,0
Derechos de exportación del banano	100,0	100,0	100,0	35,4	37,8
Municipalidades	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Caja Costarricense del Seguro Social					
Impuesto a bebidas alcohólicas - Régimen no Contributivo	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	100,0	100,0
Consejo Técnico de Aviación Civil	100,0	93,3	100,0	78,1	100,0
Fonafifo (Ministerio de Ambiente)	91,6	100,0	100,0	100,0	100,0
Patronato Nacional de la Infancia					
Impuesto de Renta	98,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuesto a bebidas alcohólicas					
– Niñez en riesgo	50,0	100,0	100,0	100,0	100,0
– Fondo de atención a la niñez	25,0	100,0	100,0	100,0	100,0
– Fundación Mundo de Oportunidades	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad	100,0	100,0	98,8	99,1	99,5
Dirección General de Migración y Extranjería					
Fondo Social Migratorio	–	–	–	–	–
Fondo Especial de Migración	–	–	–	–	100,0
Confección de documentos de Migración	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)					
Impuesto a bebidas alcohólicas	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	100,0	100,0

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Banco Hipotecario de la Vivienda	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)				100,0	100,0
Consejo de Transporte Público	100,0	84,5	100,0	100,0	100,0
Ministerio de Salud	100,0	100,0	100,0	99,4	37,8
Consejo Nacional del Adulto Mayor	96,4	98,9	87,2	96,7	96,0
Cruz Roja (Ministerio de Salud)					
Impuesto a bebidas alcohólicas	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Impuesto Único sobre los Combustibles	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Municipalidades de Zonas Productoras	98,9	100,0	99,5	100,0	99,9
Otros	99,4	100,5	94,0	131,8	98,6
Total	96,5	98,3	95,9	98,8	97,9

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Dirección de Presupuesto del Ministerio de Hacienda.

Es evidente, entonces, que el monto de gasto devengado por concepto de las transferencias a entidades beneficiarias de leyes con destino específico siempre es igual al monto presupuestado, es decir, se cumple en un 100 por ciento. La única excepción es cuando el destino es parte del Presupuesto Nacional (no se transfiere a una entidad descentralizada) ya que, en esos casos, si no se utiliza la totalidad de los recursos en un año, la asignación legal o constitucional caduca. En otras palabras, obedece a una subejecución de recursos. En el cuadro 8 se muestra precisamente esta situación de cumplimiento total en las transferencias devengadas y en los casos en que no se cumple totalmente, se trata de programas dentro del Presupuesto Nacional. Este es el caso de, por ejemplo, el Poder Judicial, de lo correspondiente a educación pública y del Ministerio de Seguridad, los cuales forman parte del Presupuesto Nacional.

6. IMPORTANCIA FINANCIERA DE LA TRANSFERENCIA ESPECÍFICA PARA LA ENTIDAD BENEFICIARIA

En el Recuadro 1 se señaló que, en ocasiones, la transferencia que recibe una entidad producto de una ley con destino específico puede ser simbólica en el sentido que representa una proporción relativamente baja de sus ingresos y, por lo tanto, no es relevante como fuente de financiamiento de sus gastos. Esta información sobre el peso financiero para la entidad beneficiaria permitiría tener elementos adicionales para valorar y revisar la conveniencia de mantener algunas de estas disposiciones. Lo ideal es que la valoración de la conveniencia de mantener estas disposiciones abarque no sólo aspectos financieros sino también aspectos de efectividad y eficiencia en el uso

de los recursos asignados al destino específico, pero esto último está fuera del alcance de este estudio.

Cuadro 9
ENTIDADES BENEFICIARIAS SELECCIONADAS: INGRESO CORRESPONDIENTE AL DESTINO ESPECÍFICO COMO PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS TOTALES, 2009-2013
(en porcentajes)

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
FODESAF - Impuesto de ventas	5,1	45,5	44,9	40,7	43,1
Consejo Nacional de Vialidad	58,1	45,4	50,8	52,7	51,0
Impuesto por la Propiedad de Vehículos	22,8	16,4	18,7	18,8	18,8
Impuesto Únicos sobre los Combustibles	35,3	29,0	32,1	33,9	32,2
Caja Costarricense del Seguro Social	0,1	0,1	0,1	0,1	0,9
Impuesto a bebidas alcohólicas - Régimen no Contributivo	0,1	0,2	0,1	0,1	0,0
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	0,0	0,8
Consejo Técnico de Aviación Civil - Derechos de Salida	25,3	33,0	22,4	33,4	50,4
FONAFIFO (Ministerio de Ambiente) - Impuesto único sobre los combustibles	46,4	57,0	72,6	53,7	44,3
Patronato Nacional de la Infancia	58,1	45,4	50,8	52,7	32,9
Impuesto de Renta	31,5	30,7	27,9	25,3	30,7
Impuesto a bebidas alcohólicas					0,0
– Niñez en riesgo	1,6	3,0	2,8	2,3	2,2
– Fondo de atención a la niñez	0,4	1,5	1,4	0,0	0,0
– Fundación Mundo de Oportunidades	32,8	35,7	46,3	41,3	56,2
Dirección General de Migración y Extranjería	0,0	100,0	200,0	105,2	74,7
Fondo Social Migratorio	–	–	–	13,9	0,0
Fondo Especial de Migración	–	–	–	–	22,3
Confección de documentos de Migración	0,0	100,0	200,0	105,2	52,4
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA)	6,8	6,0	11,0	16,7	33,5
Impuesto a bebidas alcohólicas	6,8	6,0	11,0	8,4	4,3
Impuesto a productos de tabaco	–	–	–	0,0	29,2
Banco Hipotecario de la Vivienda	4,0	7,0	1,5	1,1	1,9
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder)	–	–	–	0,0	18,1
Consejo de Transporte Público	250,0	75,4	0,0	183,1	100,0

