

San José, 24 de abril de 2017.

Señores
Junta Directiva Colegio de Abogados
Presentes

Estimados señores:

Según le fuera encomendada a la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados por la Junta Directiva, me permito exponer el informe respectivo para su conocimiento.

1. Introducción: planteamiento del problema de las contribuciones a la Seguridad Social de los trabajadores independientes

El carácter obligatorio de las contribuciones a la Seguridad Social de los trabajadores independientes fue introducido por la Ley de Protección al Trabajador, en su Transitorio XII. Sin embargo, ni la base de imposición ni las alícuotas aplicables fueron definidas en la Ley. Ha sido a través del desarrollo Reglamentario y por Acuerdos de Junta Directiva que se ha establecido un conjunto de reglas claramente lesivo de la seguridad jurídica, de la reserva de ley en materia tributaria y de la capacidad económica de los trabajadores independientes, tanto por llevar la tributación conjunta entre su impuesto sobre la renta y las contribuciones de la Seguridad Social a extremos confiscatorios como por implicar un tratamiento discriminatorio respecto de los trabajadores asalariados, al gravarlos con alícuotas que más que duplican la de estos últimos.

El efecto perverso de ese conjunto de reglas se exagera con la forma en que las inspecciones recientes de la Caja Costarricense de la Seguridad Social (CCSS, en adelante) aplican dichas reglas.

El problema puede ser resumido de la siguiente manera:

En primer lugar, los elementos cuantitativos de las contribuciones no están en la ley. Ni la base de imposición ni las alícuotas. Las alícuotas a aplicar se determinan de manera absoluta y exclusiva por la Junta Directiva de la CCSS. En ejercicio de este poder omnívoto, privado absolutamente de toda discusión pública, la Junta Directiva ha venido incrementando el porcentaje a contribuir por los trabajadores independientes desde algo más que el 9% antes del 2008-en alineamiento con lo que deben pagar los asalariados- hasta más de un 18% a partir del 2008, llegando al 22% en la actualidad. Estos aumentos no hacen sino sustituir el aporte del Estado, en violación de los artículos 22 y 3 de la Ley Constitutiva de la CCSS, de los que deriva la necesaria contribución del

Estado, incluso incrementada cuando el independiente tiene un ingreso inferior al salario mínimo legal para suplir la ausencia de la cuota patronal. Y si así no fuera, se violentaría entonces la exención de cuota patronal a que se refiere el propio artículo 3 citado. Debe considerarse que los trabajadores independientes, en el impuesto sobre la renta, tributan con un marginal máximo del 25% -a diferencia de los asalariados, que tributan con un marginal máximo del 15%. Suponiendo, lo que tampoco es claro, que el porcentaje de la CCSS aplica sobre la renta neta, al igual que el impuesto sobre la renta, tenemos que la carga tributaria conjunta llega al 47% sobre la renta neta, porcentaje excesivo y confiscatorio, respecto del cual la mayoría de los trabajadores independientes ni siquiera está consciente de su vigencia. Si la cuota de la CCSS se aplica sobre la renta bruta -como también se ha interpretado en algunas inspecciones-, la situación deviene absolutamente dramática.

En segundo lugar, la CCSS, en sus inspecciones, ha venido echando mano del Convenio de Intercambio de Información que tiene con la Dirección General de Tributación desde el 2001, de modo de utilizar la información sobre renta bruta o renta neta constante en las declaraciones de los impuestos sobre la renta, para ajustar el monto de ingresos sobre el cual aplicar las alícuotas referidas. Pero no lo ha hecho para limitarse a ajustar su facturación a partir de la constatación de la nueva información, sino que deja sin efecto las determinaciones hechas por ella misma 10 años hacia atrás -aplicación de término de prescripción de 10 años- y determina una nueva obligación con base en las declaraciones del impuesto sobre la renta. A esto agrega intereses y multas. Asimismo, se suele aplicar para todos los años hacia atrás la última escala vigente y no la vigente en cada momento, en evidente violación del principio de irretroactividad de las normas.

A ese respecto debe indicarse que la normativa infralegal estableció un sistema en que el trabajador independiente, al enrolarse, da información sobre sus ingresos y, con base en ello, la CCSS, mes a mes, determina el monto de la contribución, en aplicación de las alícuotas periódicamente aprobadas y modificadas por la Junta Directiva de la CCSS y a través de un sistema de facturación. Nótese que, a diferencia de lo que sucede en el impuesto sobre la renta, no rige un sistema de autoliquidación. En efecto, recordemos que la autoliquidación implica que el propio sujeto obligado es quien, con base en el hecho generador y en los elementos cuantitativos definidos en la norma, determina la cuantía de la obligación a pagar. En estos casos no hay determinación de oficio originaria, sino que la Administración es titular de facultades de comprobación que le permiten hacer una determinación de oficio que modifique la autoliquidación original del obligado. En el caso de la CCSS,

en cambio, es ésta la que determina el monto a pagar y se lo factura al obligado. Por ello, al dejar sin efecto las facturaciones hechas en los últimos 10 años, resulta evidente que la CCSS va contra sus propios actos. Esto se agrava porque esta reacción es producto de la propia negligencia de la Institución: si bien es cierto que la normativa infralegal dispone que el obligado debe informar a la CCSS cualquier cambio en el monto de sus ingresos, también lo es que, desde el 2001, la CCSS tiene acceso a la información de la Dirección General de Tributación, por lo que desde el día siguiente a la presentación de cada declaración la CCSS contaba con la información para facturar con base en los montos de renta bruta o renta neta recogidos en dicha declaración.

Conclusión: El efecto de unas tarifas ya de por sí confiscatorias aplicadas por un lapso de 10 años, con intereses y multas, resulta absolutamente devastador para cualquier trabajador independiente.

2. Naturaleza jurídica de las contribuciones de la Seguridad Social

Las contribuciones de la Seguridad Social son tributos, pertenecientes a la categoría de las “contribuciones” o “exacciones parafiscales”. Así, si son tributos, por mero silogismo lógico, le aplican los principios constitucionales tributarios, en particular los principios de reserva de ley y capacidad económica e igualdad tributaria.

En ese sentido, las exacciones parafiscales son figuras tributarias que tienen como característica esencial la de que, siendo prestaciones coactivas que inciden en los patrimonios de los contribuyentes, se separan sin embargo del régimen general u ordinario previsto para el sistema tributario.¹

Así, las desviaciones pueden ser de diversa índole: que una figura tributaria haya sido establecida por una disposición de rango inferior a la Ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración Financiera, que no se integre en los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto determinado. Cualquiera de esas características conlleva -al decir de J.J. FERREIRO²- la existencia de un circuito ingresos-gasto público distinto, paralelo, al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado. El autor contrasta así lo que sería un tributo “fiscal” con lo que lo sería uno parafiscal: el primero es aquel que “ha sido creado por

¹ El desarrollo que sigue en esta sección se toma, con permiso del autor, de TORREALBA, A., *Derecho Tributario*. T. I., Parte General. Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, 2009 y de TORREALBA, A., *Derecho Tributario Modelo: A la luz de la Versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*, inédito.

² FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero español*, 18 ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, p.p. 312 ss.

el Estado por medio de una Ley, cuya gestión, o al menos su dirección y control, está encomendada a los órganos de la Administración financiera, que, normalmente, tienen atribuida esta tarea y cuyo producto se integra en los Presupuestos Generales del Estado para financiar indistintamente el gasto público. Un tributo fiscal es así un tributo que sigue en su creación, vida y destino el régimen jurídico normal y típico de los tributos. Un régimen jurídico, un camino que responde a los principios generales de tributación aceptados por el ordenamiento.” Por el contrario, denotará el carácter parafiscal la “existencia de un tributo que no responda a este esquema (por ejemplo, que haya sido establecido por una disposición de rango inferior a la Ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración financiera, que no se integre en los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto determinado) significa la existencia de un circuito ingresos-gasto público distinto (en alguno o en la mayoría de sus tramos, según los casos), paralelo al circuito típico y normal de los ingresos y gastos del Estado”.

Lógicamente, ahí donde tal desviación implique un elemento de inconstitucionalidad, estaríamos ante un tributo inconstitucional. En ese sentido, la doctrina ha sido unánime en denunciar que la parafiscalidad, por las desviaciones respecto del régimen general de los tributos que implica, trae indudables vicios o, cuando menos, riesgos de inconstitucionalidad, de variada índole (esto es, respecto de distintos principios constitucionales). Así, por ejemplo, puede tratarse de figuras que sirvan para evadir las exigencias del principio de reserva material de Ley. Igualmente, desde el punto de vista de los principios de justicia tributaria material, el riesgo básico de inconstitucionalidad que conllevan los elementos parafiscales es que, a través de ellos, se pretenda que tales prestaciones coactivas sustraídas a la riqueza privada no sean valoradas, junto con el resto de las figuras tributarias, a efecto de establecer un juicio de igualdad sobre la distribución de la carga en el sistema tributario.

En el ámbito costarricense claramente se acepta la naturaleza tributaria de las contribuciones parafiscales. En ese sentido, el Dictamen PGR C-392-2005 dice confirma esto al decir que:

“se utiliza el concepto de parafiscalidad para hacer referencia a la contribución destinada a cumplir un fin específico, que constituye la razón de ser de la obligación. La particularidad del tributo parafiscal consiste en que no es administrado por órganos del Estado ni figura como ingreso presupuestario suyo”.

En este sentido la Sala Constitucional, en su resolución N° 2243-97 de 16:18 hrs. de 22 de abril de 1997 confirma que una:

“contribución parafiscal, último carácter que remite usualmente a la ayuda financiera de un ente ajeno a la administración central que el Estado estime de la suficiente importancia en la consecución de un interés público como para usar su poder tributario....”

En la sentencia 01388-2002 de las 11 horas 12 minutos del 8 de febrero del 2002, sostuvo, remitiéndose a una anterior, la 4785-93, de las 8 horas 39 minutos del 30 de setiembre de 1993, en relación con la contribución de estabilización cafetalera establecida en la Ley de Creación del Fondo Nacional de Estabilización Cafetalera, modificado por Ley Número 8064 del 25 de enero de 2001 sostuvo la Sala Constitucional:

“La naturaleza de este tributo -la contribución de estabilización cafetalera-, clasificado como “contribución parafiscal”, ya fue examinada en otro caso similar a éste:

III.- Las reformas de las políticas económicas, para modernizar el sistema financiero del país, ha demandado de los sectores productivos, el desarrollo de nuevas formas de cooperación y entre ellas, se puede incluir al Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas. Es un medio ideado por el legislador, como sustituto del desechado seguro de cosechas y parte de un esquema muy simple: la formación de un ahorro de recursos económicos, formado por los aportes de los productores, los préstamos de organismos públicos y privados nacionales y las donaciones y aportes en general, para socorrer a los productores que pierdan sus cosechas por actos de la naturaleza, como por ejemplo inundaciones, terremotos, temporales. Entonces es, en resumen, una regulación económica para la seguridad de los productores.

IV.- Las características del tributo son las ordinarias, pues los aportes son establecidos por el Estado en el ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria y la doctrina del Derecho Financiero opina que la parafiscalidad se incluye en la categoría de las contribuciones especiales, "por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos, derivados de especiales actividades del Estado (...)

(...) En el caso de examen, la Ley de Creación del Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas, al establecer la "contribución parafiscal" que se analiza en esta acción -especie del género TRIBUTOS y que en este caso no podría clasificarse como una figura tributaria pura, por las especiales características con que cuenta, verbigracia, la connotación de "mutualidad" que se le atribuye al Fondo-, determina en su articulado: el hecho generador de la contribución (la venta de

los cultivos); la tarifa (el tres por ciento del precio final pagado al productor); el sujeto activo de la obligación (el Fondo de Contingencias Agrícolas); el sujeto pasivo de la obligación (el productor) y el responsable o categorías de éstos (las "entidades, organismos públicos, empresas privadas y personas físicas" que actuarán en calidad de tales), dejando al Poder Ejecutivo la facultad de individualizar, entre la gama de posibilidades propuestas, la calidad de agente recaudador que, en un determinado momento - en razón de la actividad llamada a contribuir y dentro de los límites de razonabilidad señalados por la Ley- sea la indicada para la ejecución material de la prestación (...) X.- Por todo lo expresado, considera la Sala que no se dan en la presente acción las violaciones a los principios y derechos constitucionales que se han invocado y por ello, procede declarar sin lugar la acción, como en efecto se dispone" (voto 4785-93).

De lo anterior interesa resaltar, al menos, tres situaciones. La primera es que las contribuciones parafiscales, especie a la que pertenece la contribución de estabilización cafetalera, corresponden al género de los tributos (con las particularidades que se señalan). La segunda es que de acuerdo con el Derecho de la Constitución es factible la figura del "responsable" (agente recaudador o de retención). Finalmente, estas contribuciones (en el caso de la resolución anterior y en el que aquí se resuelve), corresponden a legítimas finalidades de interés público."

Sobre la naturaleza tributaria de las contribuciones de la Seguridad Social, la doctrina moderna es unánime. Así, MARTINEZ LAGO³, sostiene que "es unánimemente admitido que la naturaleza de las cotizaciones sociales es de carácter tributario, por ser coactivas, impuestas unilateralmente por el Estado y tratar (su destino) de financiar necesidades colectivas. Además, atendiendo a la estructura del hecho imponible, son catalogables como "impuestos", de carácter especial o "afectado" a la financiación del sistema de Seguridad Social."⁴

³ MARTÍNEZ LAGO, M.A., *Manual de Derecho Presupuestario*, Editorial Colex, Madrid, 1992, p. 187.

⁴ En el mismo sentido: ALBIÑANA, C. *Sistema Tributario español y comparado*, cit., p. 681; GIULIANI FONROUGE, C. *Derecho Financiero*, Vol. II, Ediciones Depalma, 4a. Edición, Buenos Aires, 1987, p.p. 1106-1107; VILLEGAS, H.B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª. Edición, Depalma, Buenos Aires, 1994. p.p. 115-116; VALDES COSTA, R. *Curso de Derecho Tributario*, cit., , p.p. 214-215; ALBI IBAÑEZ, E. y GARCIA ARIZNAVARRETA, L., *Sistema fiscal español*, Ariel Economía, 6a. edición, Barcelona, 1992, p.p. 295 ss.; PEREZ DE AYALA, C. *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1990, 2a. edición, p. 343; DE LA GARZA, S.F., *Derecho*

El Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) clasificaba a las contribuciones de la Seguridad Social, modalidad típica de contribución parafiscal, en la categoría de las contribuciones especiales. Apunta H.B. VILLEGAS⁵ que "en la respectiva exposición de motivos del Modelo se explica que las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, debe incluírselas dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una *cuarta categoría* de tributos."

Sin embargo, contra esta posición⁶, y con base en argumentos a mi juicio mucho más claros y contundentes, la doctrina española ha destacado que la "exacción parafiscal", según los casos, puede asimilarse, en sus elementos estructurales a una u otra de las figuras tributarias típicas, a saber, el impuesto, la tasa o la contribución especial. Tales argumentos siguen rigurosamente los criterios de distinción entre estas figuras, especialmente el relacionado con la presencia o no de una actividad estatal o pública que genere una ventaja individual en el contribuyente.⁷ Esta es precisamente la tesis del Comentario 7 al artículo 2 del Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (MCTCIAT, versión 2015):

"Cabe indicar que aun cuando para diversos Códigos Tributarios de Iberoamérica y algunos pronunciamientos jurisprudenciales las exacciones parafiscales son parte de la especie tributaria "Contribuciones especiales", siguiendo la opinión de un sector de la doctrina el Modelo opta por considerar que se trata del género tributo dado que dependiendo de la forma en que se estructure el

Financiero Mexicano, 16a. edición, Editorial Porrúa, México, 1990, p.p. 367 ss.; MICHELI, G.A., *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p.p. 181 ss.; PEREZ DE AYALA, J.L., *La economía financiera pública*, Editoriales de Derecho Reunidas, p. 105; MUSGRAVE, R. y P., *Hacienda Pública teórica y aplicada*, 5a. edición, McGraw-Hill, 1991, p.p. 549 ss.; TORREALBA, A., "Justicia tributaria y pensiones del magisterio, I parte", *Revista GAIVS*, del Doctorado en Derecho, ULACIT, San José, 1994, p. 59; FERNÁNDEZ PAVES, M.J., *Las Cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis jurídico Tributario*, p. p. 36-37; URQUIZU CAVALLÉ, A. *Las Cotizaciones a la Seguridad Social*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.p. 191 ss.