Destino o Entidad	2009	2010	2011	2012	2013
Consejo Nacional del Adulto Mayor - imp sobre bebidas alchohólicas	45,1	50,2	28,8	32,5	20,9
Cruz Roja (Ministerio de Salud)	13,5	10,9	8,4	8,9	21,7
Impuesto a bebidas alcohólicas	1,2	1,0	0,6	0,8	1,0
Impuesto Único sobre los Combustibles	25,7	20,8	16,1	17,0	20,7
Consejo Nacional de Rehabilitación - impuesto a bebidas alcohólicas	9,0	6,4	4,8	4,7	6,3
Fondo de vida silvestre - timbre fauna silvestre	5,5	0,0	0,0	0,0	0,0
Sistema Nacional de Áreas de Conservación - impuesto forestal	2,9	1,5	0,0	1,5	1,7

Los valores mayores al 100 por ciento obedecen a un tema de registros; los reportes a la Contraloría General de la República, para algunos casos, se hacen antes de que el Ministerio de Hacienda gire parte de los recursos correspondientes a la entidad usufructuaria.

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Dirección de Presupuesto, MH y la CGR.

Es necesario hacer dos aclaraciones en relación con los datos del cuadro 9: primero, se muestran solamente los datos de las instituciones que reportan a la Contraloría General de la República[5] y, segundo, en los porcentajes mostrados no se incluyen recursos adicionales recibidos por las entidades por parte del Gobierno si no están vinculados a una ley que establezca asignaciones específicas.

En este caso, podemos dividir este grupo de entidades en tres, según la importancia relativa de la asignación de recursos por parte del Gobierno dentro de los ingresos totales de dichas entidades. El primer grupo integraría a las "altamente" dependientes de la transferencia (50 por ciento o más de sus ingresos), el segundo abarcaría aquellas instituciones para quienes la asignación es sustantiva (representa entre 10 y 50 por ciento de sus ingresos) y el tercero agrupa a aquellas entidades para quienes la trasferencia es simbólica (representa menos del 10 por ciento).

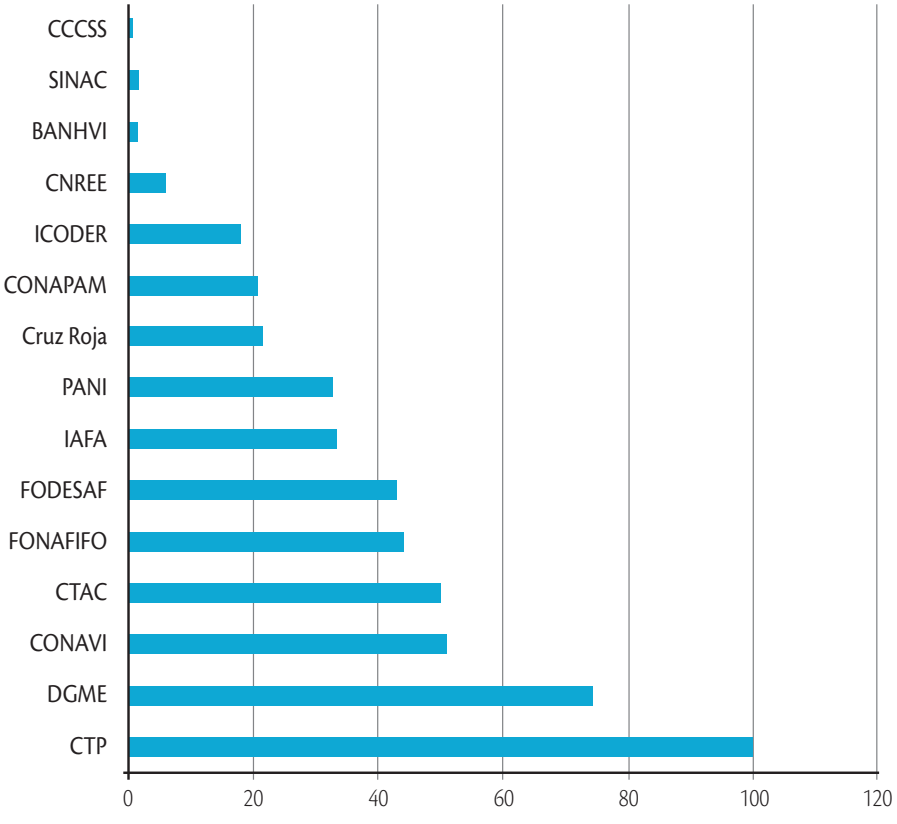
El primer grupo de entidades altamente dependientes de la transferencia asignada por ley está comprendido por: Consejo Técnico de Aviación Civil cuyos ingresos provienen de los impuestos de salida del territorio nacional[6], la Dirección de Migración y Extranjería en lo correspondiente a los ingresos por confección de documentos de migración, la Fundación Mundo de Oportunidades y el Consejo de Transporte Público. En el segundo

5 No se incluyeron las ni las municipalidades ni los consejos nacionales de desarrollo en la lista de entidades beneficiarias de diversas leyes debido a que son numerosas y en algunos casos la fórmula de cálculo del monto dificulta la captura de los datos.

6 En este caso, el porcentaje es mayor del 50 por ciento en el 2013 pero menor en los años anteriores.

grupo están FODESAF, FONAFIFO, PANI (en lo proveniente del impuesto sobre la renta)[7], CONAVI (si se va cada fuente de ingreso –impuesto a combustibles e impuesto a propiedad de vehículos– en forma independiente), el Fondo Especial de Migración, el IAFA (en lo proveniente del impuesto a los productos de tabaco), el ICODER, la Cruz Roja (en lo proveniente del impuesto único sobre los combustibles) y el Consejo Nacional de Adulto Mayor[8]. Dentro del tercer grupo donde la transferencia puede considerarse simbólica están la CCSS, BANHVI, Fondo de vida silvestre y SINAC. Además, cuatro entidades en lo proveniente del impuesto sobre bebidas alcohólicas (PANI, IAFA, Cruz Roja y CNREE).