⁵ VILLEGAS, H.B. *Curso de Finanzas...*, cit., p. 116.

⁶ Como veremos, el mismo VILLEGAS discrepa también.

⁷ Véase en ese sentido ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA, C. *Sistema tributario español y comparado*, Editorial Tecnos, S.A., Madrid, 1992, p.p. 680 ss. y el artículo 26,2 de la Ley General Tributaria española: "Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo."

hecho imponible pueden asimilarse a cualquiera de las tres especies tributarias."

En ese sentido, el artículo 26, 2 de la Ley General Tributaria anterior a la Ley 58/2003 establecía que "Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo." La Ley actual no recoge la figura en el artículo 2, destinado a la definición de las categorías tributarias básicas, sino que lo hace en la Disposición adicional primera, en que se dice que "Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta Ley en defecto de normativa específica."

Comentando la norma anterior en relación con las cotizaciones a la seguridad social, sostenía C. ALBIÑANA⁹ que esta definición permitía establecer analogías con los impuestos, contribuciones especiales y tasas, de modo que la propia evolución de la institución las ha ido asimilando más a impuestos " al perder toda relación cuantitativa con las contingencias en cada caso asumidas por la Seguridad Social respecto de los beneficiarios de sus prestaciones"

Es decir, en este análisis de la naturaleza de las contribuciones a la Seguridad Social, el profesor ALBIÑANA⁹, entendía que se trata de un recurso coactivo fronterizo al impuesto por "lo débil de la relación que guardan con las prestaciones a cargo de la Seguridad Social", siendo que la "conexión existente entre las prestaciones y el colectivo asegurado no permite considerar que las cotizaciones sociales sean análogas a cualquier categoría tributaria que no sea el impuesto."¹⁰

Como se ve, es el divorcio entre el monto de la contribución y monto de la prestación lo que excluye la presencia de un verdadero criterio de beneficio o contraprestación (típico de las tasas y las contribuciones especiales en sentido estricto). De este modo, cuando una exacción o contribución parafiscal tenga estas características propias del impuesto y no de la contribución especial, no existe razón alguna para sostener que se trata de una figura subsumible dentro de la contribución especial.

En la misma línea, para H.B. VILLEGAS¹¹ puede establecerse una clara

⁹ ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA, C. *Sistema tributario español y comparado*, cit., p. 680.

¹⁰ En igual sentido, VICENTE-ARCHE, F., "En torno a la naturaleza jurídico-tributaria de las cuotas de Seguridad Social", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 44, 1961, p.p. 1253 y 1254, cit. por M.J. FERNANDEZ PAVES, *Las Cotizaciones a la Seguridad Social. Análisis Jurídico Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p.p. 36-37.

¹¹ VILLEGAS, H.B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, cit., p. 116.

diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de seguridad y previsión social. Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de "seguridad social" tienen todas las características de las *contribuciones especiales*. En cambio, para aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p.ej., empleadores particulares con respecto a las cajas que otorgan beneficios sociales a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto parecido al "impuesto a las nóminas" estadounidense.

En el medio costarricense, recordemos que en la sentencia de la Corte Suprema de Justicia -en sus antiguas funciones de contralor de constitucionalidad- de 15 horas del 12 de agosto de 1987, por Voto de mayoría¹², rechazó la inconstitucionalidad de varios artículos de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social por contravenir el principio de reserva de ley en materia tributaria bajo dos órdenes de argumentos: para la mayoría de Magistrados, resultaba innecesario entrar en un análisis doctrinario sobre la naturaleza jurídica de esa contribución

“para ver si está o no dentro de la reserva de ley que para establecer los tributos estatuye el artículo 121, inciso 13, de la CP, porque lo que interesa es que de acuerdo con nuestro derecho positivo, esa contribución se encuentra establecida ya tanto por la CP cuanto por la ley, y ésta señala las bases para su determinación.”

Es decir, este punto de vista intentó no prejuzgar sobre la naturaleza tributaria o no de las contribuciones de la seguridad social.

Uno de los Magistrados de mayoría, en cambio, entendió que estas contribuciones debían ser consideradas como “contribuciones parafiscales”, de carácter no tributario, con lo que, como bien afirma G. FAJARDO¹³, simplemente no se avenía a las doctrinas más modernas del Derecho Financiero.

El Voto de minoría se pronunció, en cambio, a favor de la naturaleza tributaria plena de estas contribuciones:

“(…) A la luz de lo expuesto el carácter tributario de dichas contribuciones es innegable. Históricamente “contribuciones” e “impuesto” son sinónimos en la CP de 1949, como puede verse en el

¹² El Voto de minoría fue del Magistrado Juan Luis Arias Arias, sobre el que volveremos luego. Para un excelente comentario de esta sentencia véase G. FAJARDO, *Principios Constitucionales de la Tributación*, cit., p.p. 68 ss.

¹³ FAJARDO, G., ob. cit., p. 70, nota 40.

inciso 13) del artículo 121, y no se ve razón suficiente para que las "contribuciones forzosas" del artículo 73 sean de naturaleza distinta, pues el vocablo "contribución" referido al seguro social en nuestro medio es de origen chileno, ya que fueron de esa procedencia los estudios sobre el tema de la década de los treinta, y debe resaltarse que en el Derecho Chileno, "contribución" es sinónimo de "impuesto" o "tributo".

En el ámbito de la jurisprudencia laboral, en cuyo seno se conocen los litigios relativos a las cotizaciones de la Caja Costarricense de Seguro Social, la resolución número 156 de las 8 horas 30 minutos del 16 de julio de 1996, de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia reconoce que, desde un punto de vista doctrinal, las contribuciones forzosas relacionadas con los seguros administrados por la Caja pueden tener **naturaleza tributaria**. Sin embargo, dicha sentencia entiende que, pese a ello, no se les aplica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en virtud de lo dispuesto en el artículo 1 de dicho Cuerpo de Leyes, en que

"se establece que ese ámbito comprende todos los tributos y las relaciones jurídicas emergentes de ellos, excepto, entre otros, los regulados por la legislación especial relativa a entes autónomos o descentralizados; y ése, precisamente, es el caso del tipo de contribución a que se refiere el presente litigio..."

El razonamiento contenido en la sentencia es correcto, salvo en un punto esencial: ignora lo que establece el párrafo segundo del mismo artículo 1 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

"No obstante lo que se indica en el párrafo primero, las disposiciones del presente Código, son de aplicación supletoria, en defecto de normas expresas del CAUCA o del RECAUCA, o de la legislación privativa de los entes autónomos o descentralizados."

Así, como bien apunta G. FAJARDO¹⁴, al guardar silencio la Ley Constitutiva de la Caja sobre los elementos constitutivos del tributo y otros extremos de las relaciones jurídicas tributarias, no cabe duda que sí es de aplicación supletoria el CNPT.

La sentencia argumentó también que si bien en el Modelo de Código Tributario para América Latina se incluyó en el artículo 17 a las contribuciones de la seguridad social como una modalidad de "contribución especial", tal referencia fue excluida del Código Tributario costarricense. Sin embargo, como argumenta también FAJARDO¹⁵, lo que

¹⁴ FAJARDO, G., *Principios Constitucionales de la Tributación*, cit., p. 78.

¹⁵ FAJARDO, G., ob. cit., p. 78.

suprimió la versión costarricense fue la definición de las distintas formas de contribución especial, conservando la definición general, que al referirse a “obras públicas” o “actividades estatales” resulta inclusiva, respectivamente, tanto de la contribución de mejora de la de seguridad social. Adicionalmente, como hemos visto, es cuestionable que las contribuciones de la seguridad social puedan ser adscritas sin más a la figura de la contribución especial.

Resulta también muy importante indicar que se ha determinado la naturaleza parafiscal de contribuciones a la seguridad social, si bien distintos al Seguro Social Obligatorio (compuesto por los aportes al régimen de IVM y SEM). Lógicamente, resulta totalmente injustificado y arbitrario considerar tributarias aquellas contribuciones y no éstas.

Al respecto, la contribución a la seguridad social destinada al INA, y que forma parte de la cuota obrero patronal, fue instaurada mediante su Ley Orgánica. Su naturaleza jurídica ha sido definida como una contribución parafiscal y por ende participa de los principios del Derecho Tributario. Al respecto, la sentencia N° 928-S-04 de las 7:30 horas del 11 de junio de 2004, del Juzgado Civil de Hacienda de Asuntos Sumarios del Segundo Circuito Judicial de San José indicó:

“El origen de este tributo o contribución, no hace sino reflejar la potestad de imperio que tiene la administración de establecer prestaciones dinerarias a cargo del administrado y que desde el punto de vista funcional garantizan a este tipo de entes, un rubro por medio del cual puedan sufragar parte de sus costos de operación. Se ha convertido entonces en el más típico exponente de los ingresos de derecho público y de ahí que su régimen de cobranza evidencia el carácter público y exorbitante. En el caso que nos ocupa, el cobro de este tributo tiene su origen en la deducción que se hace mensualmente a los patronos del importe que debe cancelar por cuotas obrero y aporte patronal, destinándose un porcentaje para el Instituto Nacional de Aprendizaje –INA-. En nuestro país se le ha dado a la deducción de la cuota obrero patronal para el sostenimiento de la Caja Costarricense de Seguro Social, el tratamiento de contribuciones especiales (Ver Enrique Villalobos Quirós. Derecho Tributario, Edit Uned pág 41) que son “aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (op cit pág 132)”.

La Sala Constitucional manifestó en resolución N° 6346-1997 de 8:36 hrs. de 6 de octubre de 1997:

“El INA se financia fundamentalmente con una contribución que pesa sobre las planillas de salarios pagadas por distintos patronos. Se trata de una contribución de naturaleza tributaria y que es impuesta para satisfacer fines sociales a cargo de una entidad autónoma con presupuesto propio. La particularidad de esos recursos es que no ingresan al presupuesto estatal: la contribución es de carácter parafiscal. En efecto, se trata de una obligación impuesta coactivamente por el Estado en ejercicio de su potestad de imperio.”

De igual manera, el aporte al IMAS se ha determinado que participa de una naturaleza tributaria. Al respecto, el dictamen de la Procuraduría General de la República número C-075-2008 del 10 de marzo de 2008, indicó:

“De conformidad con las disposiciones normativas especiales contenidas en la Ley N° 4760 de 4 de mayo de 1971 y sus reformas – Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social (IMAS)-, y siguiendo la clasificación tripartita que nos da el artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, **resulta innegable que los recursos económicos asignados a dicha institución para financiar prestaciones de claro contenido social tienen una naturaleza eminentemente tributaria**, tanto los previstos en el ordinal 14 inciso a) de aquel cuerpo legal, que por sí constituyen una contribución especial o exacción parafiscal (dictámenes C-030-92 de 12 de febrero de 1992, C-382-2005 de 9 de noviembre y C-435-2005 de 19 de diciembre, ambos de 2005), como aquellos otros recursos aludidos por el inciso g) del supracitado artículo 14, establecidos en concreto por los artículos 61 y 62 de la Ley N° 8343 del 18 de diciembre del 2002 –Ley de Contingencia Fiscal-, y que constituyen un impuesto específico a su favor (dictamen C-382-2005 op. Cit.).”

De igual manera, la jurisprudencia ha reafirmado la naturaleza tributaria del componente de aporte a la seguridad social de los aportes a FODESAF. En este sentido, ver sentencia número 37 del 16 de febrero de 2011 de las 8:30 horas, dictada por el Tribunal Contencioso Administrativo Sección VI.

“En el presente caso, lo primero que debe establecerse es el plazo de prescripción aplicable para el cobro de la obligación o carga establecida en el numeral 15 de la Ley 5662, de 23 de diciembre de 1974, que establece un recargo de un cinco por ciento (5%) del total

de sueldos y salarios que los patronos públicos y privados pagan mensualmente a sus trabajadores, para la creación de un fondo declarado de interés público, destinado a mejorar la calidad de vida de quienes se encuentren en condiciones de pobreza extrema. **Como bien han señalado las partes, se trata de una contribución parafiscal, destinada al fin específico que se indicó, tal y como se desprende de los artículos 1, 2 y 15 de la citada Ley No. 5662.**"

La Sala Constitucional también afirmó inequívocamente la naturaleza tributaria de las cuotas de seguridad social, en un caso en que se pedía la inconstitucionalidad de varios incisos del artículo 6 del "Reglamento para verificar el cumplimiento de las obligaciones patronales y de asegurados", aprobado por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, en el artículo 15 de la sesión 7485, del 5 de octubre del 2000. El accionante sostenía que las facultades reglamentarias que permitían la determinación de oficio de la obligación de pago del seguro social y del aporte patronal al fondo de capitalización laboral, eran facultades que no existían en la Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social, por lo que se violaba el principio de legalidad o reserva de ley. La Sala Constitucional declaró sin lugar la inconstitucionalidad pedida, en la sentencia 9568-2006 de las 15:11 horas del 5 de julio del 2006, con el siguiente razonamiento:

"En ese sentido no debe olvidarse que el pago de los seguros sociales **se constituye en un tributo parafiscal** –en tanto sus fondos están dispuestos a favor del ente de gestión social, con lo que rompen el principio de la caja única–, cuya administración se le atribuyó por mandato constitucional –artículo 73– a la Caja Costarricense del Seguro Social; en virtud de lo cual, esta disposición de orden legal le es absolutamente aplicable cuando realice la labor de cobro y recaudación de estos pagos."

3. Las contribuciones de la Seguridad Social de los trabajadores independientes no están reguladas, en sus elementos cuantitativos, en norma de rango legal

3.1. La regulación de la base imponible de las contribuciones de los trabajadores independientes

El párrafo primero del artículo 3 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense establece que las “coberturas del Seguro Social –y el ingreso al mismo–son obligatorias para todos los trabajadores manuales e intelectuales que perciban sueldo o salario. El monto de las cuotas que por esta ley se deban pagar, se calculará sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se pague, **con motivo o derivados de la relación obrero-patronal.**”

Con anterioridad a la Ley de Protección al Trabajador, disponía el segundo párrafo del artículo 3 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense:

“La Junta Directiva fijará la fecha en que entrará en vigencia el Seguro Social de los trabajadores independientes y las condiciones de este seguro; sin embargo, todos aquellos trabajadores independientes que en forma voluntaria desearan asegurarse antes de entrar en vigencia el Seguro Social en forma general para ese sector, podrán hacerlo mediante la solicitud correspondiente a la Caja Costarricense de Seguro social, la cual, para tales efectos dictará la reglamentación pertinente. Los trabajadores independientes estarán exentos de pago de la cuota patronal.”

Mediante la Ley de Protección al Trabajador (No. 7983 del 16 de febrero de 2000), se reformó el artículo 3 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense, agregándose el siguiente párrafo:

*“Para los trabajadores independientes cuyo ingreso neto sea inferior al salario mínimo legal y **que soliciten su afiliación al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la CCSS**, la cuota del Estado se incrementará con el fin de subsanar parcialmente la ausencia de la cuota patronal. Para tales efectos, se creará un programa especial permanente a cargo del Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares.”*

El artículo 22 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense, con anterioridad a la Ley de Protección al Trabajador, disponía únicamente que los ingresos del Seguro Social se obtendrán, en el caso de los trabajadores dependientes o asalariados, por el sistema de triple contribución, a base de las cuotas forzosas de los asegurados, de los patrones particulares, el Estado y las otras entidades del Derecho Público cuando estos actúen como patronos...” La Ley 7983 le agregó un segundo párrafo:

“Los ingresos del Seguro Social que correspondan a los trabajadores independientes o no asalariados se obtendrán mediante el sistema de cuotas establecido en el artículo 3 de esta ley.”

Es de observar que el artículo 3 **no** contiene una regulación de cómo se deben cuantificar las cuotas de los trabajadores independientes, pues la única referencia ahí contenida es la de que “los trabajadores independientes estarán exentos de pago de la cuota patronal”. La norma del primer párrafo sí señala que el monto de las cuotas para los asalariados “se calculará sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivados de la relación obrero-patronal.” Como puede verse, esta norma no se refiere a los trabajadores independientes.