Gráfico 4
ENTIDADES BENEFICIARIAS SELECCIONADAS: INGRESO CORRESPONDIENTE AL DESTINO ESPECÍFICO COMO PROPORCIÓN DE LOS INGRESOS TOTALES, 2013.
(en porcentajes)



Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Dirección de Presupuesto, MH y CGR.

7 La Fundación Mundo de Oportunidades reporta un ingreso diferente al del PANI por lo que su porcentaje de ingresos del destino específico es calculado sobre los ingresos de la misma y no del PANI.

8 En el caso del Consejo de Adulto Mayor, la importancia de la transferencia del gobierno se ha reducido en los últimos años de niveles de 45-50 por ciento en el 2009-2010 a 20 por ciento en el 2013.

Un análisis complementario es preguntarse ¿cuál es el nivel de ejecución de las entidades beneficiarias? Esta información se evidencia en el superávit generado (recursos excedentes) cada año en las diversas entidades. En algunos casos, el dato del superávit resulta no solo de la transferencia asignada por una ley sino de otros ingresos recibidos por la entidad, pero en definitiva es un indicador del grado de ejecución de recursos y, por tanto, de cuán necesaria es la transferencia desde el punto de vista financiero. Es decir, independientemente de que las necesidades del país existen en las áreas que las leyes pretenden, lo cierto es que el bajo grado de ejecución de las entidades refleja que los recursos no se necesitan en los montos asignados por ley. El superávit mostrado en el cuadro 10 es el presupuestado para el año indicado y por tanto es el disponible para el año siguiente.

Cuadro 10

ENTIDADES BENEFICIARIAS SELECCIONADAS: SUPERÁVIT ESPECÍFICO Y SUPERÁVIT TOTAL, 2009-2013

(en millones de colones)

	2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	Específico	Total	Específico	Total	Específico	Total	Específico	Total	Específico	Total	Específico	Total
Caja Costarricense del Seguro Social	2.636,92	129.379,02	52.295,65	193.531,15	26.682,64	132.176,15	22.762,11	114.262,11	48.265,16	213.225,97	137.798,91	255.874,64
Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares	737,20	915,78	3.733,37	6.941,94	7.033,40	7.033,40	39.389,40	39.389,40	28.951,13	28.951,13	27.134,53	27.134,53
Fondo Nacional de Financiamiento Forestal	4.905,06	4.907,06	2.021,23	2.096,24	1.329,33	1.329,33	936,22	946,22	4.787,94	4.797,94	718,38	723,38
Patronato Nacional de la Infancia	481,80	4.572,28	159,00	2.344,45	161,21	1.725,34	777,93	3.960,03	2.749,42	7.322,58	3.903,57	7.968,51
Consejo Nacional de Vialidad	1.433,04	3.272,37	3.041,77	8.402,77	47.588,12	56.463,82	70.618,22	70.618,22	61.562,46	61.562,46	64.188,52	64.188,52
Consejo Técnico de Aviación Civil	–	3.731,46	–	–	3.060,00	13.560,00	4.768,05	9.374,46	1.346,82	2.329,00	–	968,22
Junta Adm de la Dirección de Migración y Extranjería	–	–	–	–	–	1.372,26	–	–	–	1.937,28	–	2.712,30
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia	209,11	209,11	451,45	451,45	420,33	420,33	189,69	189,69	622,94	622,94		
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación	3.417,69	3.417,69	3.013,22	3.013,22	2.054,44	2.054,44	1.752,52	1.752,52	6.858,90	6.858,90	3.116,92	3.116,92
Consejo Nacional del Adulto Mayor	322,28	473,85	151,44	159,18	335,40	393,92	545,30	563,07	21,85	43,69	26,35	52,70
Asociación Cruz Roja Costarricense	1.269,10	1.269,10	1.905,03	1.905,03	3.017,69	3.017,69	4.435,79	4.435,79	3.218,02	3.218,02	3.012,49	3.012,49
Consejo Nacional de Rehabilitación y Educ Especial	186,09	619,11	–	964,46	107,02	1.963,79	444,45	2.198,68	186,53	1.854,12		972,13
Fondo de Vida Silvestre	0,03	0,03	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Sistema de Áreas de Conservación	–	–	551,66	3.458,40	574,08	5.579,11	1.048,92	3.535,61	312,58	1.755,61	–	1.525,05
Consejo de Transporte Público	957,40	957,40	1.137,08	1.137,08	1.703,13	1.703,13	654,28	654,28	263,12	263,12	1.354,28	1.354,28
Banco Hipotecario de la Vivienda	40.666,51	40.666,51	35.687,42	35.687,42	43.324,75	43.324,75	72.391,94	72.391,94	108.016,08	108.016,08	19.878,86	19.878,86

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República.

El superávit total de cada institución tiene dos componentes, un superávit específico y uno libre. El primero se refiere al exceso de ingresos ejecutados sobre los gastos ejecutados al final de un ejercicio presupuestario que por disposiciones especiales o legales tienen que destinarse a un fin específico. Esto incluye no solo las leyes con destino específico, sino también obligaciones contractuales, por ejemplo. El CONAVI, por ejemplo, tiene que gastar los ingresos recibidos por el impuesto a la propiedad de vehículos y el impuesto a los combustibles en la reparación y mantenimiento de carreteras y, por ello, si parte de estos ingresos no fueron utilizados en el año, pueden utilizarse el año siguiente pero de manera específica (solamente en la reparación y mantenimiento de carreteras). El segundo, el superávit libre, no tiene que gastarse en algo específico, sino que es de libre disponibilidad de la institución.

En el caso de la CCSS y el BAHNVI, el superávit no es representativo de recursos disponibles ya que, por tratarse de entidades financieras, se trata de fondos de terceros.

En general, todas instituciones beneficiarias de leyes con destino específico y que reportan a la Contraloría General de la República, con excepción del Fondo de Vida Silvestre, cuentan con un superávit permanente en el período 2009-2013. El superávit total, además, ha crecido significativamente en los últimos años en varias de esas instituciones en las cuales la transferencia es alta. Este es el caso de FODESAF, CONAVI y PANI, lo cual refleja un grado bajo de ejecución de los recursos y cuestiona la necesidad de mantener obligaciones permanentes por montos que no son coherentes con el nivel de uso de dichos recursos.

Esto es una interrogante válida, independientemente de la situación fiscal pero se hace más apremiante en virtud de la debilidad de las finanzas públicas. Excluyendo la CCSS y el BANHVI, cuya situación es distinta, hay algunos casos en los cuales el superávit total es, incluso, mayor que la transferencia correspondiente al destino específico (ver cuadro 11). Una evaluación del impacto de los recursos, además, daría aún más información sobre la conveniencia de transferir automática y permanentemente estas transferencias en los montos asignados por ley.

Cuadro 11

ENTIDADES BENEFICIARIAS SELECCIONADAS:
INGRESO CORRESPONDIENTE AL DESTINO ESPECÍFICO Y SUPERÁVIT TOTAL, 2009-2013
(en millones de colones)

	2009		2010		2011		2012		2013	
	Transferencia devengada	Superávit Total	Transferencia devengada	Superávit Total	Transferencia devengada	Superávit Total	Transferencia devengada	Superávit Total	Transferencia devengada	Superávit Total
Caja Costarricense del Seguro Social	2.545,20	129.379,02	2.921,43	193.531,15	3.067,50	132.176,15	12.214,20	114.262,11	24.677,81	213.225,97
Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares	9.000,00	915,78	159.991,40	6.941,94	173.986,20	7.033,40	187.506,60	39.389,40	213.835,80	28.951,13
Fondo Nacional de Financiamiento Forestal	6.341,40	4.907,06	11.218,90	2.096,24	11.779,80	1.329,33	12.831,00	946,22	12.831,00	4.797,94
Patronato Nacional de la Infancia	7.543,46	4.572,28	8.790,20	2.344,45	8.883,47	1.725,34	10.224,74	3.960,03	12.987,01	7.322,58
Consejo Nacional de Vialidad	101.796,10	3.272,37	109.197,50	8.402,77	119.949,20	56.463,82	123.915,50	70.618,22	126.265,50	61.562,46
Consejo Técnico de Aviación Civil	14.520,96	3.731,46	13.007,85	–	15.397,40	13.560,00	11.338,83	9.374,46	13.515,33	2.329,00
Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia	434,80	209,11	460,89	451,45	483,94	420,33	2.007,30	189,69	4.083,43	622,94
Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación	–	3.417,69	–	3.013,22	–	2.054,44	1.504,00	1.752,52	3.560,00	6.858,90
Consejo Nacional del Adulto Mayor	1.768,76	473,85	2.211,60	159,18	2.047,62	393,92	2.361,69	563,07	2.438,42	43,69
Asociación Cruz Roja Costarricense	1.656,60	1.269,10	1.755,90	1.905,03	1.843,70	3.017,69	1.917,49	4.435,79	1.994,19	3.218,02
Consejo de Transporte Público	1.937,40	957,40	1.844,69	1.137,08	2.635,10	1.703,13	2.536,60	654,28	2.633,52	263,12
Banco Hipotecario de la Vivienda	4.700,00	40.666,51	9.400,00	35.687,42	2.500,00	43.324,75	2.350,00	72.391,94	3.948,00	108.016,08

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la Contraloría General de la República y la Dirección Presupuestaria del Ministerio de Hacienda.

7. CONCLUSIONES

La proliferación de leyes y de mandatos constitucionales que han creado destinos específicos del gasto del Gobierno es uno de los principales problemas de la situación fiscal actual y de la gestión de los recursos públicos. Su naturaleza y evolución dan cuenta de ello:

1. Antes de los noventa se crearon destinos específicos sin crear la fuente de financiamiento en no menos de diez leyes. Esta práctica ha continuado en las últimas décadas y ese número casi se ha duplicado, pero a partir de los noventa algunas de ellas sí han creado su respectiva fuente de financiamiento. Los mandatos constitucionales, por su lado, han sido creados sin fuente de financiamiento y pesan cada vez más en las finanzas públicas.

2. El hecho de que las leyes señalen el impuesto sobre el cual se calcula el monto de los recursos asignados a un determinado destino específico, no significa que este tiene fuente de financiamiento. Si el impuesto señalado ya estaba en vigencia y generaba ingresos en el momento en que se promulgó alguna de estas leyes, no se están creando nuevos ingresos para su financiamiento.

3. Dado que la mayor parte de los destinos específicos se han creado sin una nueva fuente de financiamiento y, por lo tanto, no puede decirse en esos casos que su creación responde a una forma soslayada de generar nuevos ingresos, podría plantearse que el sentido político de estas leyes es asegurar y controlar un determinado uso de los recursos fiscales en el largo plazo. A su vez, esto puede ser producto de la pérdida de confianza en el Gobierno y/o en el proceso presupuestario.

4. La amplitud en la definición de los destinos específicos, la inexistencia de un plazo para su vigencia y la dispersión de leyes que benefician a un mismo fin dificultan la evaluación que eventualmente se haga de estos recursos. Con una sola excepción, los destinos específicos del gasto se establecen por un tiempo indefinido sin establecer obligación alguna de evaluar si la necesidad prevalece después de determinado plazo o si el monto requerido se justifica. Más aún, la mayor parte de los destinos se refieren a instituciones o fondos y no a un determinado uso o función.