Es decir, mientras está claramente determinada la base imponible de las cuotas obreras y patronales: “*sobre el total de las remuneraciones que bajo cualquier denominación se paguen, con motivo o derivadas de la relación obrero-patronal”*. Pero no hay una norma de rango legal que establezca la base imponible de las cuotas de los trabajadores independientes. Tampoco hay una norma de rango legal que establezca la tarifa o porcentaje de la contribución a la seguridad social de los trabajadores independientes.

Luego, el Transitorio XII de la Ley 7983 señaló:

TRANSITORIO XII.- Los trabajadores independientes se afiliarán a la CCSS en forma gradual durante los primeros cinco años a partir de la vigencia de la presente ley.

El **Reglamento para la Afiliación de los Trabajadores Independientes**, tras su reforma operada en sesión 7877 de la Junta Directiva de la CCSS, señala en su artículo 1 que “el monto de las cuotas que con base en el artículo 3 de la Ley Constitutiva se deban pagar por parte de los Trabajadores Independientes, **“se calculará sobre el ingreso de referencia que establezca la Junta Directiva, en el tanto la Caja no determine que el ingreso del Trabajador Independiente es superior a dicho ingreso de referencia, en cuyo caso las cuotas se pagarán sobre el ingreso finalmente determinado por la Caja, el cual en ningún caso será inferior al porcentaje que sobre los salarios mínimos acuerde la Junta Directiva. El ingreso de referencia lo establece la Junta Directiva, con fundamento en las facultades otorgadas en el artículo 3 de la Ley Constitutiva, previo estudio técnico.”** Por su parte, el artículo 3, 2, señala que “los ingresos reportados podrán ser modificados, por la Administración, cuando se determine que el verdadero ingreso es diferente al que sirve de base para la cotización del asegurado”.

Como puede apreciarse, la base sobre la cual aplica la contribución no encuentra definición en la Ley.

La referencia a los distintos reglamentos donde se establecen los elementos cuantitativos del tributo parafiscal lo que hace es confirmar la carencia de regulación legal de ese elemento sustancial del tributo y con ello, la violación de la reserva material de ley.

La consecuencia de lo que se ha dicho en este apartado es que las bases imponibles y las tarifas porcentuales establecidas por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social para el cobro del tributo parafiscal de la seguridad social a los trabajadores independientes, como detallaremos más adelante, son inconstitucionales por violación directa al artículo 121, inciso 13 de la Constitución Política y, en esa medida, no pueden ser exigidas a ningún trabajador independiente.

Por otra parte, independientemente del vicio de inconstitucionalidad indicado, la CCSS desde un inicio utilizó un método de determinación de la base imponible que se conoce en materia tributaria como de "**estimación objetiva**". En efecto, estableció como base montos fijos según tipo de categoría y no los ingresos: en la siguiente tabla aprobada en el año 2003, el monto de la contribución se fundamentaba en el tipo de trabajador (calificado, semi-calificado, bachiller, licenciado, etc.)

Reglamento 7818 del 11 de diciembre del 2003.

**ESCALA CONTRIBUTIVA PARA LOS TRABAJADORES INDEPENDIENTES
ASEGURADOS INDIVIDUALMENTE, DURANTE EL AÑO 2004**

CAT. DESCRIPCIÓN	SEGURO DE SALUD				SEGURO DE IVM			
	Trabaj	Estado Subsidio	Estado como Tal	Global	Trabaj	Estado subsidio	Estado como tal	Global.
1.Trab. No Calificado y Semicalificado	4.75	3.50	0.25	8.50	4.75	2.50	0.25	7.50
2 Trab. Calificado, Técnico Medio y Trab. Espec.	5.50	2.75	0.25	8.50	5.50	1.75	0.25	7.50
3 Técnico Educ. Sup. y Diplomado Educ. Sup.	6.25	2.00	0.25	8.50	6.25	1.00	0.25	7.50
4 Bach. Universitario	7.00	1.25	0.25	8.50	7.25	0.00	0.25	7.50
5 Licenciado	7.75	0.50	0.25	8.50	7.25	0.00	0.25	7.50

La estimación o determinación de la obligación tributaria “*consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación*”¹⁶. El artículo 121 CNPT define la determinación por la Administración Tributaria como “*el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia*”, y el artículo 122 indica que la determinación puede hacerla también el contribuyente o responsable.

En la práctica, la determinación tributaria se realiza habitual y masivamente por el obligado tributario mediante una declaración jurada, presentada “*en los medios oficiales aprobados por la Administración*” (art. 122 CNPT) y en la fecha ordenada por la ley particular del tributo. El mismo artículo define declaración jurada como la determinación de la obligación tributaria efectuada por el obligado tributario, bajo juramento. Esa autodeterminación o autoliquidación, está sujeta a revisión por parte de la Administración tributaria (art. 123) y puede ser objeto de una determinación de oficio (art. 124 CNPT).

El esquema sucintamente descrito en el párrafo anterior es el que aplica en materia de las cuotas obrera y patronal de la seguridad social. La determinación de la obligación tributaria se lleva a cabo mediante la presentación por parte del patrono de una planilla mensual, que incluye todos sus empleados y todas las remuneraciones por ellos devengados. Con base en esa información, el sistema informático de la Caja Costarricense del Seguro Social elabora una “*facturación de la planilla*”, en la que quedan calculadas tanto la cuota del patrono como la de los empleados.

Se trata, pues, de una determinación mixta, en que el patrono declara (planilla) y la CCSS determina o liquida la obligación tributaria, sobre base cierta. La medición en concreto de la base imponible debe realizarse cada vez que se realice el presupuesto de hecho o hecho

¹⁶ **GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.** Derecho Financiero, vol. I, pág. 529.

generador, que para esas cuotas obrero-patronales es el devengo de una remuneración laboral.

En cambio, en las cuotas de los trabajadores sin relación de dependencia no existe tal planilla. Tampoco existe una declaración jurada, ni una fecha en que deba declararse la base imponible, ni siquiera existe un formulario en el que puedan declararse los ingresos sujetos a la contribución a la seguridad social. Incluso el Sistema Centralizado de Recaudación (SICERE) de la Caja Costarricense del Seguro Social indican de modo expreso en su sitio web que los asegurados voluntarios y los trabajadores independientes “no realizan presentación de planilla”, como se muestra en la siguiente “captura de pantalla”:

Números Patronales de la Cédula Jurídica

Si va a presentar su planilla , por favor no seleccione los segregados indicados como 998-Asegurado Voluntario o 999-Trabajador Independiente, los cuales no realizan presentación de planilla.

Seleccionar el Número Patronal o Nombre/Razón Social para ingresar al menú de opciones.

Tipo	Número	Segregado	Sector	Nombre / Razón Social
0	105940025	1	1	OREAMUNO LINARES JOSE MARIA
0	105940025	999	1	OREAMUNO LINARES JOSE MARIA

La inexistencia del deber de declaración en las cuotas de seguridad social para los trabajadores independientes indica que la determinación tributaria de la obligación no se determina bajo el sistema de base cierta o estimación directa, sino bajo el de estimación objetiva.

Conforme al art. 125 CNPT citado arriba, la determinación sobre base cierta es la que estima de forma directa la magnitud del hecho generador,

a partir de la declaración jurada, o bien, en la determinación de oficio, a partir de la contabilidad, las facturas, etc. En el caso de las cuotas de seguridad social a cargo de los trabajadores independientes el régimen instaurado por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social **no es uno de estimación directa o base cierta sino de estimación objetiva**, que lo sustituye.

Ello es así porque no hay una medición en concreto de la base imponible cada vez que se realiza el presupuesto de hecho o hecho generador sino que, en su lugar, la Junta Directiva aprueba cada cierto tiempo unos “ingresos de referencia”.

La determinación sobre base cierta o estimación directa tiene la pretensión de medir con razonable exactitud la magnitud de la base imponible sobre la cual aplicar la tarifa o alícuota correspondiente. En cambio, la estimación objetiva se practica no ya sobre la medida cierta y directa de la magnitud elegida por el legislador como base imponible, sino calculándola “mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo”¹⁷. GARCÍA AÑOVEROS señala que la estimación objetiva se aplica típicamente para determinar los “rendimientos netos de las pequeñas y medianas empresas y de algunos profesionales”¹⁸. PÉREZ ROYO afirma que:

“En la estimación objetiva se renuncia, pues, a calcular directamente el rendimiento neto real de cada sujeto (ingresos reales menos gastos efectivos) y se sustituye este cálculo por la aplicación de los módulos

¹⁷ Cfr. artículo 52 de la Ley General Tributaria de España. Ciertamente el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica no menciona la estimación objetiva en el artículo 125 entre los medios de determinación tributaria, pero es ampliamente aceptada su existencia en nuestra legislación particular. TORREALBA, A., *Derecho Tributario. Parte General. T. I. Principios Generales y Derecho Tributario Material* Ed. Jurídica Continental, San José, 2009, p.p. 350 y 351, cita como ejemplos de estimación objetiva en Costa Rica, el régimen simplificado de impuesto sobre la renta, el régimen simplificado de impuesto general sobre las ventas, el antiguo régimen para las empresas productoras de café (artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, actualmente derogado) la posibilidad de deducir el 25% de los ingresos brutos sin comprobantes (prevista en artículo 8, inciso s) de la Ley del Impuesto sobre la Renta), etc.

¹⁸ GARCÍA AÑOVEROS, JAIME ET AL. *Manual del Sistema Tributario Español*, Ed. Civitas, Madrid, 1996, p.p. 103 ss.

de los que resulta una cantidad que vendrá a coincidir (si los índices están bien confeccionados) con el rendimiento medio, pero no con el real de cada caso. Podríamos decir que en el régimen de estimación objetiva lo que se altera es la propia delimitación del hecho imponible: en lugar de gravarse los rendimientos realmente obtenidos por cada sujeto, lo que se grava es el rendimiento medio presunto, que es lo que se deriva de la aplicación de los índices o módulos”¹⁹.

Eso es exactamente lo que prevé el artículo 23 de la LCCCSS:

“Artículo 23. Las cuotas y prestaciones serán determinadas, por la Junta Directiva de acuerdo al costo de los servicios que haya de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales. La contribución...”.

En aplicación de esa norma, la Junta Directiva ha establecido un “ingreso de referencia”, que sustituye de manera deliberada y consciente, el rendimiento neto de cada trabajador independiente (ingresos reales menos gastos efectivos). Si ese índice estuviera bien confeccionado, probablemente coincidiría con el rendimiento promedio, pero no con el real de cada caso concreto.

Ese “ingreso de referencia” está claramente indicado en el artículo 33 del Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte:

“Artículo 33.- En cuanto a los ingresos por concepto de contribuciones regirán las siguientes disposiciones:

a) [...]

b) En el caso de los asegurados voluntarios o trabajadores independientes, la contribución será del 10.50% sobre el total de **ingresos de referencia**.

[...]”.

Pues bien, como resulta tanto del expreso diseño normativo (artículo 23 LCCCSS y artículo 33, b) del Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte) como de la aplicación que de esas normas ha hecho la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, las contribuciones de

¹⁹ PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Aranzadi, Madrid, 2014, pág. 210.

los trabajadores independientes se determinan por el método de estimación objetiva, que no es susceptible de convertirse a uno de determinación sobre base cierta.

El Acuerdo de Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social del 26 de enero del 2006, dispuso cinco categorías de trabajadores independientes, según un “ingreso de referencia” que es el que se menciona en el siguiente cuadro:

Acuerdo de Junta Directiva del 26 de enero del 2006		
Categoría	Trabajadores independientes	Ingreso de referencia Convenios a/
1	101 000	72 000
2	136 000	97 000
3	205 000	147 000
4	282 000	201 000
5	374 000	267 000

Nótese que la base imponible de la contribución parafiscal no es el “ingreso real”, esto es el declarado por el independiente o determinado de oficio en el impuesto sobre la renta, sino un “ingreso de referencia” establecido por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social.

El mismo acuerdo estableció las siguientes tarifas porcentuales:

Acuerdo de Junta Directiva del 26 de enero del 2006 (en vigor a partir de 1-ene-2006)						
Grupo	Seguro de Salud			Seguro de IVM		
	Afiliad o	Estad o	Conjunt a	Afiliad o	Estad o	Conjunt a
Trabajadores independientes	4,75%	6,25%	11,00%	4,75%	2,50%	7,25%

Asegurados voluntarios	4,65%	6,25%	10,90%	4,75%	2,50%	7,25%
------------------------	-------	-------	--------	-------	-------	-------

Interesa resaltar que la base imponible y las tarifas indicadas en el Acuerdo de Junta Directiva del 26 de enero del 2006 establecieron un régimen de estimación objetiva, basado en un “ingreso de referencia” definido por la Junta Directiva, régimen que jurídicamente no puede ser sustituido con una determinación sobre base cierta, esto es, no puede ser sustituido por las sumas declaradas a los efectos del impuesto sobre la renta.

Debemos añadir que todos los Acuerdos de Junta Directiva posteriores, que han modificado los porcentajes, tienen una disposición como la siguiente, tomada del actualmente vigente (el del 29 de setiembre del 2016):

*“4) Incrementar la base mínima contributiva, **los ingresos de referencia** y los límites inferiores y superiores de todas las categorías de ingreso de la escala contributiva de Trabajadores Independientes y Asegurados Voluntarios, Afiliados Individual y Colectivamente, cada vez que varíe el salario mínimo legal del trabajador no calificado genérico. El incremento señalado deberá corresponder al mismo porcentaje de aumento del salario mínimo legal no calificado genérico que se establezca mediante decreto ejecutivo, en relación con el salario mínimo legal del trabajador no calificado genérico inmediatamente anterior”.*

Nótese que todos esos Acuerdos reafirmaban seguirse basando en “ingresos de referencia”, esto es, en un régimen de estimación objetiva, no en uno de estimación sobre base cierta.

Ahora, en la práctica de inspecciones recientes llevadas adelante por la CCSS, ésta utiliza las declaraciones del impuesto sobre la renta, apropiándose, en algunos casos, del concepto de renta neta o, en otros, del de renta bruta, previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

A juicio de esta Comisión, si el legislador escogió un régimen de estimación objetiva, que expresamente sustituye la base cierta por un “ingreso de referencia”, no es lícito a la CCSS, en sus inspecciones, revertir

esa escogencia: no puede sustituir el ingreso de referencia por los ingresos reales.

La existencia de ese régimen de estimación objetiva basado en “ingresos de referencia” y la inexistencia de un plazo o formulario para declarar ingresos como los del impuesto sobre la renta, hacen cuestionables estas actuaciones. La lógica más elemental indica que no pueden omitirse ingresos ni subdeclararlos, si no hay manera de presentar una declaración de tales ingresos y, sobre todo, si el régimen de contribuciones de los trabajadores independientes no se basa en tales inexistentes declaraciones.

Por otra parte, apropiarse de la regulación del impuesto sobre la renta, a través de las declaraciones en este impuesto, implica una improcedente aplicación analógica, en contraposición con lo dispuesto por el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Sobre el genérico concepto de “ingresos del Trabajador Independiente” que usa el Reglamento para la Afiliación de los Trabajadores Independientes no se puede saber si corresponde de calcular las contribuciones sobre renta bruta o neta. Antes bien, la ausencia de toda referencia a “gastos deducibles” en la Ley de la CCSS bien podría dar sustento a la tesis del uso de la renta bruta. Además, esos conceptos, en el impuesto sobre las utilidades, contienen una regulación completa y minuciosa sobre qué se entiende como renta bruta –que incluye no solo rentas del trabajo sino también rentas empresariales, rentas del capital provenientes de préstamos individuales o de arrendamientos, algunas ganancias de capital-, y sobre el elenco de gastos deducibles y no deducibles. Asimismo, se excluyen las rentas que no corresponden al concepto de renta producto (como las ganancias de capital no habituales) y se excluyen de gravamen las rentas extraterritoriales. El régimen legal de las contribuciones de los trabajadores independientes carece de todas estas definiciones y, tampoco, contiene una norma de remisión a la regulación de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Así, al acudir la CCSS al concepto de renta neta de la Ley del Impuesto sobre la Renta no hace sino aplicar las normas de este impuesto *por analogía*. Además, el concepto de renta neta viene incluido en un impuesto cuyo hecho generador es de carácter periódico anual; en el caso de las contribuciones de la seguridad social, no existe regla legal alguna que señale que la base de la contribución mensual será la renta neta del impuesto sobre la renta dividida entre 12, que es la práctica que viene siendo aplicada por las inspecciones de la CCSS.