5. La Sala Constitucional ha variado su postura en cuanto a si el legislador presupuestario debe acatar lo dispuesto por el legislador ordinario sobre la creación de los destinos específicos, pero ha sido consistente cuando se trata de los mandatos establecidos constitucionalmente. Estas distintas interpretaciones han determinado el grado de cumplimiento de las obligaciones establecidas por dichas leyes por parte de la Asamblea Legislativa y del Poder Ejecutivo. Lo cierto es que han sido los legisladores los que han creado expectativas a los ciudadanos y ahí se origina, por lo tanto, el problema.

6. En total, los mandatos constitucionales y legales generaron en el 2013 gastos del Gobierno por casi 2.689.714 millones de colones, un 83 por ciento más que en el 2009 en términos nominales, muy por encima de la inflación de ese mismo período (20 por ciento). Los dos mandatos constitucionales, la educación pública y el Poder Judicial, son las principales obligaciones del Gobierno en cuanto a destinos específicos se refiere. En conjunto, representaron casi un 75 por ciento del total de este tipo de obligación en el 2013. Las leyes, por su parte, han aumentado su importancia al pasar de 14,8 por ciento en el 2009 a 25,3 por ciento en el 2013. Es importante señalar que este comportamiento no obedece solamente al aumento de obligaciones por leyes promulgadas en los últimos años, sino también a que se dio cumplimiento a algunas de ellas que antes no se daba, en parte por los pronunciamientos de la Sala Constitucional. Los dos destinos más importantes en monto son FODESAF y CONAVI, pues representan la mitad de los mandatos creados por ley.

7. Del total de gasto del Gobierno, los destinos específicos han representado más del 50 por ciento en los últimos cinco años. En el 2013 representaron un 55 por ciento. Sólo los mandatos constitucionales imponen un gasto que representa el 40 por ciento del total de gasto del Gobierno. El fenómeno se ha agravado: como porcentaje de los ingresos, los destinos específicos representaron un 76 por ciento en el 2013, mientras que representaban un 65 por ciento en el 2001. Esto es un problema no solo por la inflexibilidad del gasto sino porque, en su mayoría, no fueron creados con su respectiva fuente de financiamiento y, por ello, se han convertido en parte de las causas del actual problema de las finanzas públicas.

8. A pesar de la dificultad financiera para cumplir con los mandatos constitucionales y legales, la Asamblea Legislativa y el Poder Ejecutivo los acatan en la mayor parte de los casos debido a las resoluciones de la Sala Constitucional en los casos en los que las omisiones han sido recurridas ante ese órgano. Esta ha sido la situación particularmente a partir de 1999 cuando la Sala Constitucional dio un giro importante en su criterio con respecto al tema. No es por casualidad, entonces, que desde finales de los noventa se ha señalado el problema de los destinos específicos en la discusión sobre las finanzas públicas. Así lo hizo, por ejemplo, la Comisión ad hoc de ex ministros de Hacienda en el 2001. Hay instituciones que incluso reciben un monto muy superior a lo estipulado por el respectivo mandato y cabe preguntarse, entonces, cuál papel juega dicho mandato si este es redundante en cuanto al monto. Parece no haber espacio, en esos casos, para el argumento sobre la necesidad de controlar y asegurar determinado monto para esa institución o uso.

9. El manejo financiero de la Tesorería Nacional asegura que los recursos presupuestados a favor de un destino específico se mantengan como un saldo a favor de la entidad respectiva aun cuando esta no los utilice en su totalidad y, en ese sentido, se cumple totalmente con la obligación. No tiene obligación de girarle los recursos

mientras no los utilice y eso hace una clara separación entre la parte presupuestaria y la parte del flujo caja. Si bien es cierto, esto ya no genera una presión de caja sobre la Tesorería Nacional, también es cierto que la entidad beneficiaria acumula un superávit presupuestario que será incorporado en el siguiente año.

10. En varios casos, la transferencia del Gobierno asociada a una ley con destino específico es insignificante como proporción de los ingresos de la entidad beneficiaria y, en ese sentido, es simbólica. Eso sucede en el caso de la CCSS, INVU y varias instituciones beneficiarias del impuesto al consumo de bebidas alcohólicas y cigarrillos.

11. Prácticamente todas instituciones beneficiarias de leyes con destino específico y que reportan a la Contraloría General de la República cuentan con un superávit permanente en el período 2009-2013. El superávit total, además, ha crecido significativamente en los últimos años en varias de esas instituciones en las cuales la transferencia es alta. Este es el caso de FODESAF, CONAVI y PANI, lo cual refleja un grado bajo de ejecución de los recursos y cuestiona la necesidad de mantener obligaciones permanentes por montos que no son coherentes con el nivel de uso de dichos recursos. Esto es una interrogante válida, independientemente de la situación fiscal pero se hace más apremiante en virtud de la debilidad de las finanzas públicas.

A la luz de este análisis, surgen algunas consideraciones en torno a la forma en que deberían valorarse los mandatos constitucionales y legales de destinos específicos del gasto. Primero, introducir una disposición en las leyes que generan mayores obligaciones para que se especifique en forma más concreta el uso de los fondos, el impacto deseado y la forma de medirlo, así como un plazo definido para la asignación de los recursos. La creación de este tipo de disposiciones, además de crear la fuente de financiamiento, debería estar sometida al concepto de "ley de ocaso" en la que se crea una ley por período fijo y, concluido el plazo, desaparece la obligación de gasto salvo que el legislador decida lo mantenerla y/o modificar algunas condiciones de la obligación con base en la evaluación del impacto del gasto. Esto permitiría abandonar el carácter automático que los legisladores crearon en estas disposiciones y pasar del "control y aseguramiento" de los fondos a una institución a la "evaluación" de los fines dispuestos por la ley. En el caso de los mandatos constitucionales, con más razón por el monto que representan, también debería buscarse un mecanismo para tener un mayor grado de evaluación de los recursos. Segundo, en todos los casos en que se genera superávit en forma permanente, valorar la posibilidad de modificar los montos estipulados por ley para que se ajusten mejor a la realidad financiera de las entidades beneficiarias. Tercero, valorar la posibilidad de eliminar aquellos destinos que representan una transferencia insignificante para la entidad beneficiaria, independientemente de si se crearon o no ingresos nuevos para su financiamiento. Tercero, una regla fiscal que establezca límites al déficit fiscal o a la deuda pública sería una forma adicional de controlar en el futuro la creación de las leyes con destino específico sin fuente de financiamiento.