3.2. Forma de fijación de las alcúotas de las contribuciones

El artículo 33 del Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte de la Caja Costarricense de Seguro Social dispone:

“b) En el caso de los asegurados voluntarios o trabajadores independientes, la contribución será del 10.50% sobre el total de **ingresos de referencia**.

Correspondiendo al Estado como tal el 1.25% sobre dichos ingresos y a los afiliados y al Estado en su condición de subsidiario de este grupo, el restante 9.25%, según la distribución que hará el reglamento respectivo.

Los niveles de contribución aquí establecidos podrán ser variados por la Junta Directiva, de acuerdo con las evaluaciones actuariales que anualmente realizará la Dirección Actuarial y de Planificación Económica. *(Así reformado mediante sesión N° 8174 del 9 de agosto de 2007)*” *(subrayado adicionado)*

En aplicación de la norma reglamentaria, los porcentajes aplicables a la base de la contribución los fija periódicamente la Junta Directiva, sin que la Ley establezca parámetro alguno. Así, por ejemplo:

a) En sesión 8027 de 26 de enero del 2006, se aprobó como porcentaje de contribución de los trabajadores independientes 4,75% más 4,65%, sin contar obviamente la contribución del Estado. Como se dice en ese acuerdo, estos mismos porcentajes estaban vigentes en 2005. Al Estado se le fijó una contribución del 8,75%.

En ese mismo acuerdo se aprobaron los “Ingresos Mínimos de Referencia” por categorías.

b) Mediante Acuerdo del 13 de febrero de 2007 se aprobó como porcentajes para el período 2008 los previstos en una escala progresiva que va de **10,5% al extremo más alto del 18,25%**. Ya en este caso lo que sucede es que la contribución del Estado se va reduciendo –hasta llegar a 0 en el extremo más alto- conforme aumenta la escala y se aumenta el porcentaje del trabajador independiente.

c) Mediante Acuerdo del 4 de febrero de 2010 se aprobó como porcentajes a partir del 1 de marzo del 2010 los previstos en una escala progresiva que va del **8% hasta el 18,75%**. De nuevo, el porcentaje a cargo del trabajador independiente crece conforme decrece hasta desaparecer la contribución del Estado.

- d) Mediante Acuerdo del 18 de noviembre de 2010, vigente a partir del 1 de enero de 2011 se aprobó como porcentajes los previstos en una escala progresiva que va del **8% hasta el 18,34%**. De nuevo, el porcentaje a cargo del trabajador independiente crece conforme decrece hasta casi desaparecer la contribución del Estado (0,75%). El ingreso de referencia se aumenta en un 6%.
- e) Mediante Acuerdo del 4 de octubre del 2012, vigente a partir del 1 de noviembre de 2012, se aprobó como porcentajes los previstos en una escala progresiva que va del **8,25% hasta el 19,59%**, con igual decrecimiento de la contribución estatal hasta llegar a 0% en el extremo superior de la escala.
- f) Mediante Acuerdo de 25 de septiembre de 2014, para el período octubre 2014 a diciembre 2014, se estableció una escala progresiva que va del **7,35% hasta el 19,59%**, con 0 aporte estatal en el extremo superior. Para enero-setiembre 2015, se establece una escala progresiva que va del 7,52% al 19,93%, con 0 aporte estatal en el extremo superior.
- g) Mediante Acuerdo de 29 de setiembre de 2015, para el período de 1 de octubre 2015 a 30 de setiembre de 2016, se estableció una escala progresiva que va del **10,5% al 22,69%**.

3.3. La violación del principio de reserva de ley en materia tributaria

Como adelantamos, la regulación descrita incurre en violación del principio de reserva de ley en materia tributaria, consagrado en el artículo 121,13 de la Constitución Política. De acuerdo con este principio, los elementos esenciales del tributo deben ser establecidos por Ley, la cual, cuando menos, deberá establecer los límites o criterios concretos con base en los cuales normas infralegales pueden o deben completar la disciplina normativa de dichos elementos.²⁰

En este sentido, existe un consenso generalizado en que tales elementos esenciales son, al menos, los siguientes:

- a) El hecho generador o imponible: En este sentido, la Ley debe determinar suficientemente el comportamiento material objetivo que genera el tributo (aspecto material del hecho generador); el aspecto temporal (momento de nacimiento de la obligación tributaria, momento de exigibilidad de la prestación tributaria;

²⁰ El desarrollo que sigue en esta sección se toma, con permiso del autor, de TORREALBA, A., *Derecho Tributario*. T. I., Parte General. Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, 2009 y de TORREALBA, A., *Derecho Tributario Modelo: A la luz de la Versión 2015 del Modelo de Código Tributario del CIAT*, inédito.

precisión de la aplicación de la Ley en el tiempo); el aspecto espacial (precisión de en qué lugar se debe verificar el comportamiento material); los sujetos que deben intervenir para que dicho comportamiento se configure (elemento subjetivo).

- b) Otro aspecto fundamental es la moderna postura de que la reserva de ley cubre el establecimiento de exenciones y beneficios fiscales sobre la base de la exigencia misma de determinación del hecho generador. Al respecto se ha sostenido:

“Formando parte la exención del deber de contribuir, no puede, en efecto, ser escindido éste de manera que los supuestos gravados se sujetaran a la reserva de ley por razones propias, mientras que los supuestos exentos sólo se cubrieran por aquella en cuanto constitutivos de una derogación de los primeros. Si a ello se añade ese contenido positivo que en la exención se manifiesta, de concreción de unos principios de justicia o de definición de unas necesidades y finalidades colectivas, sólo el legislador puede resultar competente para tal tarea, y de ahí la exigencia de la reserva de ley, en consonancia con ese fundamento material del principio a que antes aludía. Siendo un aspecto del hecho imponible del tributo, todo él, en su integridad, se somete a la previsión legal, y en todos sus supuestos –exentos o gravados – por las mismas razones.”²¹

- c) Los elementos de cuantificación de la obligación tributaria: Se entiende que la Ley debe determinar suficientemente la **base imponible** y el **tipo**, tratándose de tributos variables, o el **monto del tributo**, tratándose de tributos fijos.

En cuanto a la base, por ejemplo, se ha considerado

“constitucionalmente admisible que se delegue en el Gobierno la concreción de las correcciones monetarias a realizar sobre el valor inicial de un inmueble (se trata del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos) si los elementos esenciales para cuantificar la base han sido definidos legalmente (F.J. 7 de la Sentencia 221/92, de 11 de diciembre del Tribunal Constitucional Español)”²²

²¹ LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Ed. Tecnos, Madrid, 1989, p.p. 50-51.

²² GONZALEZ, L.M., *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 96.

En cuanto a los tipos, se ha precisado que la relatividad de la reserva de Ley permite que su fijación pueda ser delegada al reglamento, siempre y cuando se establezcan límites mínimos y máximos razonables o, cuando menos, criterios lo suficientemente concretos para orientar el ejercicio del poder reglamentario. Lo importante es excluir las delegaciones en blanco, esto es, sin que la ley habilitante contenga límites y requisitos concretos y razonables a la integración reglamentaria.

- d) Los sujetos pasivos de la obligación tributaria: la atribución de obligaciones tributarias sustanciales a determinados sujetos debe ser siempre fijada por Ley. Así, es de mencionar que no solo el contribuyente en tanto obligado tributario principal debe ser fijado por Ley, sino también todos aquellos sujetos pasivos que son obligados en virtud de finalidades de facilitamiento y aseguramiento de la recaudación tributaria: los llamados responsables por nuestra legislación, que comprenden las figuras doctrinales del sustituto, el responsable en sentido estricto, el contribuyente con poder-deber de repercusión o traslación, el repercutido o trasladado jurídico y el representante.
- e) Los modos de extinción de la obligación tributaria, pues estos forman parte del ciclo de vida de dicha obligación, determinando su fin. El artículo 7, literal h) recoge este elemento, haciendo la precisión de que los modos que deben estar determinados son aquellos medios distintos del pago. La razón de esto subyace en que el pago es la única forma en que la obligación tributaria se adecúa al fin que fue creada: el suministro de medios financieros al Estado para que éste pueda conseguir sus propias finalidades. De ahí que sean las otras formas de extinción que deben estar reguladas por ley, como una forma de tutelar la obligación tributaria misma.
- f) Los recargos e intereses, que constituyen obligaciones tributarias materiales accesorias y, por tanto, forman parte del ámbito del Derecho Tributario material.
- g) Los privilegios y garantías de los créditos tributarios. En estos privilegios y garantías se suelen manifestar las potestades exorbitantes del ente público en relación con las de un acreedor privado, por lo que, en tutela de los ciudadanos, tal privilegios y garantías deben estar reservadas a la Ley.

- h) Los aspectos procedimentales que impongan deberes formales a los contribuyentes, que no son otra cosa que prestaciones de hacer, de carácter personal, coactivamente impuestas. La Ley debe describir en qué consisten estos deberes, aun cuando remita al reglamento aspectos de detalle para hacerlos efectivos, así como indicar los lineamientos generales del procedimiento necesarios para respetar el **debido proceso**.
- i) Las infracciones administrativas y delitos tributarios.

En nuestro ámbito, el artículo 5 CNPT, en desarrollo del artículo 121,13 constitucional, determina inequívocamente que sólo la ley (**no un reglamento o un acuerdo de junta directiva**) puede crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria; **establecer las tarifas de los tributos y sus bases de cálculo (elementos cuantitativos)**; e indicar el sujeto pasivo.

Por ello, la propia ley de la Caja revela su carencia al trasladar la determinación de un elemento esencial del tributo a normas reglamentarias y Acuerdos de Junta Directiva, lo que es total y absolutamente incompatible con el principio de reserva material de ley que se yergue como infranqueable en materia tributaria.

Así lo ha dicho la Sala Constitucional: (Sentencia 4785-93, 5015-04):

“A partir de dicha norma, que desarrolla la **reserva de Ley** prevista en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, para el establecimiento de **“impuestos y contribuciones nacionales”**, **se entiende que es únicamente la Asamblea Legislativa la que, mediante el procedimiento para la creación de la Ley formal, puede establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales: el sujeto pasivo, la base imponible, el hecho generador y el porcentaje del gravamen**. El sujeto pasivo que es la obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios); el hecho generador que es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación (artículo 31 ibídem); la base imponible como aquella a partir de la cual se calculará el importe de la obligación tributaria; y la tarifa del tributo, es decir, al porcentaje de la base imponible que deberá ser cancelada por parte del sujeto pasivo. Sobre el **principio de reserva legal en materia tributaria**, esta Sala la definió en sentencia número 4785-93, de las ocho horas treinta y nueve minutos del treinta de setiembre de mil novecientos noventa y tres”.

La referencia a los distintos reglamentos donde se establecen los elementos cuantitativos del tributo parafiscal lo que hace es confirmar la carencia de regulación legal de ese elemento sustancial del tributo y, con ello, la violación de la reserva material de ley.

En distintas inspecciones, la CCSS invoca los artículos 56, 57, 73, 74 y 129 de la Constitución Política como fundamento de sus pretendidos cobros. Sin embargo, se trata de normas en las que establece el derecho al trabajo y la creación de los seguros sociales, pero en ellas **no se regulan los elementos esenciales del tributo**, tales como el hecho generador, las tarifas y los sujetos de la obligación tributaria. (art 5 CNPT)

Por su parte en los artículos 3, 20 y 30 de la Ley Constitutiva de la CCSS, que se refieren a las coberturas del seguro social, que se calcularan sobre el total de remuneraciones en el contexto de una relación de dependencia y la posibilidad obtener información de otras instancias, así como de la confidencialidad de la información; **nada se dice de los elementos esenciales del tributo** cuando falta la relación de dependencia, como lo es la tarifa o alícuota aplicable y la base imponible.

4. La violación del principio de capacidad económica²³(no confiscatoriedad e igualdad tributaria)

El legislador encuentra límites constitucionales de carácter sustancial. Podemos decir que, en general, tales límites se relacionan con el objeto, la intensidad y la distribución entre los contribuyentes de la carga tributaria.

Así, podemos presentar este esquema:

A. Relación vertical Ente público/contribuyente

- 1. Desde el punto de vista del **objeto**, la doctrina más autorizada ha entendido que los tributos deben recaer sobre manifestaciones de **riqueza económica, las cuales deben ser efectivas y ser medida adecuadamente.**
- 2. Desde el punto de vista de la **intensidad**, se entiende que (a) la carga tributaria no puede ser tan excesiva como para conculcar las posibilidades de subsistencia del individuo y (b) no debe tener alcances confiscatorios;
- *B. Relación horizontal entre los contribuyentes*

²³ La presente sección se toma de extractos de: TORREALBA, A., "El Contenido de los Principios de Justicia Tributaria Material: El Derecho Fundamental a Contribuir Según la Capacidad Económica o Contributiva", en ALVAREZ ECHAGUE, J.M (Director), *Derecho Constitucional Financiero y Tributario Local. En Homenaje al Profesor Emérito José O. Casás y al Doctor Enrique Bullit Goñi*, Editorial AD HOC, Buenos Aires, 2015, p.p. 1069 ss. También de TORREALBA, A., *Derecho Tributario...*

3. Desde el punto de vista de la **distribución** de la carga tributaria, se parte de que existe un orden de conflicto de intereses que se desarrolla **dentro del círculo de los sujetos deudores del tributo**. Esto se manifiesta en la exigencia de que las relaciones de igualdad **entre los contribuyentes** frente al tributo se rijan según criterios **razonables y proporcionados**.

Las contribuciones de la seguridad social de los trabajadores independientes presentan serios problemas desde el punto de vista de la intensidad de la tributación y de la igualdad en la distribución de la carga tributaria.

En cuanto al tema de la *intensidad*, la idea central que ha sintetizado la doctrina es que el Estado, a través de sus exacciones coactivas de riqueza, no puede cancelar sustancialmente los derechos adquiridos por los contribuyentes e incorporados a su patrimonio al amparo de las reglas del ordenamiento jurídico. Se parte, en el fondo, de que el derecho de propiedad, en última instancia, tutela un criterio de justicia según "derechos", el cual prescinde de las condiciones de adquisición -meritoria o no, según la necesidad o no- de un derecho, **tutelándolo en sí mismo**.

En esa dirección, si el ordenamiento fija determinadas condiciones lícitas para la obtención de los derechos de propiedad, el principio constitucional protege contra la supresión de los derechos adquiridos según la ley. Al combinarse este principio con el deber de contribuir, la tutela se traduce en que el poder tributario no puede cancelar la totalidad de los derechos adquiridos por el ciudadano ni algunos de ellos en concreto. Así, el principio de capacidad contributiva mismo asume un contenido directamente derivado del derecho de propiedad, según el cual se exige que la tributación sea parcial sobre la capacidad manifestada, sin que pueda absorber la totalidad ni una parte sustancial de ella²⁴.

²⁴ Ver, al respecto, entre muchos: MOSCHETTI, F., "Capacita contributiva", cit., p. 8; GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, vol. I, Edic. Depalma, 3a. edic., Buenos Aires, p. 307, recogiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia argentina; CAZORLA PRIETO, L.M., "Artículo 31,1", *Comentarios a la Constitución*, 2 ed., Ed. Civitas, S.A., Madrid, 1985, p.p. 168 ss.; MARTÍNEZ LAGO, M.A., "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad. Dos problemas a propósito del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma de Andalucía", *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 60, 1988, p.p. 634 ss.; AGULLO, A., "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1982, p.p. 560 ss.; LASARTE, J., "Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional", *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Ed. Tecnos, S.A., Madrid, 1990, p.p. 98 ss.; NAVEIRA de CASANOVA, G.J., *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, McGrawHill, Madrid, 1997, p.p. 411 ss.

Para determinar qué se entiende por "parte sustancial" es importante analizar lo que se considera "normal" en un sistema tributario, por lo que es el nivel general de carga tributaria el que puede dar una orientación al respecto. Es decir, no es lo mismo un país de alta carga tributaria, que es posible por el elevado ingreso per cápita, que un país de baja carga tributaria. Por ello, en un país como Costa Rica, con carga tributaria conjunta (tributación del Estado más cargas de la seguridad social) del 21%, el nivel confiscatorio no será el mismo que en un país de alta carga tributaria.