REFERENCIAS

Bird, Richard M. y Jun Joosung (2005). *Earmarking Theory and Korean Practice*. Canadá: International Tax Program-University of Toronto.

"Agenda de transformación fiscal para el desarrollo: Informe de la Comisión *ad hoc* de exministros de Hacienda", en Camacho, Edna (2002), editora, *Costa Rica: una economía frente al desafío fiscal*, San José: Academia de Centroamérica.

Ministerio de Hacienda (2013). *En ruta hacia la consolidación fiscal: una agenda para el diálogo nacional*.

Sala Constitucional, Resolución n.° 15968-2011, 23 de noviembre del 2011.

Sala Constitucional, Resolución n.° 04251-2001, 23 de mayo del 2001.

Sala Constitucional, Resolución n.° 08470-2003, 13 de agosto del 2003.

Contraloría General de la República (2014). "Ingresos Corrientes del Presupuesto Ordinario del Gobierno de la República de Costa Rica para el año 2014". En: http://www.cgr.go.cr/rev_dig/ing_corr/2014/index.html

ANEXO

Nombre del Impuesto	Entidad Usufructuaria	Base Legal	Descripción de la base legal en cuanto al propósito del financiamiento
Renta	Universidades (UNA, ITCR, UCR, UNED)	Ley 6450	
	Patronato Nacional de la Infancia	Ley 7648	Para cumplir cabalmente con sus fines y desarrollar sus programas de manera óptima.
	Juntas de Educación y Administración de Colegios	Ley 6746	
	Consejo Nacional de Desarrollo de la Comunidad	Ley 3859	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.
Impuesto Solidario	Banco Hipotecario de la Vivienda	Ley 8683	El hecho generador del impuesto es la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, al primero de enero de cada año, ubicado en el territorio nacional y utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, tanto las instalaciones fijas como las permanentes.
Timbre Educación y Cultura	Ministerio de Cultura - programa de bibliotecas públicas	Ley 5953	El Poder Ejecutivo incluirá en el Presupuesto Ordinario de la República el monto del incremento referido, como parte del programa de construcción, mantenimiento y funcionamiento de bibliotecas públicas.
Impuesto a las Personas Jurídicas	Ministerio de Seguridad y Ministerio de Justicia	Ley 9024	a) Un cinco por ciento (5 por cientpo) de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Justicia y Paz para financiar la adecuada administración, gestión, fiscalización y recaudación del impuesto por parte del Registro Nacional y para apoyar el financiamiento de la Dirección General de Adaptación Social. b) Un noventa y cinco por ciento (95 por ciento de la recaudación total de este impuesto será asignado al Ministerio de Seguridad Pública para que sea invertido en sus programas de seguridad ciudadana y combate a la delincuencia.
Propiedad de Vehículos	Consejo Nacional de Vialidad (CONAVI)	Ley 7798	Créase el Fondo para la atención de la red vial nacional.
Transferencia de Bienes Inmuebles	Dirección General de Tributación (2,5 por ciento)	Ley 5909	Del producto de este impuesto se destinará anualmente el dos y medio por ciento (2,5 por ciento) al Departamento de Anotación de la Tributación Directa, destinado a la agilización y mecanización de dicha dependencia.
	F.E.E.S. (97,5 por ciento)	Ley 6025	
1 por ciento Sobre el Valor Aduanero	CTAMS para ser distribuidos en los CEN-CINAI	Ley 6879	El destino de los recursos para Los Centros de Educación y Nutrición y Centros Infantiles de Atención Integral, a cargo del Ministerio de Salud, darán prioridad a las zonas marginadas con mayor densidad de mujeres trabajadoras.
Impuesto de Ventas	Asignaciones Familiares	Ley 5662	Con recursos del Fodesaf se pagarán programas y servicios a las instituciones del Estado y a otras expresamente autorizadas en esta ley, que tienen a su cargo aportes complementarios al ingreso de las familias y la ejecución de programas de desarrollo social.