Hecha esta indicación, tal como reporta P. HERRERA MOLINA²⁵, el Tribunal Constitucional Alemán, en su Sentencia de 22 de junio de 1995, sostuvo que "la carga tributaria del sistema fiscal en su conjunto no debe exceder del cincuenta por ciento de los ingresos..." La doctrina alemana mayoritaria que ha comentado esta sentencia ha entendido que los ingresos a considerar son de carácter *neto* y no *bruto*. Así, G. ROSE concluye que el concepto *Sottertrag* debe hacer referencia a los ingresos netos, precisando que en los casos en que la renta tributa en régimen de estimación directa habrá que atender lógicamente a los ingresos *reales* y no a una hipotética renta potencial"²⁶

La misma sentencia alemana precisa, en relación al caso concreto que fue objeto de su análisis, que "el Impuesto sobre el Patrimonio sólo puede cuantificarse de tal modo que *su efecto conjunto con el resto de las cargas tributarias* deje intacta la substancia, la "base patrimonial" (*Substanz des Vermögens, Vermögensstamm*), de manera que pueda pagarse con los rendimientos que puedan esperarse del mencionado patrimonio (*Sollertrag*), de otro modo la tributación sobre el patrimonio produciría un efecto *parcialmente confiscatorio* que gravaría al contribuyente en forma excesiva".

En Argentina la Corte Suprema ha entendido que una tributación superior al 33% resulta confiscatoria.

En la Constitución costarricense, el límite deriva implícitamente de la relación entre el artículo 18 (deber de contribuir), con el artículo 45 (derecho de propiedad) y el 40 (prohibición de penas confiscatorias).

La Sala Constitucional costarricense también ha incursionado en el contenido del principio de no confiscatoriedad. Puede decirse que en este campo la Sala se ha orientado por la aplicación de un juicio de

²⁵ "Una decisión audaz del Tribunal Constitucional Alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos", p.80.

²⁶ "Zum Anspruch auf ErlaB von "Übermaß-Steuern" und zu seiner Durchsetzung-Weiter Auswertung des Vermögenssteuer-Beschlusses des BVerfG vom. 22.6.1995", DB, 48/1995, p. 2389, cit. por HERRERA MOLINA, P., "Una decisión...", cit., p. 90, nota 52.

razonabilidad del caso por caso, sin intentar reglas generales a la manera de la jurisprudencia comentada del Tribunal Constitucional alemán, con alguna excepción importante.

En el Voto 320-94 se dijo:

"...como se alega que el impuesto a que se contrae esta acción es confiscatorio, sería éste el único argumento posible desde el ángulo de la asociación promovente. Pero lo cierto es que cae por su peso que un 5% del imponible del impuesto sobre la renta, manifiestamente no tiene tal carácter. La nota de confiscación la tiene un tributo que despoje del patrimonio al contribuyente, que lo deje en situación ruinoso o de difícil desenvolvimiento en sus actividades normales."

En el Voto 5749-93 apunta la Sala:

Lo que debemos entender por "parte sustancial de la propiedad o de la renta", es algo que no puede establecerse de manera absoluta; el componente de discrecionalidad o de razonabilidad debe valorarse en cada caso concreto, de manera circunstancial, según las necesidades de hecho, las exigencias de tiempo y lugar, y la finalidad económico-social de cada tributo. Pero sí se puede establecer como principio, que se considera confiscatorio el gravamen que exceda la capacidad económica o financiera del contribuyente; o bien, si el impuesto absorbe una parte sustancial de la operación gravada, y corresponderá al Juez, en cada caso, analizar estas circunstancias, que serán lógicamente, variables, y lo correcto es analizar esas situaciones en forma concreta. En el presente caso, el tope establecido por el artículo 15 inciso a) de la Ley 5694 del 9 de junio de 1975, a juicio de la Sala no resulta confiscatorio, ya que el gravamen no pasa del cinco por mil de ingresos de intereses y comisiones, porcentaje que no se estima sustancial, no anula la actividad ni la desalienta, el impuesto resulta normal y proporcionado..."

En el Voto 2359-94 la Sala se muestra más audaz al sostener, en relación con el impuesto a los casinos contenido en el artículo 5 de la Ley 7218 de 16 de enero de 1991, que:

"...Esto trae como consecuencia que el segundo tributo, promulgado según la Procuraduría General de la República como una manifestación expresa del interés del Estado en preservar el orden público, la moral y las buenas costumbres y para desincentivar la proliferación de casinos y salas de juego, tenga efectos confiscatorios por absorber una parte sustancial de la renta

producida. En efecto, a folios 38 y siguientes del expediente, corre agregada una certificación de la firma KPMG Peat Marwick de Contadores Públicos Autorizados, en la que se demuestran los efectos de los tributos sobre la renta de la accionante en un período de un año, y puede notarse que los efectos multiplicadores del impuesto hacen que éstos excedan desorbitadamente a los ingresos, produciendo pérdidas que alcanzan a casi un cincuenta por ciento del total de los ingresos netos. De lo dicho resulta que no solo el impuesto absorbe parte importante de la renta sino que la absorbe en su totalidad y deja un saldo en descubierto a cargo del contribuyente, que hace que el impuesto sea irrazonable y desproporcionado. Como este impuesto se aplica junto con el creado con el artículo 8 de la Ley 7088, sus efectos son confiscatorios y por ello inconstitucional el tributo."

Nótese cómo se precisa que rondar el umbral del 50% de los ingresos netos implica violar el límite de la no confiscatoriedad.

En el Voto 2657-2001, declaró inconstitucional el impuesto a los activos a las empresas, que se acreditaba contra el impuesto sobre la renta y, en caso de que éste no existiera o fuera insuficiente por situación de pérdida, se pagaba el excedente en concepto de impuesto al activo. La Sala consideró que

"...Es por ello que la doctrina mayoritaria, en esta materia, sostiene que la finalidad confiscatoria de un tributo, sólo resulta legítima si de algún modo deja al contribuyente una cuota de la base imponible, razonablemente individualizada, es decir, que permita el efectivo goce de ésta (ver sentencia No. 7067-97). En el caso de estudio, al gravar este impuesto los activos de las empresas, precisamente por su improductividad, no se está ante los supuestos descritos, pues estas empresas se ven obligadas a pagar el tributo precisamente porque no tienen renta, e inclusive en algunos casos, se trata de bienes que no están sujetos a explotación, cercenando efectivamente el capital de la empresa para poder ser sufragado, aún en el caso de que se trate de una base imponible de un 1% -sic, es una alícuota-, lo que lo convierte en un impuesto confiscatorio, ya que por el principio de generalidad del tributo, se trata de una mera sanción al "ocio" de los activos de las empresas, por cuanto no en todos los casos de los contribuyentes, estos bienes están dirigidos a la generación de ingresos. En este caso, no existen utilidades reales o potenciales, y por ello se debe mantener la intangibilidad del capital, en protección del derecho de propiedad...."

Podemos destacar de las sentencias que han declarado la existencia de casos de confiscatoriedad y que en consecuencia han reconocido la consecuente inconstitucionalidad (como las sentencias dictadas en el caso de casinos (2359-94 y 5990-94) y en el del impuesto al activo (2657-01), lo siguiente:

- Se afirma que el citado principio deriva del art. 45 C. Pol. La Sala ha dicho que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial del patrimonio o de la renta (no se fija ningún límite preciso más allá del cual sea evidente o claro que el tributo es confiscatorio, lo cual hace que la confiscatoriedad deba ser apreciada y declarada, caso por caso) En el caso del impuesto a los casinos la aplicación conjunta de impuestos especiales – sin tomar en cuenta imp. renta - absorbía un 73% de los ingresos brutos del casino.
- La Sala ha admitido que la confiscatoriedad puede apreciarse no sólo respecto de un tributo en particular (impuesto a los activos, por ejemplo) sino también respecto de la aplicación conjunta de un conjunto de tributos (en el caso de casinos se trataba de tres impuestos especiales: i) art 5 Ley de Ajuste Trib.; ii) art 8 Ley de Reajuste Trib.; iii) impuesto de ø50.000 por cada mesa de casino).
- En el caso del Voto referente al impuesto al activo, se dijo que el impuesto al activo cercena el capital cuando la empresa no tiene utilidades.

Pues bien, como vimos, la aplicación conjunta del impuesto sobre la renta y la contribución a la seguridad social puede llevar a una tributación que ronda el 47% de la renta neta y mucho más si se toman en cuenta los ingresos brutos. En un país con una carga tributaria del 22% aproximadamente (sumando carga tributaria del Gobierno central y cuotas de la Seguridad Social), un nivel de tributación sobre ingresos de las personas físicas de ese nivel resulta claramente excesivo, desproporcionado y confiscatorio.

En cuanto al plano de la igualdad, procede cuestionar si el tratamiento desigual que se genera entre los trabajadores asalariados e independientes se justifica desde el punto de vista de la capacidad económica como parámetro de la igualdad tributaria. Como vimos, la tributación conjunta del asalariado es de un 24% (15% en renta y 9% en contribución a la seguridad social). En cambio, para el independiente, la tributación conjunta puede llegar al 47% (25% renta y 22% contribución de la seguridad social). ¿Qué diferencia cualitativa hay entre el trabajador dependiente y el independiente para que, a igualdad de nivel de renta, paguen de manera tan diversa? ¿Es la autonomía o independencia un rasgo que manifieste una distinta capacidad económica? La respuesta es

negativa: en Italia, por ejemplo, la sentencia de la Corte Costituzionale No. 42 de 1980²⁷ analizó las características del trabajo autónomo respecto del trabajo dependiente, llegándose a la conclusión de que no existían diferencias de capacidad económica que justificaran un tratamiento más fuerte de los autónomos respecto de los asalariados.

Obviamente, no cabe el argumento de que mientras en el caso de los asalariados su contribución va acompañada de la contribución patronal, ello no ocurre en la contribución del independiente, por lo que se justificaría una contribución mayor para “cubrir”, al menos en parte, la patronal. Este argumento es utilitario, pues toma por mira las necesidades recaudatorias del régimen, desligándose del principio de capacidad económica como límite a las finalidades recaudatorias. En todo caso, el propio artículo 3 de la Ley Constitutiva CCSS se encarga de desechar tal argumento al “exonerar” a los independientes de la cuota patronal.

²⁷ Como dice A. FEDELE, “La “discriminazione” del redditi di lavoro autonomo ed l'principi di uguaglianza e di capacità contributiva”, *Giurisprudenza italiana*, I, 1980, p. 1797 con relación al objeto de esta sentencia: “El “caso” propuesto a la Corte parece particularmente idóneo a evidenciar las características específicas de cada juicio sobre la “racionalidad” de las opciones efectuadas por el legislador, por ello de la aplicación, esto es, entre la norma de cuya legitimidad constitucional se discute y un ulterior término de comparación, que también tiene naturaleza normativa, pero que se expresa tendencialmente en términos funcionales (y se puede por ello identificar con la ratio del instituto en que la norma sujeta a juicio se inserta).”

Es interesante, además, la valoración de esta sentencia que hace F. MOSCHETTI, “Problemi di eguaglianza tributaria nella sovrimposta sul reddito dei fabbricati”, *Rassegna tributaria*, II, p. 114, contrastándola con otra en que únicamente se había abordado el aspecto de la coherencia respecto del fin: “Con la sentencia 8 noviembre 1979, n. 126, la Corte cost. había, por ejemplo, declarado la ilegitimidad de los artículos 14 D.P.R. 26 de octubre 1972, n. 643 y 8 L. 16 de diciembre 1977, n... 904, por irracionalidad de la disciplina de Invim respecto a la “consecución del fin querido”.

Con la sentencia 26 de marzo 1980, n. 42, la Corte había en cambio declarado inconstitucional el artículo 1, inciso segundo, D.P.R. 29 de setiembre 1973, n. 599, por ilegítima discriminación en la disciplina llor de la renta de trabajo autónomo respecto a los otros tipos de renta de trabajo.

La primera sentencia había puesto como fundamento los defectos estructurales del tributo, que impedían de obtener el objetivo perseguido con su institución; la segunda había examinado la justificación o no del tratamiento discriminatorio a la luz del principio de capacidad contributiva.” Agregando luego que esta sentencia “ha afirmado que existen “características diferenciales” que son relevantes en términos de capacidad contributiva y características diferenciales que no son tal”. (p. 116)

Quiere decir entonces que en todos los Acuerdos de Junta Directiva que con posterioridad al Reglamento del Seguro de Invalidez Vejez y Muerte se adoptaron, la cuota del trabajador independiente se disoció de la cuota obrera, estableciéndose porcentajes cada vez más altos y escalonados inicialmente de acuerdo a la categoría laboral y posteriormente de acuerdo al ingreso.

Por lo tanto, la normativa que se está aplicando para cobrar y fijar la base contributiva es **abiertamente discriminatoria** y por lo tanto inconstitucional, en especial porque establece un porcentaje de contribución distinto al que corresponde a los trabajadores asalariados, ello en violación, además y como veremos, a lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley Constitutiva de la CCSS. Los trabajadores asalariados contribuyen con un porcentaje proporcional y único que ronda el 9%, mientras que para los independientes se establecen tarifas escalonadas o "escalas contributivas" que llegan hasta el 22%.

Así, dichos acuerdos de la Junta Directiva de la CCSS son violatorios del principio de igualdad, recogido en el propio Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social

Artículo 2° Del principio de igualdad. *Todo asegurado es igual ante la Ley y ante este Reglamento. No podrá hacerse discriminación alguna por razones económicas, étnicas, religiosas, ideológicas, y de ninguna otra naturaleza que ofenda la dignidad humana. Sólo se harán las diferencias que procedieren en relación con el tipo de padecimiento o enfermedad.*

Artículo 10° *Para los efectos de este Reglamento se entiende por.*

TRABAJADOR INDEPENDIENTE: Trabajador manual o intelectual que desarrolla por cuenta propia algún tipo de trabajo o actividad generadora de ingresos.

ASEGURADO DIRECTO: Son los trabajadores asalariados, los trabajadores independientes que cotizan en forma individual o mediante convenio, los pensionados o jubilados de cualquiera de los sistemas estatales, las personas jefes de familia aseguradas por cuenta del Estado y las personas que individualmente se acojan al Seguro Voluntario.

Del artículo últimamente transcrito se desprende que el trabajador asalariado no difiere del independiente, pues se les define dentro de la misma categoría de "Asegurados Directos". La violación del principio de igualdad es directa, pues se trata de manera diferente a los miembros de la misma categoría de igualdad. En definitiva el sistema de cuotas para los trabajadores independientes viola el principio de igualdad pues no solo

difiere de la contribución que hacen los asalariados (que cotizan un % fijo menor) sino que, como se indicó dentro de los propios trabajadores independientes al cobrarles con base una tarifa escalada que aumenta conforme a sus ingresos.

La ausencia de una razón suficiente para justificar la diferencia de trato indicada conlleva, además, violación de los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

5. Violación de los artículos 22 y 3 de la Ley Constitutiva de la CCSS

Como vimos, de las escalas progresivas de alícuotas que aprueba la Junta Directiva resulta diáfano que estas se incrementan en la medida en que se disminuye hasta eliminar la contribución del Estado. Es decir, la razón por la cual los independientes llegan a tributar hasta el 22% y no el 9% es porque se elimina la contribución del Estado, recargándola sobre el patrimonio del trabajador.

Esto conlleva violación de los artículos 22 y 3 de la Ley Constitutiva. De conformidad con el primero, "los ingresos del Seguro Social que correspondan a los trabajadores independientes o no asalariados se obtendrán mediante el sistema de cuotas establecido en el artículo 3 de esta ley". Luego, el artículo 3, en su párrafo final, se dispone:

"(...Los trabajadores independientes estarán exentos de pago de la cuota patronal...

...Para los trabajadores independientes cuyo ingreso neto sea inferior al salario mínimo legal y que soliciten su afiliación al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte de la CCSS, la cuota del Estado se incrementará con el fin de subsanar parcialmente la ausencia de la cuota patronal..."

Resulta claro de estas normas que existe obligación contributiva del Estado, tal como sucede con los asalariados. Incluso, tal obligación se puede incrementar en caso de un ingreso neto inferior al salario mínimo legal, para compensar la ausencia de cuota patronal. Es decir, el sistema de los independientes, por ley, se caracteriza por:

- a. Cuota del trabajador independiente o afiliado.
- b. Cuota del Estado.
- c. No cuota patronal.

Los Acuerdos de Junta Directiva resultan ilegales en la medida que aumentan la cuota del trabajador independiente para reducir, incluso hasta cero, la cuota del Estado.

6. Violación del principio de seguridad jurídica, confianza legítima y su corolario de los actos propios

6.1. Conceptos generales

Según el artículo 3 del Reglamento General de Salud, el trabajador independiente debe inscribirse ante la Caja y suministrar la información que permita establecer los ingresos sobre los que se debe calcular la cuota respectiva. Se trata de una determinación de oficio originaria, pues el trabajador solo suministra información y la CCSS es la que determina la cuota por el sistema de "recibo". Es decir, no rige en este ámbito un régimen de autoliquidación a cargo del obligado, tal como sí sucede en el impuesto sobre la renta.

Al utilizar así un sistema de "recibo" o "facturación", como establece el Acuerdo 7919 del 16 de diciembre de 2004, sobre "Obligatoriedad cotizar simultáneamente para el seguro de enfermedad y maternidad y el de invalidez, vejez y muerte par los trabajadores independientes que en la actualidad cotizan únicamente para enfermedad y maternidad mediante convenio seguro colectivo", la CCSS no podría determinar contra sus propios actos, por lo que esa determinación de un ingreso superior debe regir desde el momento de su determinación y no hacia atrás, porque de lo contrario iría contra sus propios actos. Así, lo que se puede modificar es el ingreso como base de futuras determinaciones de oficio por recibo o facturación, mas no la obligación contributiva determinada con un ingreso distinto. Por ello, así debe entenderse la aplicación del procedimiento establecido en el Reglamento para Verificar el Cumplimiento de las Obligaciones Patronales y de Trabajadores Independientes, que define el Acto administrativo como "declaración unilateral de la administración ejecutada por medio de los sujetos competentes, en el ejercicio de sus atribuciones administrativas". Ese carácter lo tienen los recibos o facturación que emite la CCSS.

Es cierto que el Reglamento del Seguro de Salud establece en su artículo 66 como obligación de los trabajadores independientes la de "reportar la variación de sus ingresos en la forma que disponga la administración"; si no lo hace, la Administración puede verificarlo de oficio, pero, cuando lo hace, lo podrá usar en su siguiente facturación. Además, no existe un procedimiento para declarar o autoliquidar con base en los cambios de ingreso, que establezca plazos, formularios, etc. Por el contrario, en el SICERE (Sistema Centralizado de Recaudación), expresamente se establece que los trabajadores independientes NO deben presentar "planilla", que es la forma de declaración que se les exige a los patronos. Es decir, la Administración no ha dispuesto NUNCA el mecanismo para hacer el reporte dicho.

Contra lo anterior, en sus inspecciones, la CCSS determina una diferencia entre las cuotas de seguridad social determinadas por la propia institución por el sistema de "factura" o "recibo" con base en un **ingreso mensual de referencia**, y las cuotas que supuestamente derivarían de la información recabada por la Administración de las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Una distinción básica que debe hacerse en el concepto de determinación de oficio es aquella que distingue entre la que se produce como consecuencia de que el contribuyente incumplió su obligación de declarar y determinar en forma correcta y completa, e iniciación de oficio porque se trata de un tributo en que es a la Administración a la que le corresponde determinarlo desde un inicio.

En el primer caso, a diferencia del segundo, la Administración interviene en virtud de incumplimientos del sujeto pasivo. El artículo 124 CNPT establece las distintas hipótesis en que esto se da:

- No presentación de la declaración jurada.
- Presentación de declaración falsa, ilegal o incompleta.
- Presentación de declaración no amparada a una adecuada y puntual (sin atrasos mayores de seis meses) llevanza de libros de contabilidad y registros, así como de los documentos justificativos de las operaciones contables; negativa a aportar datos o informaciones solicitadas.²⁸

En el segundo caso, nos podemos encontrar sea en la hipótesis conocida en la doctrina como de determinación mixta, que *"es la que realiza la Administración en cooperación y colaboración con el sujeto pasivo, en ella este último aporta los datos solicitados por el fisco, siendo éste el que fija el importe del tributo..."*²⁹, como es el caso del impuesto de bienes inmuebles, o de plena determinación por la Administración, como sucede con las tasas municipales reguladas en el artículo 74 del Código Municipal. **Las cuotas de la seguridad social se encuadran en esta hipótesis de determinación de oficio, esto es, determinación de oficio INICIAL de la Administración.**

En los casos de autoliquidación, no existe un acto determinativo de la Administración, por lo que ésta puede proceder a hacer actuaciones de verificación que la lleven a producir un acto de determinación de

²⁸ Hipótesis que dan lugar, como hemos visto, a la aplicación de la estimación de oficio o por base presunta.

²⁹ Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, No. 71 de 14:40 horas del 29 de mayo de 1991.

oficio. En este caso, el acto de determinación o liquidación de oficio sustituye la autoliquidación del sujeto pasivo. Lógicamente, al no existir un acto previo de determinación de oficio, la Administración no modifica su propio acto administrativo, sino que modifica una actuación del sujeto pasivo (que evidentemente NO es un acto administrativo).

Como las cuotas de la seguridad social siguen el sistema de determinación de oficio inicial o por recibo, ello quiere decir que mes a mes las facturas o recibos que emite la Caja Costarricense del Seguro Social **constituyen actos administrativos de liquidación o determinación de oficio.**

Por ello, resulta básico sostener que la revisión de los actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias, contemplen el examen de las violaciones a principios jurídicos, como normas fundamentales de interpretación y aplicación del derecho positivo. Ante una situación jurídica de certeza debidamente respaldada por actos administrativos no es posible realizar de forma abrupta actos que vayan en contra de las propias determinaciones realizadas por la Administración Tributaria de la CCSS, basado en la teoría de las potestades de imperio de la Administración. Esto debe quedar vedado, precisamente porque el poder tributario no es irrestricto y debe respetar los límites impuestos por el derecho de la constitución y los principios jurídicos que ella informa, y que tienen la categórica función de integrar el derecho.

Está en juego, ante todo, el principio de seguridad jurídica. Como expone A.M. CUBERO TROYO³⁰ a la vista del artículo 9,3 de la Constitución Española³¹, la seguridad jurídica es “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad. Certeza del derecho y seguridad jurídica vienen a ser dos caras de la misma moneda. Para PÉREZ LUÑO, la seguridad jurídica se entiende como una exigencia objetiva de corrección estructural y funcional del ordenamiento jurídico, mientras que la certeza del derecho sería su faceta subjetiva, es decir, la proyección de la seguridad jurídica en las situaciones personales.

³⁰CUBERO TROYO, A.M., *La Simplificación del Ordenamiento Tributario (Desde la Perspectiva Constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p.p. 43-44.

³¹ Dicho artículo dispone: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la **seguridad jurídica**, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”

Es el principio de seguridad jurídica el sustento del principio de los actos propios. Como afirma BUENO JIMÉNEZ³², es “en el derecho romano donde, cómo no, hemos de buscar los inicios y fundamentos básicos de la doctrina de los actos propios. Así lo afirma hartamente la doctrina (Díez-Picazo, en su extraordinaria obra *La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Bosch, Barcelona [1963]; Jaime Mans, *Los principios generales del derecho*, Bosch, Barcelona [1947]; Franz Wieacke, *El principio general de la buena fe*, Civitas, Madrid [1982], entre otros), si bien durante esta época la elaboración de la regla general no es uniforme u homogénea, sino que se trata más bien, tal como señala **Ekdahl Escobar** (vid. *La doctrina de los actos propios: el deber jurídico de no contrariar conductas propias pasadas*, Editorial Jurídica Chilena, Santiago de Chile [1989]), de fórmulas autónomas aplicadas a los casos concretos. No obstante, esta incipiente doctrina, que empieza a enunciarse como *nemini licet adversus sua pacta venire*, tiene sus bases en dos importantes máximas: *Nemo potest mutare consilium suum in alterius iniuriam* –Papiniano– (nadie puede cambiar su propia voluntad en perjuicio de tercero) y *Factum cuique suum non adversario nocere debet* –Paulo– (a cada cual le debe perjudicar su propio acto, no a su adversario). Parece, no obstante, que es el jurisconsulto Ulpiano el primero en enunciar y aplicar la referida doctrina (D. 1.7.25), si bien hay autores que se tornan más por atribuir tal gesta a Celso (D. 8.3.11).

Habrá que esperar hasta el jurista **Azón** (S. XIII) para tener la primera formulación de nuestro principio: “venire contra proprium factum nulli conceditur” (Brocardica Azonis, X, *De aequilitate factorum*, 28), si bien no será hasta el romanista-canonista-civilista Filippo Decio (S. XV) cuando encontremos la regla tal ha pasado hasta nuestros días: “venire contra factum proprium non valet” (Consilium 495, nº 18, 538; para un mayor y más profundo estudio sobre los antecedentes y orígenes del principio, vid: Corral Hernán, T., “La raíz histórica del adagio 'venire contra factum proprium non valet'”, publicado en “Venire contra factum proprium. Escritos sobre la fundamentación, alcance y límites de la doctrina de los actos propios”, en: *Cuadernos de Extensión* [Universidad de los Andes], 18 (2010), 19-33)”.

En virtud del consagrado principio de la buena fe y el consecuente postergamiento del abuso del derecho la jurisprudencia del Tribunal Supremo en España ha dicho que,

³² <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/10185-la-doctrina-de-los-actos-propios:-aplicacion-y-exclusion/>

“... no es lícito accionar contra los propios actos, cuando se llevan a cabo actuaciones que por su trascendencia integran convención y causan estado, definiendo inalterablemente las situaciones jurídicas de sus autores, y cuando se encaminan a crear, modificar o extinguir algún derecho, con lo que generan vinculación de los que se les atribuyen, conforme a las sentencias de 5 de marzo de 1991, 12 de abril y 9 de octubre de 1993, 10 de junio de 1994, 31 de enero de 1995 y 21 de noviembre de 1996, y muchas más” (STS 30/03/1999).

Imprescindible en la tarea de aclarar la cuestión planteada es precisar cuál sería el contenido del eventual “derecho subjetivo” creado en materia tributaria. Podemos decir, en relación con la obligación tributaria principal, que tal contenido consistiría **en la determinación hecha por la propia Administración con base en los datos que tenía a su alcance o con base en un ingreso de referencia. Aun cuando en el período de prescripción la Administración cambie de criterio, ésta se encuentre impedida para determinar de oficio la obligación de manera diferente, a no ser que acuda al proceso de lesividad.**

Por ello, en relación con las conductas asumidas por los administrados sobre la base e las informaciones de la administración, éstas determinan una expectativa que encuentra su tutela en el principio de buena fe con la vinculada de aquellas informaciones respecto a los comportamientos ya realizados”(BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, en “*Boll. Trib.*”, 1986, p. 949). Razones de justicia, por ello, exigen que el principio de buena fe debe aplicarse también frente al fisco, especificándose, en la especie, en la prohibición de “venir contra hecho propio” (*para particulares aplicaciones en la jurisprudencia del principio de buena fe véas Comm. Trib. Centr.,7 de diciembre 1985, n. 10402 e Comm.Trib. di 10 grado de Milán, 23 de mayo (1985)....*” “Ahora a nadie le pasa por la mente pagar un tributo que la Hacienda no solo no pretende concretamente, sino que declara generalmente inaplicable. En tal situación el contribuyente viene a encontrarse en una especie de necesidad de comportarse según la orientación de la Administración y precisamente por la manifiesta inequidad de endosar al contribuyente el error de la Administración Pública que ésta se ve inducida frecuentemente a atribuir valor innovativo a la interpretación por ella acogida en modificación de su precedente interpretación (A. BERLIRI, *Principi*, cit., pág. 92)...”. “...Por tanto la Hacienda, en observancia el principio de corrección, no puede recuperar el gravamen de los períodos precedentes para los cuales consideraba que no subsistía el presupuesto de impositibilidad de un determinado rubro.

La protección de la doctrina de los actos propios y, por tanto, el reconocimiento de derechos subjetivos no depende de que el criterio sostenido en un acto administrativo haya sido efectivamente legal, sino basta que haya tenido apariencia de legalidad.

Señala A. SCHREIBER³³ en la doctrina brasileña:

“...la contradicción a los *factum proprium*, consistente en el cambio de posición del Fisco en perjuicio del contribuyente (...) Resulta (...) en una contradicción en sentido objetivo del comportamiento anterior, a la luz de la legítima confianza despertada en el contribuyente, cuyos actos fueron practicados en virtud de su adhesión al significado de los *factum proprium*. Esta contradicción – entre el sentido objetivo de dos conductas- es justamente lo que aparece como presupuesto de aplicación del principio de prohibición del comportamiento contradictorio.”

Como ha señalado el Tribunal Contencioso Administrativo en resolución no. 281 de las 15:30 horas del 28 de agosto del 2008, “...la doctrina de los actos propios, de aboengo constitucional, artículos 11 y 34 de la Carta Magna, se refiere a la imposibilidad de los entes públicos de ir contra sus propios actos declaratorios de derechos subjetivos. Lo anterior, salvo en casos de revocación, artículo 155 de la Ley General de la Administración Pública (potestad anulatoria del Estado (y de nulidad absoluta, evidente y manifiesta (proceso de lesividad), artículo 173 *ibídem*. Según dispone este último, en su inciso primero, un acto absolutamente nulo, sea aquel cuya transgresión al ordenamiento jurídico es de tal magnitud que se imposibilita mantenerlo vigente. Empero, en virtud de ese vicio, es que se faculta a la Administración, para declarar su nulidad sin acudir al contencioso de lesividad, siempre y cuando esa nulidad sea evidente y manifiesta, previo dictamen vinculante de la Procuraduría General de la República en ese sentido. De no seguirse este procedimiento, según lo preceptuado en el inciso 5) *ibídem*, la anulación deviene, asimismo, en absolutamente nula, por lo cual deberá reconocérsele al administrado los daños y perjuicios causados (...)”

Es claro que la Administración determina una obligación tributaria y la pone al cobro, está creando un derecho subjetivo del contribuyente de pagar la suma determinada para liberarse de la correspondiente obligación. Un cambio de esa determinación que implique un aumento

³³ SHREIBER, A., *A Proibicao de Comportamento Contraditorio. Tutela da confiança e venir contra factum proprium*, Editorial Renovar, Rio Janeiro, Sao Paulo, Recife, 2005, p. 215.

del impuesto a pagar, intereses y hasta sanción causa un perjuicio a la situación originaria del contribuyente.

Además, el artículo 156,1 LGAP señala que no es posible la revocación de actos reglados, como claramente son los tributarios (nacen de un hecho generador, y de unos elementos cuantitativos previamente definidos por una norma general). De este modo, para poder anular los actos de determinación de oficio originales, tendríamos que estar ante casos de nulidad absoluta, los cuales solo pueden ser declarados por procedimientos específicos: la nulidad absoluta evidente y manifiesta o el contencioso de lesividad. Evidentemente, no pueden ser legalmente anulados mediante los procedimientos determinativos que realiza la CCSS.

Debemos mencionar, finalmente, una posición minoritaria de la Lic. Diana Retana Lobo, representante de la Procuraduría General de la República en la Comisión, en relación con el tema que acabamos de exponer. Afirma la Lic. Retana:

“considero que aquellos montos que no han prescrito sí pueden ser sometidos a una inspección por parte de la CCSS, lo cual no implica ir en contra de sus propios actos, porque la determinación del impuesto aunque la realiza la propia institución, lo hace con base en la información suministrada por los trabajadores independiente, es decir la base imponible, es tomada de la información dada por los propios contribuyentes, y como tal debe estar sujeta a la fiscalización por parte la CCSS . Y en caso de que la información suministrada sea errónea, varía la base imponible y varía la determinación realizada. Lo anterior no me parece que sería ir en contra de los propios actos de la CCSS, sino que resulta ser el ejercicio de una facultada de fiscalización.