Nombre del Impuesto	Entidad Usufructuaria	Base Legal	Descripción de la base legal en cuanto al propósito del financiamiento
Impuesto Especifico de Consumo sobre bebidas alcohólicas	Consejo Nacional del Adulto Mayor		Para la operación y el mantenimiento con miras a mejorar la calidad de atención de los hogares, albergues y centros diurnos de atención de ancianos, públicos o privados, para financiar programas de atención, rehabilitación o tratamiento de personas adultas mayores en estado de necesidad o indigencia, así como para financiar programas de organización, promoción, educación y capacitación que potencien las capacidades del adulto mayor, mejoren su calidad de vida y estimulen su permanencia en la familia y su comunidad.
	Patronato Nacional de la Infancia		Para financiar programas de atención, albergue, rehabilitación o tratamiento de niñas y niños discapacitados o en riesgo social, incluso los agredidos que requieran tratamiento integral. Estos programas podrán ser realizados por instituciones o entidades, públicas o privadas.
	Instituto de Alcoholismo y Fármacodependencia		IAFA-financiar programas de atención, albergue, rehabilitación o tratamiento de personas con problemas de alcoholismo y farmacodependencia, así como de personas fumadoras, realizados por instituciones o entidades públicas o privadas. También para el tratamiento de las mujeres drogadictas en las provincias de Limón y Puntarenas. De la transferencia, un 2,5 por ciento será girado en partes iguales a favor de la Asociación Misionera Club de Paz y a la Asociación Ejército de Salvación, para programas de baño, alimentación y dormitorio para la población alcohólica y farmacodependiente menesterosa e indigente. Un 7 por ciento de los recursos será asignado al IAFA para financiar, en coordinación con el Ministerio de Educación Pública y el Consejo Nacional de Política Pública de la Persona Joven, programas de difusión, educación y prevención tendientes a evitar el fumado, la ingesta excesiva de bebidas alcohólicas, el uso de sustancias adictivas de uso no medicinal o el consumo abusivo de fármacos o medicamentos (psicofármacos), si tales programas son realizados por instituciones o entidades públicas o privadas.
	Cruz Roja	Ley 7972	Un 5,5 por ciento de los recursos será asignado a los comités auxiliares de la Cruz Roja Costarricense.
	Consejo Nacional de Rehabilitación		Un 5 por ciento de los recursos será asignado al Consejo Nacional de Rehabilitación y Educación Especial, para financiar programas de atención, albergue, rehabilitación o tratamiento de personas mayores de edad con discapacidad, si estos programas son desarrollados por instituciones o entidades públicas o privadas.
	Fundación Ayudanos para Ayudar		El 8 por ciento de los recursos será asignado a la Fundación Ayúdanos para Ayudar para que se utilice únicamente en el Centro Costarricense de la Ciencia y la Cultura.
	Fundación Mundo de Oportunidades		Un 2,5 por ciento de los recursos será asignado a la Fundación Mundo de Oportunidades para financiar el proyecto de creación, construcción y mantenimiento de un centro de recursos destinado a velar por las necesidades de la población discapacitada.
	Caja Costarricense del Seguro Social		1.000.000.000,00 para financiar las pensiones del Régimen no Contributivo administrado por la Caja Costarricense de Seguro Social.
	PANI - Fondo Niñez y Adolescencia		200.000.000,00 para financiar los proyectos de reinserción educativa de las madres adolescentes en situación de riesgo social.
	Patronatos Escolares		100.000.000,00 a los patronatos escolares de las escuelas de atención prioritaria o urbano marginales, para la adquisición de material didáctico, alimentación, mejoramiento y mantenimiento de la infraestructura educativa.
	Juntas de Educación, II y III Ciclo, estudiantes con discapacidad Asociación Olimpiadas Especiales de Costa Rica Asociación Deportiva Comité Paraolímpico Integral		¢70.000.000,00 para la Asociación Olimpiadas Especiales de Costa Rica; ¢30.000.000,00 para la Asociación Deportiva Comité Paralímpico Integral, y ¢100.000.000,00 para cumplir los objetivos de la Ley para el financiamiento y desarrollo de equipos de apoyo para la formación de estudiantes con discapacidad matriculados en III y IV ciclos de la educación regular y de los servicios de III y IV ciclos de educación especial, Nº 8283, de 28 de mayo de 2002.

Nombre del Impuesto	Entidad Usufructuaria	Base Legal	Descripción de la base legal en cuanto al propósito del financiamiento
Impuesto Único sobre los Combustibles	Consejo Nacional de Vialidad Ministerio de Agricultura y Ganaderías Municipalidades UCR Cruz Roja Fondo Nacional de Financiamiento Forestal	Ley 8114	Del producto anual de los ingresos provenientes de la recaudación del impuesto único sobre los combustibles, un veintinueve por ciento (29 por ciento) se destinará a favor del Consejo Nacional de Vialidad (Conavi); un tres coma cinco por ciento (3,5 por ciento), exclusivamente al pago de servicios ambientales, a favor del Fondo Nacional de Financiamiento Forestal (Fonafifo); un cero coma uno por ciento (0,1 por ciento), al pago de beneficios ambientales agropecuarios, a favor del Ministerio de Agricultura y Ganadería para el financiamiento de los sistemas de producción agropecuaria orgánica, y un uno por ciento (1 por ciento), a garantizar la máxima eficiencia de la inversión pública de reconstrucción y conservación óptima de la red vial costarricense, a favor de la Universidad de Costa Rica.
Impuesto al Cemento	Asociaciones de Desarrollo Integral	Ley 6849	
Impuesto a los productos de tabaco	CCSS Ministerio de Salud Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia Instituto Costarricence del Deporte y la Recreación (ICODER)	Ley 9028	60 por ciento de los recursos se destinarán a la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), para que sean utilizados en: i.- El diagnóstico, el tratamiento y la prevención de enfermedades asociadas al tabaquismo. ii.- El fortalecimiento de la Red Oncológica Nacional, para que sea utilizado en la prevención, el diagnóstico, el tratamiento, la rehabilitación y los cuidados paliativos del cáncer. Un veinte por ciento (20 por ciento) se destinará al Ministerio de Salud, para que cumpla las funciones encomendadas en la presente ley. Un diez por ciento (10 por ciento) se destinará al Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia (IAFA), para el cumplimiento de los fines establecidos en la presente ley. Un diez por ciento (10 por ciento) se destinará al Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación (Icoder) para el cumplimiento de sus funciones vinculadas con el deporte y la recreación.
Ley de Impuesto a Casinos y Empresas de enlace de llamadas a apuestas electrónicas	Según un proyecto de decreto, para reglamentar la ley 9050 los recursos se distribuirían de la siguiente forma: 30 por ciento para el Ministerio de Seguridad y 70 por ciento para el Minsiterio de Justicia	Ley 9050	Recursos están destinados a financiar los programas de seguridad ciudadana, a fin de que sean invertidos, exclusivamente, en infraestructura física de los centros penitenciarios del país, a cargo del Ministerio de Justicia y Paz y en mantenimiento de equipo y material policial del Ministerio de Seguridad Pública.
Fondo Social Migratorio	Dirección General de Migración y Extranjería Ministerio de Salud Ministerio de Seguridad Pública Ministerio de Justicia Asociaciones de Desarrollo Comunal	Ley 8764	Los recursos derivados del Fondo Social Migratorio se distribuirán de la siguiente manera: 1) Un cuarenta por ciento (40 por ciento) será destinado a la Dirección General de Migración y Extranjería, para el desarrollo de los principios rectores de la presente Ley. 2) Un veinte por ciento (20 por ciento) será destinado a infraestructura y apoyo educativo del Sistema de Educación Pública. 3) Un veinticinco por ciento (25 por ciento) será destinado a equipamiento e infraestructura de salud pública. 4) Un cinco por ciento (5 por ciento) será destinado a equipamiento e infraestructura del Ministerio de Seguridad Pública. 5) Un cinco por ciento (5 por ciento) será destinado a equipamiento, infraestructura y retorno al país de origen de la población extranjera privada de libertad, ubicada en el Sistema de Adaptación Social; así como del retorno de los costarricenses privados de libertad en el exterior. 6) Un cinco por ciento (5 por ciento) será destinado a la promoción y el fomento de la integración de las personas migrantes en las asociaciones de desarrollo comunal.
Fondo Especial de Migración	Dirección General de Migración y Extranjería.	Ley 8764	Los recursos se destinarán a cubrir los gastos corrientes y de capital de la Dirección de Migración y Extranjería, en forma adicional al presupuesto ordinario y extraordinario otorgado por el Ministerio de Hacienda.
Impuesto General Forestal	SINAC (distribuye a otros órganos)	Ley 7575	
Derechos Consulares	Instituto Mixto de Ayuda Social	Ley 6955	

Nombre del Impuesto	Entidad Usufructuaria	Base Legal	Descripción de la base legal en cuanto al propósito del financiamiento
Derechos sobre Exportación Banano	Municipalidades de zonas productoras Ministerio de Seguridad Pública	Ley 5515	
¢1.50 por caja de Banano Exportada	Ministerio de Salud Ciencia y Tecnología Centro Agrícola Región Brunca Centro Agrícola Región Huetar Atlántica Sede U.C.R. Limón	Ley 4895	
Impuesto a la Exportación de Mercancías por Vía Terrestre	Municipalidad de La Cruz Municipalidad de Corredores Puestos fronterizos Hacienda	Ley 9154	Recursos para sufragar el costo de obras relacionadas con la operación, conservación y ampliación de los puestos fronterizos terrestres. El producto de tal porcentaje, o una parte de este, podrá ser utilizado como retribución al concesionario, si eventualmente se procede a formalizar concesiones de obra pública con servicio público por parte de los órganos competentes y conforme a la normativa aplicable.
Derechos de salida Territorio Nacional	Consejo Técnico de Aviación Civil (MOPT) Municipalidad de Alajuela (M.Gob.)	Ley 8316	
	DGME	Ley 9095	Fondo Nacional contra la Trata de Personas y el Tráfico Ilícito de Migrantes (Fonatt) administrado por la DGME. los dineros del Fondo serán única y exclusivamente destinados al financiamiento de gastos administrativos y operativos para la prevención, investigación, persecución y detección del delito de trata de personas; atención integral, protección y reintegración social de las víctimas de trata de personas acreditadas, nacionales y extranjeras, así como el combate integral del delito de tráfico ilícito de migrantes. Para los gastos administrativos no podrá destinarse más de un veinte por ciento (20 por ciento) de los recursos recaudados.
	Municipalidad de Liberia Federaciones y Confederaciones Municipalidad de Guanacaste Resto de municipalidades partes iguales: Municipalidad de Abangares Municipalidad de Carrillo Municipalidad de Hojancha Municipalidad de La Cruz Municipalidad de Nandayure Municipalidad de Nicoya Municipalidad de Santa Cruz Municipalidad de Tilarán	Ley 8316	Las municipalidades deberán destinarlos a la construcción y el desarrollo de infraestructura turística y a la recuperación del patrimonio cultural y no podrán destinarse al pago de salarios ni gastos administrativos.
Derechos de Salida del Territorio Nacional por la Vía Terrestre	Municipalidad de La Cruz Municipalidad de Corredores Municipalidad de Coto Brus Municipalidad de Talamanca Puestos fronterizos Hacienda	Ley 9154	Los ingresos son para sufragar el costo de obras relacionadas con la operación, conservación y ampliación de los puestos fronterizos terrestres. El producto de tal porcentaje, o una parte de este, podrá ser utilizado como retribución al concesionario, si eventualmente se procede a formalizar concesiones de obra pública con servicio público por parte de los órganos competentes y conforme a la normativa aplicable.
Papel Sellado	Ministerio de Cultura	Ley 7345	Premios

Nombre del Impuesto	Entidad Usufructuaria	Base Legal	Descripción de la base legal en cuanto al propósito del financiamiento
Costo Confección documentos Migratorios	Dirección General de Migración y Extranjería	Ley 8487	
Venta de Servicios Metrológicos	Ministerio de Economía (LACOMET)	Ley 8279	
Derechos de Inscripcion en Registro Naval	Servicio Nacional de Guardacostas	Ley 8000	Créase el Servicio Nacional de Guardacostas, en adelante denominado el Servicio. Será un cuerpo policial integrante de la Fuerza Pública, especializado en el resguardo de las aguas territoriales, la plataforma continental, el zócalo insular y los mares adyacentes al Estado costarricense.
Derecho de Zarpe de Embarcaciones Extranjeras	Servicio Nacional de Guardacostas		
Canon, Consejo de Transporte	Consejo de Transporte Público	Ley 7969	La totalidad de los ingresos provenientes de esta ley en favor del Consejo y del Tribunal, para cubrir los gastos correspondientes a la ejecución de las funciones que les han sido asignadas a dichos órganos.
Canon, Certificado de Navegabilidad	Servicio Nacional de Guardacostas	Ley 8000	
Multas de tránsito por vías públicas terrestres	3 por ciento de lo recaudado por multas de tránsito se destinan al Ministerio de Justicia	Ley 9078	

Fuente: Elaboración propia con base en datos del Ministerio de Hacienda y las leyes respectivas.