En igual sentido, aunque cuente con la información de la DGT, dicha información puede servir de soporte y en muchas ocasiones para fiscalizar que la información dada por los trabajadores independientes sea acorde, facilitando el control por parte de la CCSS, sin embargo el simple hecho de contar con esta información no puede significar que la CCSS no pueda realizar sus propias inspecciones. Puesto que en algunos casos la información que autoliquidan los contribuyentes no es correcta, y aunque la DGT realiza fiscalizaciones y determinaciones de oficio, lo cierto es que las actuaciones se limitan a un número de contribuyentes, dependiendo de los recursos con los que cuente la DGT, por lo que dadas estas circunstancias debe la CCSS contar con la posibilidad de realizar inspecciones.”

La mayoría considera al respecto que, independientemente de las facultades de fiscalización o inspección, el hecho innegable es que como resultado de su procedimiento de inspección termina produciendo un acto de contenido contrario a sus actos anteriores de determinación de oficio por recibo. Y esto solo se puede hacer o por la vía de la lesividad o por la vía de la nulidad evidente y manifiesta.

6.2. Un ejemplo real de un abogado

Presentamos el caso de un colega que cotizó cuotas de seguridad social como trabajador independiente por medio del Convenio entonces existente entre la Caja Costarricense del Seguro Social y el Colegio de Abogados de Costa Rica.

Ese Convenio era también un régimen de estimación objetiva, con un único "ingreso de referencia" para el período fiscal 2005 por la suma de ₡234.471 al que correspondía una cuota de seguridad social de ₡22.275 mensuales.

Conforme al mismo documento, a partir de febrero del 2006, el "ingreso de referencia" fue variado unilateralmente por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social a ₡267.297, al que correspondía una cuota de seguridad social para los acogidos al Convenio CCSS-Colegio de Abogados por la suma de ₡25.395.

El Convenio de Afiliación entre la Caja Costarricense del Seguro Social y el Colegio de Abogados fue suspendido a partir de abril del 2006.

Mediante correo electrónico recibido de parte del Colegio de Abogados el 24 de abril del 2006, se le indicó al colega los nombres y datos de contacto de los inspectores con los cuales se podría tramitar la afiliación como trabajadores independientes en los regímenes de Salud y Enfermedad, y de Invalidez, Vejez y Muerte.

Pues bien, a solicitud del colega, uno de los inspectores visitó el bufete donde presta sus servicios profesionales y luego esta funcionaria indicó que:

"... la tarifa que estarán aplicándoles es el 9.5% sobre ₡374.000; es decir, ustedes pagarán ₡35.530 por mes, y tendrán el seguro de Enfermedad y Maternidad, e Invalidez, Vejez y Muerte".

Nótese que las cifras mencionadas en el párrafo transcrito no eran una ocurrencia de la señora Inspectora sino la exacta aplicación del Acuerdo de Junta Directiva del 26 de enero del 2006, acuerdo que establecía como la máxima categoría una que tenía un ingreso de referencia de ₡374.000 y disponía tarifas de 4.75% para el seguro de salud y de 4.75% para el seguro de IVM.

El colega procedió entonces a suscribir la “Solicitud Programa Trabajador Independiente” y la boleta de “Inscripción Trabajador Independiente”, elaborados por el propio inspector y firmados por él, poniendo como ingreso los ₡374.000 y como cuota del Seguro de Enfermedad y Maternidad ₡17.764 y como cuota del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte ₡17.764. De nuevo, todas las sumas son las mencionadas en el Acuerdo de Junta Directiva del 26 de enero del 2006 citado en la página 9 de este escrito.

Resulta claro que en todos los años a que se refiere el traslado de cargos que soporta el colega, este contribuyó con las cuotas de seguridad social establecidas por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, esto es, cuotas no establecidas por él. Aquí es importante reiterar que las cuotas de la seguridad social se determinan siguiendo el sistema de “*determinación de oficio originaria*”, o de plena determinación por la Administración, lo que quiere decir que mes a mes las facturas o recibos que emite la Caja Costarricense del Seguro Social **constituyen actos administrativos de liquidación o determinación de oficio**. Es decir, que no existen deberes formales asociados a este mecanismo que se ha aplicado durante años, por lo que ahora resulta absolutamente inadmisibles que se pretenda aplicar una determinación basada en las declaraciones de impuesto sobre la renta del suscrito.

El traslado de cargos soportado determina una diferencia entre las cuotas de seguridad social determinadas por la propia institución por el sistema de “factura” o “recibo” con base en un **ingreso mensual de referencia**, y las cuotas que supuestamente derivarían de la información recabada por la Administración de mis declaraciones de renta. Así, toma la renta neta, le resta el impuesto de renta pagado y el remanente es distribuido entre 12 meses.

7. Violación del principio de irretroactividad de las normas

En la práctica de las inspecciones de la CCSS se aplica la escala progresiva vigente a 10 años anteriores, irrespetando así el principio de irretroactividad de las normas, recogido en el artículo 34 de la Constitución Política.

Como vimos, los Acuerdos de Junta Directiva establecen su período de vigencia, por lo que resulta inexplicable que se hagan determinaciones de determinados períodos en que no se aplica el Acuerdo vigente en ese momento, sino el Acuerdo vigente en el momento de la inspección.

8. Plazo de prescripción.

En sus procedimientos determinativos, la CCSS ha venido, adicionalmente, aplicando una prescripción decenal³⁴, lo que agrava dramáticamente el peso de los pagos que pretende imponer a los profesionales. Esta tesis se ve agravada con lo sostenido en el oficio conjunto DI-0243-2016 (de la Dirección de Inspección) y DCO-0283-2016 (de la Dirección de Cobros), del 15 de marzo de 2016, en que luego de citar el artículo 56 LCCCSS para justificar el plazo decenal de prescripción, añade que

“No obstante lo anterior, cabe señalar que esta aplicación dependerá de si los periodos adeudados cumplen o no con el citado plazo decenal, cuya declaratoria en los casos que procediera, corresponderá efectuarse en la sede jurisdiccional”.

En otras palabras, la CCSS sostiene que la excepción de prescripción ¡solo procede interponerla a nivel jurisdiccional, no ante ella! Si a esto unimos que a partir del agotamiento de la vía administrativa por la Gerencia Financiera ya el cobro es exigible por la vía ejecutiva, y que el pago de una obligación prescrita no es reembolsable, la arbitrariedad llega a extremos realmente sorprendentes. En efecto, la CCSS puede obligar a pagar antes de que el contribuyente pueda acudir a la vía jurisdiccional, justo en cuya sede podría oponerse la excepción de prescripción, ¡cuando ya no tiene sentido pues al haber pagado no se puede pedir el reembolso!

³⁴ Así, por ejemplo en oficio conjunto DI-0243-2016 (de la Dirección de Inspección) y DCO-0283-2016 (de la Dirección de Cobros), del 15 de marzo de 2016, en que luego de citar el artículo 56 de la Ley Constitutiva para justificar el plazo decenal de prescripción, añade que *“No obstante lo anterior, cabe señalar que esta aplicación dependerá de si los periodos adeudados cumplen o no con el citado plazo decenal, cuya declaratoria en los casos que procediera, corresponderá efectuarse en la sede jurisdiccional”.*

En esencia, la tesis de la institución sobre el plazo decenal se pretende fundamentar, a nuestro juicio de manera errónea, en el artículo 56 de la Ley Constitutiva, que dispone:

Artículo 56.- Las sentencias condenatorias dictadas en los juicios a que se refiere este capítulo no se inscribirán en el Registro Judicial de Delincuentes, salvo el caso de que la Caja, dada la gravedad de la falta, así lo solicite expresamente al tribunal respectivo. Las multas impuestas con ocasión de la aplicación de esta ley ingresarán a los fondos de la Caja Costarricense de Seguro Social debiendo ser giradas de inmediato a dicha Institución una vez practicado el depósito respectivo. La acción penal y la pena en cuanto a las faltas contempladas en esta ley, prescribirán en el término de dos años contados a partir del momento en que la Institución tenga conocimiento de la falta. El derecho a reclamar el monto de los daños y perjuicios irrogados a la Caja, sea que se ejercite la vía de ejecución de sentencia penal o directamente la vía civil, prescribirá en el término de diez años.

En materia de cuotas de los asalariados, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia ha establecido que los daños y perjuicios consisten en el monto de las sumas que no hayan ingresado a la institución y que el perjuicio se traduce en los intereses legales³⁵.

Sin embargo, puede observarse que el artículo 56 LCCCSS se refiere a condenas de daños y perjuicios a favor de la Caja que deben tramitarse sea en la vía penal, sea en la vía civil. Por ello, no se refiere a las contribuciones parafiscales, que tienen naturaleza tributaria, cuya acción para cobrarla no es "penal" ni "civil", sino administrativa y, dentro del género administrativo, específicamente tributario. Más aun, se refiere a la prescripción de "la vía de ejecución de sentencia penal o civil", conceptos claramente de orden judicial, no administrativo.

En el ámbito administrativo tributario son aplicables las normas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, tal como resolvió la Sala Constitucional en la citada sentencia 9568-2006, cuyo artículo primero precisamente dispone:

³⁵ Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No. 2008-000599 de las 9:00 hrs. del 25 de julio del 2008.

“Artículo 1º.- Campo de aplicación. Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial.

No obstante lo indicado en el párrafo anterior, las disposiciones del presente Código son de aplicación supletoria, en defecto de norma expresa”.

Por lo tanto, el plazo de prescripción aplicable es el tributario y no el decenal, como lo hace la CCSS. Y quien debe declarar la prescripción es la “Administración Tributaria” de las cuotas parafiscales, no los órganos jurisdiccionales.

Se contrapone este plazo de prescripción decenal a los que aplica la Institución para su propio beneficio, lo cual resulta discriminatorio. Así, por ejemplo, utiliza un plazo prescriptivo de 3 años para que el asegurado gestione devoluciones de sumas pagados por error (artículo 64 y 65 del Reglamento del Seguro de Salud de la Caja Costarricense de Seguro Social) o de 6 meses en cuanto a los demás beneficios del asegurado, según lo dispone el artículo 81 de dicho cuerpo normativo:

“Artículo 81. De la prescripción de los beneficios. Salvo los términos de prescripción especialmente señalados en la Ley o en este Reglamento, los derechos que se le confieren a los asegurados, prescribirán en el término de seis meses”.

9. Violación del artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos

El procedimiento administrativo mediante el cual la CCSS determina de oficio obligaciones contributivas adicionales contra un trabajador independiente se caracteriza porque la vía administrativa se agota ante la propia Gerencia Financiera de la Caja. Agotada la vía administrativa de esta manera, la CCSS puede proceder al cobro ejecutivo de las deudas.

Consideramos que esto entra en colisión con el artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, tal como ha resuelto la Sala Constitucional en su Resolución No. 2016-12496.

El artículo 8,1 establece:

“Artículo 8.- Garantías Judiciales. 1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. [...]”.

El procedimiento administrativo determinativo de la CCSS permite poner a cobro una determinación tributaria sin que el obligado tributario haya sido de manera previa oído “con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, **independiente e imparcial**, establecido con anterioridad por la ley”. Así, le permite tener una obligación firme, exigible por medios coactivos, establecida unilateralmente por la Administración.

El artículo 8 indicado establece este derecho para la determinación de los derechos y obligaciones de orden fiscal. Visto que la determinación de la obligación tributaria es el presupuesto fáctico y jurídico para el cobro ejecutivo y coactivo de ésta, la intervención del juez independiente e imparcial debe darse en la fase determinativa. Así, el artículo 92 establece un procedimiento determinativo en que la determinación de oficio se produce sin dicha intervención independiente, permitiendo pese a ello la incidencia en el patrimonio del contribuyente a través del cobro coactivo. El efecto es que el contribuyente ve invadido su patrimonio por el Estado sin que antes haya sido tutelado por la intervención de una revisión independiente e imparcial de la determinación tributaria que es presupuesto del cobro.

En particular, interesa señalar que el derecho a ser oído que señala la Convención Americana de Derechos Humanos, es plenamente aplicable en “la determinación de sus derechos y obligaciones de orden [...] **fiscal** o de cualquier otro carácter. [...]”.

El procedimiento establecido de la CCSS carece de la intervención de un tribunal competente independiente e imparcial anterior a que el acto determinativo devenga firme y ejecutorio.

Claramente el artículo 8,1 de la Convención proscribe el *solve et repete* en su sentido clásico de que el pago se convierte en un requisito procedimental o procesal para ejercer los recursos administrativos o la acción contencioso administrativa, pues exigir pagar primero antes de

poder someter el caso ante una revisión independiente e imparcial va contra lo dispuesto por dicho artículo. Pero también lo infringe lo que calificada doctrina denomina el *solve et repete* indirecto, que implica que la Administración puede realizar sus actuaciones cobratorias coactivas independientemente del ejercicio de un recurso administrativo o judicial ante un ente independiente e imparcial, pues, como hemos dicho, el cobro presupone la determinación tributaria, la que estaría ejerciendo estos efectos de presupuesto del cobro aun sin haber sido sometida a una revisión independiente e imparcial.

Así, el Pacto de San José no solo proscribe el *solve et repete* clásico sino también el *indirecto*, por lo que todo lo que se ha dicho contra el primero cabría predicarlo respecto del segundo. El problema con el procedimiento de la CCSS es de este segundo tipo: *solve et repete indirecto*.

ALMADA E IRAZOQUI resaltan el alcance del artículo 8,1 del Pacto de San José en relación ya no solo respecto del *solve et repete* clásico sino también respecto del *solve et repete indirecto*, entendido como la ejecutoriedad del acto determinativo tributario antes de ser sujeto a una revisión por un tribunal independiente:

"El Pacto, en su artículo 8º inciso 1, dice que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley{...}, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter".

Es importante precisar qué significado cabe atribuir a la expresión "una persona tiene derecho a ser oída por un tribunal independiente para la determinación de sus obligaciones fiscales". A la misma se le ha atribuido el sentido de asegurar el derecho de los contribuyentes a articular todas las defensas relativas a sus derechos, vinculadas con la determinación de sus obligaciones fiscales y que el tribunal las considere y resuelva.

Por tanto, no sólo es inadmisibles la exigencia del "solve et repete" entendido como el pago del tributo en discusión como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión

fiscal.(12) Esto es ratificado por autores como el Dr. Francesco Moschetti que en su obra "El principio de la capacidad contributiva", sostiene que el contribuyente que está obligado a pagar antes de haber podido demostrar la inexistencia de la deuda está soportando, desde el punto de vista sustancial, una limitación no diferente del "solve et repete".³⁶

Claramente aquí MOSCHETTI se refiere al *solve et repete* indirecto, que es precisamente lo que ocurre con el procedimiento de la CCSS: si bien el pago no es requisito procesal para interponer recursos o un proceso contencioso, la Administración cuenta con todas las potestades para obligar al pago de manera coactiva de manera previa a haber ejercido los recursos de revisión.

Resulta relevante de nuevo lo que reportan las autoras como ejemplo del rechazo de la postura del *solve et repete* indirecto, el referirse al derecho comparado y en particular a lo dispuesto en Argentina en el caso "Telesud S.A.- Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Sala IV, 18 de abril de 1985:

"El caso en examen se trató sobre un reclamo por el Tribunal Fiscal de intereses que no estaban incluidos en el Código Aduanero. Allí se planteó el derecho de toda persona, en este caso una persona jurídica, a ser oída con garantías en un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal (art. 8º inc. 1 CIDH).

En la Argentina, el derecho internacional de los Derechos Humanos ha producido una ruptura profunda en materia del criterio tradicional sobre la necesidad del pago del impuesto como requisito previo para reclamar. Por eso, en este caso, se produce la aplicación de la CIDH con posterioridad a la vigencia del Código Aduanero. La norma de la CIDH dispone: "Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral,

³⁶ ALMADA, L.M. e IRAZOQUI, J. *Principio del Solve et Repete en el marco del Pacto de San José de Costa Rica.* <http://www.fiscalex.com.ar/articulos-publicaciones/fl10.htm#cinco>

fiscal o de cualquier otro carácter"(art.8° inc.1). En este sentido, el tribunal considera que "debe entenderse derogada toda norma o toda interpretación que impida el acceso a un tribunal independiente previo al cumplimiento de una obligación".

"Restaría definir qué debe entenderse por tribunal independiente. Al respecto, el decisorio "Establecimientos Textiles San Andrés"(14) introdujo una variante que vendría a atenuar el avance que significó la doctrina sentada en el citado fallo "Telesud S.A.", al señalar que con la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación se satisface lo requerido por la cláusula 8°, p.1, de la Convención.³⁷

La Corte Suprema argentina, en el la causa "Expreso Sudeste S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", sentencia del 27/12/97, ha señalado:

"4) Que, en tal sentido, y como lo ha fijado la aludida jurisprudencia –aplicable tanto a las personas físicas como a las de existencia ideal- las excepciones admitidas respecto de la validez constitucional de las normas que requieren el pago previo de las obligaciones fiscales como requisito para la intervención judicial, contemplan fundamentalmente, situaciones patrimoniales concretas a los particulares, a fin de evitar que ese previo pago se traduzca, a causa de la falta comprobada e inculpable de medios pertinentes para enfrentar la erogación- en un real menoscabo de la defensa en juicio (conf. Doctrina de Fallos: 285-302, entre otros)."

Muy importante cómo la jurisprudencia argentina ha señalado que la presencia de un Tribunal Fiscal de la Nación, en tanto Tribunal Administrativo independiente, satisface las exigencias del artículo 8 del Pacto de San José en cuanto a la presencia de un Tribunal independiente e imparcial:

"La resolución administrativa que, eventualmente, dicte la Dirección General Impositiva es susceptible de los recursos que otorgan el debido acceso a los estados del tribunal Fiscal de la Nación, sin necesidad del previo pago (arts. 147 y 149 Ley 11.683-Adla, XXXVIII-D, 3476-). Con la intervención de dicho tribunal fiscal administrativo se satisfacen las exigencias del art. 8, inc. 1 del Pacto de San José de Costa Rica (Adla, XLIV-B, 1250)."

³⁷ ALMADA, L.M. e IRAZOQUI, J. *Principio del Solve et Repete en el marco del Pacto de San José de Costa Rica*, cit.

Por otra parte, la exigencia de pago o garantía de previo a una revisión imparcial también ha sido señalada como violatoria del principio de igualdad. Como señala ESPECHE,

“La violación al principio de igualdad, surge porque la regla solve et repete, discrimina entre las personas que pueden pagar el impuesto que pretenden discutir y quiénes no pueden hacerlo, por no disponer de los medios suficientes para efectuar el pago, ni pueden obtenerlos con facilidad. En este sentido se ha pronunciado la Corte Constitucional Italiana en la ya famosa sentencia del 24 de marzo de 1961, que declara la inconstitucionalidad de la regla solve et repete por la clara violación que importa a la igualdad de hecho y de derecho de todos los ciudadanos, en lo concerniente a exigir y obtener tutela jurisdiccional.”³⁸

Las autoras ALMADA E IRAZOQUI también resaltan cómo la violación se produce por violación del principio de no discriminación recogido en el artículo 24 del Pacto de San José:

Sin perjuicio de lo expuesto, este requisito procesal también puede ser atacado por medio del principio de no discriminación. Receptado en el Pacto en su artículo 24º establece que "Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley".

En la enumeración que el mismo Pacto hace en su primer artículo de los motivos de discriminación, se halla la "posición económica". La discriminación efectuada en base a la posición económica se configura en la oportunidad en la que un contribuyente, afectado por un tributo que considera ilegal, no tiene acceso a ser oído por un juez con la debidas garantías si no posee el dinero suficiente para pagar previamente las sumas que exige la administración, que en muchos casos pueden llegar a ser de gran magnitud.

Poniéndose, de esta forma, al contribuyente en la paradójica necesidad de pagar aún más allá de sus posibilidades un tributo que considera ilegal, para obtener un pronunciamiento judicial que así lo declare, acudiendo luego a la engorrosa vía de la acción de

³⁸ ESPECHE, S.P., *Código Fiscal. Comentado-Concordado y Anotado con Jurisprudencia. Provincia de Salta*, T. II, Ediciones Noroeste Argentino, p. 145.

repetición para obtener la devolución de la suma pagada, que las más de las veces resulta envilecida por el transcurso del tiempo."³⁹.

"Resulta difícil imaginar una situación en la cual el pago anticipado del reparo efectuado no cause graves perjuicios al interesado, si consideramos el tiempo promedio que transcurre para dirimir una causa y la variación del índice de precios al consumidor, denominada comúnmente inflación, sin la posibilidad para el contribuyente, al menos aparentemente, de exigir algún tipo de indemnización por la pérdida sufrida en su capacidad adquisitiva.

Sobre la base de lo expuesto, pareciera entonces que el solve et repete es inconstitucional, por cuanto atenta contra el derecho a la defensa y al debido proceso, establecidos en el artículo 18° de la Constitución Nacional; ignora la presunción de inocencia, consagrada en los artículos 33° y 18° de la misma. En contextos inflacionarios, atenta contra el derecho de propiedad y no confiscatoriedad de los impuestos, artículo 17°; además, vulnera el principio de capacidad contributiva.

¿Entonces, por qué gravar más a los ya agobiados contribuyentes, con disposiciones contrarias a los principios constitucionales y a la realidad del país?

El estado actual de los derechos del contribuyente en la Argentina y la necesidad de un cambio queda reflejado con claridad en las palabras del Dr. VICENTE O. DÍAZ, quien resaltó que: "Como el derecho de defensa es un derecho fundamental y subjetivo, debe enfatizarse que por medio de él se asegura la posición jurídico-política del hombre en el seno de la comunidad y se da vida al status jurídico-constitucional".

Es ponderable en este sentido la innovadora inclusión de derechos en materia fiscal que hace el Pacto de San José de Costa Rica debiéndose evitar que se convierta en una mera declaración perdiendo poco a poco su fuerza vinculante para los estados signatarios del mismo."⁴⁰

³⁹ ESPECHE, S.P., *Código Fiscal. Comentado-Concordado y Anotado con Jurisprudencia. Provincia de Salta*, T. II, p. 145.

⁴⁰ ESPECHE, S.P., *Código Fiscal. Comentado-Concordado y Anotado con Jurisprudencia. Provincia de Salta*, T. II, p. 145.

En igual sentido SPISSO, en la obra citada, citando a VALDÉS COSTA, señala que

“es incompatible con la Convención, en razón de que el libre acceso a la justicia con las debidas garantías, que consagra el art. 8 no puede ser ejercido en igualdad de condiciones si para ello es necesario disponer de los recursos para pagar previamente los importes que reclama la Administración. Esa discriminación viola el art. 14 del Pacto, que establece que todas las personas son iguales ante la ley, lo que les da derecho sin distingo alguno a igual protección de la ley.”

La Sala Constitucional, en la resolución citada atrás, conoció un conjunto de acciones de inconstitucionalidad contra el artículo 144 CNPT, que permitía ejecutar una obligación tributaria determinada por la Dirección General de Tributación aun cuando no se hubiese resuelto el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo. En esencia, la Sala declaró inconstitucional ese artículo, entre otras razones, por violación del artículo 8.1 de la Convención Americana de Derechos Humanos. Si bien parte de los Magistrados, en motivos separados consideraron que la ejecutoriedad del acto administrativo tributario no violentaba el citado artículo 8.1 de la Convención Americana, tenemos que:

- a. En el Considerando conjunto “E” sobre “Reclamos de inconventionalidad del artículo 144 CNPT por violación del artículo 8.1. de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 7 de la Constitución Política, sostuvo la resolución:

“Del texto de la norma convencional transcrita, resulta claro que, en materia fiscal –entre otras- de precio a la ejecución de la determinación de la obligación tributaria, el sujeto passivo tiene derecho a que un juez o tribunal imparcial- en sentido lato- conozca el asunto, como parte del debido proceso y del derecho de defensa (artículos 39, 41 y 42 de la Constitución Política). A juicio de este Tribunal Constitucional, esos derechos se garantizan en sede administrativa, en el tanto la norma prevea la posibilidad que, el acto de determinación del adeudo tributario, lo dicte otro funcionario distinto al que realiza la investigación, o bien, en el caso de que se el mismo funcionario que investiga, el que lo dicte, sea revisado de oficio por otra instancia administrativa, de previo a su ejecución, lo

cual no sucede en este caso.” Debe señalarse que la propia sentencia líneas atrás se refiere a la “teoría del órgano”, según la cual los “representantes” del Estado son sus funcionarios, de modo que éste expresa la voluntad del órgano, no la suya propia. Lógicamente, difícilmente puede reputarse de “imparcial” la voz de la misma institución (en nuestro caso, la CCSS), aunque primero se pronuncie el inspector y luego el Gerente Financiero.

- b. En las razones separadas de los Magistrados Jinema Lobo y Hernández Gutiérrez, consideran que el artículo 8.1 excluye cualquier referencia a la potestad pública de la autotutela declarativa y ejecutiva y, por ende, a la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo, que son institutos que quedan limitados para la materia estrictamente administrativa. De ahí que cubre tanto el solve et repete clásico como el indirecto, contraviniendo los artículos 8.1, 21, 24 y 25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, dado “que constituye un obstáculo injustificado e irrazonable para acceder a la tutela judicial efectiva, puede tener efectos o alcances confiscatorios, contraría el derecho a la igualdad de los contribuyentes, dado que afecta más intensamente a los contribuyentes con menor capacidad económica y lesiona el derecho de las personas a un recurso sencillo, rápido y efectivo.” La Magistrada Hernández López se pronuncia en términos análogos, quien considera que se somete al administrado a una posición de indefensión frente a la administración, con la única excepción de aquellos contribuyentes o empresas que tengan la liquidez para cancelar el monto del Acto de Liquidación de Oficio.
- c. En las razones separadas de los Magistrados Castillo y Cruz, si bien no aceptan la inconstitucionalidad o inconvencionalidad del solve et repete indirecto, consideran que el no contar con un régimen de garantías flexibles y, en caso de imposibilidad de rendirla, se autorice a la Administración Tributaria a dispensarlo, determinaba la inconstitucionalidad del sistema del CNPT. En el caso del procedimiento de la CCSS no existe una norma que le permita dispensar el pago o la garantía.
- d. El Magistrado Rueda objeta la no previsión legal de un procedimiento para garantizar el derecho de defensa, lo cual también es un defecto del procedimiento de la CCSS, que está, reglamentariamente establecido, no legalmente. El Magistrado

considera que ese procedimiento está sujeto a la reserva de ley, lo que a su juicio determinaba la inconstitucionalidad del artículo 153 del Reglamento de Procedimiento Tributario, el cual, sin embargo, no fue impugnado de tal en las acciones respectivas.

9. Conclusiones

El régimen actual de los trabajadores independientes en la seguridad social lleva a la imposición de cargas totalmente confiscatorias, con violación del artículo 45 de la Constitución Política y de lo dispuesto por el artículo 167 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece:

Por medio de la tributación no deberá sustraerse una porción sustancial de la riqueza del contribuyente, en tal medida que haga nugatorio, desaliente o limite, de manera significativa, el ejercicio de un derecho o la libertad fundamental tutelados por la Constitución Política.

Asimismo, se violenta el principio de reserva de ley en materia tributaria, al fijarse los elementos cuantitativos por Acuerdos de Junta Directiva, y no en la ley.

Además, se violentan los principios de igualdad tributaria y capacidad económica, al establecerse una carga de más del doble que la correspondiente a los trabajadores asalariados.

Finalmente, se violenta el artículo 8,1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, al preverse un procedimiento administrativo mediante el cual se llega a una suma líquida y exigible sin que intervenga ni por asomo un Juez imparcial, lo cual es abiertamente inconstitucional a la luz de lo resuelto por la Sala Constitucional respecto del artículo 144 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que fue declarado inconstitucional por similares razones.

Estas violaciones son la consecuencia de:

- a) Pese a estar ante contribuciones parafiscales que tienen el carácter de **tributo**, la Ley Constitutiva de la CCSS no establece los elementos cuantitativos de las contribuciones de la Seguridad Social de los independientes, los cuales son definidos mediante Acuerdos de la Junta Directiva.
- b) Pese a que la Ley Constitutiva establece, en su artículo 3, que las cuotas de los independientes no deben contemplar el componente de "cuota patronal" y, además, debe mediar contribución estatal,

por Acuerdo de la Junta Directiva se ha establecido un sistema de tarifas progresivas en que, a medida que se aumenta el nivel de ingreso, suceden dos cosas: por una parte, va disminuyendo, hasta desaparecer, la contribución estatal; por otra, va creciendo la tarifa hasta llegar a un tramo del 22%. Este porcentaje se establece en las fiscalizaciones que se están desarrollando, sobre la renta neta declarada en el impuesto sobre la renta, sobre la cual en el tramo más alto se tributa a un porcentaje del 25%. En consecuencia, **la tributación del independiente llega así a un total del 47% sobre la renta neta** (y en el tanto la CCSS interprete benévolamente que las cuotas aplican sobre renta neta y no sobre renta bruta. Este porcentaje es abiertamente confiscatorio y desigual: los trabajadores dependientes tributan al 15% en el tramo más alto de renta y a un 9% en las contribuciones de la seguridad social. La diferencia es total y absolutamente abismal.

- c) La CCSS establece un sistema de estimación objetiva, pues, por una parte, fija un "salario de referencia" y, por otra, se reserva el derecho a ajustarlo si los ingresos "reales" son mayores, pero la fijación de estos ingresos reales no se hace de manera directa, sino utilizando, también como referencia, el ingreso declarado el año anterior en el impuesto sobre la renta. Ahora, la determinación de la contribución no se hace por el sistema de declaración-autoliquidación, en que es el propio obligado el que cuantifica su obligación. Por el contrario, se hace por un sistema de recibo o determinación de oficio originario. Así, la CCSS, emite recibos mensuales a los obligados, quienes pagan con base en dichos recibos. El problema es que, con posterioridad, las fiscalizaciones que se han venido desarrollando se orientan a **anular** las determinaciones realizadas previamente a través de los recibos o facturaciones y a sustituirlos por los montos determinados en una resolución administrativa con base en las declaraciones del impuesto sobre la renta, generando cobros retroactivos y sustitutos de los que ya había puesto a cobro. Así, la CCSS anula sus propios actos administrativos previos, sin acudir ni al proceso de lesividad ni al de nulidad evidente y manifiesta, únicos que permiten a la Administración ir contra sus propios actos. Es decir, se incurre en una violación flagrante del principio de que no se puede ir contra los propios actos. Adicionalmente, estos cobros retroactivos son provocados por la negligencia de la propia CCSS: utiliza las declaraciones del impuesto sobre la renta para hacer sus "ajustes" muchos años después, pese a que tiene suscrito un convenio de intercambio de información con la Dirección General de Tributación desde 2001. En otras palabras, si de usar esa fuente se trataba, nada

ha impedido a la CCSS, año con año, ajustar sus “facturas” o “recibos” apenas presentada la declaración del impuesto sobre la renta, evitando así incurrir en esta violación del principio de los actos propios que no es otra cosa que una violación grosera del principio de seguridad jurídica. En realidad, lo jurídicamente correcto es que cualquier cambio en el ingreso de referencia se haga con efectos ultractivos.

- d) Los cobros adicionales sobre períodos anteriores se hacen, además, aplicando una prescripción decenal, en una incorrecta aplicación del artículo 56 de la Ley Constitutiva. Es decir, no se aplica, en subsidio, como debería ser, la prescripción del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.
- e) Al aplicar esta carga tributaria confiscatoria, desigual, no discutida en la Asamblea Legislativa, de manera retroactiva y contra sus propios actos, por un término de 10 años, con adición de intereses y multas, está llevando a situaciones absolutamente dramáticas para los profesionales que son objeto de estos procedimientos, que los ponen al borde de la ruina total.
- f) Por si fuera poco, las determinaciones de la CCSS se vuelven líquidas y exigibles sin que en los procedimientos administrativos hayan intervenido un tribunal o juez imparcial, como en materia tributaria es el Tribunal Fiscal Administrativo. Esto constituye una violación flagrante del artículo 8,1 de la Convención Americana de Derechos Humanos, tal como ha declarado recientemente la Sala Constitucional respecto del artículo 144 del Código Tributario, que precisamente pretendía permitir el cobro ejecutivo sin que el acto determinativo hubiese sido revisado por un tribunal imparcial.

Cordialmente,



Dr. Adrián Torrealba Navas
Coordinador Comisión Tributaria
Colegio de Abogados