

Universidad de Costa Rica
Facultad de Derecho

Tesis para el Grado de Licenciatura en
Derecho

*“ANALISIS DE LAS CARGAS SOCIALES
DESDE UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA”*

Realizado por:

Diane Marie Robert Magnin y Falcón

Andrea Carvajal Lizano

2005

Voy con las riendas tensas...

Voy con las riendas tensas
Y refrenando el vuelo
Por que no es lo que importa llegar solo ni pronto,
Sino llegar con todos y a tiempo

León Felipe, Poeta Español

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi abuelo, Jaime Magnin, por enseñarme que cada día debe vivirse para ser mejor persona, y por ser ejemplo de que el espíritu permanece siempre joven.

Diane Marie Robert

Dedico esta tesis a Dios, pues sin él soy nada. A mis padres y hermano por ser fuente de inspiración. A Herbert, por ser la persona indicada para completar mi vida.

Andrea Carvajal Lizano

AGRADECIMIENTOS

Al Doctor Adrián Torrealba Navas, por su guía durante la investigación y desarrollo de esta tesis de grado, y por el gran aporte en nuestro proceso de aprendizaje.

INDICE GENERAL

Introducción	11
Capítulo 1	21
Análisis de la naturaleza tributaria de las cargas sociales.	21
1. Generalidades de los tributos.	21
1.1 El Tributo.....	21
1.2 Clasificación de los Tributos.....	32
1.3 Las exacciones parafiscales	35
2. Generalidades de las cuotas de la seguridad social.	41
2.1 El Sistema de Seguridad Social en Costa Rica	41
2.3 Las cuotas de seguridad social: características de su naturaleza tributaria	52
2.4. Clasificación de las cuotas de seguridad social dentro de las categorías tributarias.	55
3. Aplicabilidad de los principios generales tributarios a las cargas sociales.	60
3.1 Principio de Igualdad ante las cargas públicas.	61
3.2. Principio de capacidad económica o contributiva.....	64
3.3 Principio de reserva de ley	67
3.4 Principio de Progresividad y No Confiscación.....	68
3.5. Principio de Generalidad Tributaria	71
4. Ventajas y desventajas de concebir la carga social como un tributo.....	74
4.1 La utilización de normas tributarias para cuando hay vacíos legales en las leyes constitutivas de las instituciones.	74
4.2. Cumplimiento de regulaciones internacionales.	76
Capitulo 2	78

Generalidades: Destino Específico de las cuotas de seguridad social según la entidad	78
1. Cuota del Seguro de enfermedad y maternidad	78
1.1 Seguro de Enfermedad	84
1.2 Seguro de Maternidad	89
2. Generalidades del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte.	93
2.1. Generalidades del Seguro de Invalidez.....	93
2.2. Generalidades del Seguro de Vejez.	96
2.3. Generalidades del Seguro de Muerte.	100
3. Generalidades del Banco Popular y de Desarrollo Comunal	101
4. Generalidades del Instituto Mixto de Ayuda Social I.M.A.S.	102
5. Generalidad del Instituto Nacional de Aprendizaje	104
6. Generalidades de FODESAF	107
Capitulo 3	113
Derecho Tributario Material	113
1. El Hecho Generador	113
1.1. Elemento Subjetivo	114
1.2. Elemento Objetivo	128
2. La Obligación Tributaria.....	155
2.1. Elementos Cuantitativos	156
2.2. Extinción de la Obligación Tributaria	171
Capitulo 4	180
Derecho Tributario Formal.....	180
1.1. Potestades de Fiscalización.....	180
1.2. Procedimiento Determinativo de Oficio	186
1.3. Función de Recaudación	195
1.4. Derecho Tributario Sancionador.....	210
Conclusiones	228
Bibliografía.....	232

FICHA BIBLIOGRÁFICA:

ROBERT MAGNIN Y FALCÓN, Diane Marie, y CARVAJAL LIZANO, Andrea. "ANÁLISIS DE LAS CARGAS SOCIALES EN COSTA RICA DESDE UNA PERSPECTIVA TRIBUTARIA". Tesis para optar por el grado de Licenciadas en Derecho. Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, San José, Costa Rica, 2005.

Director: Doctor Adrián Torrealba Navas

PALABRAS CLAVE: Seguro Social, Tributos, Derecho Tributario, Derecho Tributario Formal, Derecho Tributario Material, Exacción Parafiscal, Parafiscalidad, Cuota del Seguro Social, Caja Costarricense del Seguro Social.

RESUMEN:

Las cuotas de la seguridad social en nuestro país no han sido definidas en cuanto a su naturaleza jurídica, ni por la legislación ni por la jurisprudencia nacional.

Es importante que la Caja del Seguro Social, como ente que se encarga de administrar los montos ingresados por concepto de estas cuotas maneje las mismas dentro de los parámetros de una figura tributaria, y que a su vez pueda ser eficiente en su sistema de recaudación.

Los tributos son "Prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a él están sometidos, prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas "con arreglo a la ley" y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración".

Los tributos doctrinariamente están clasificados en tres figuras, a saber, los impuestos, las tasas, y las contribuciones especiales, que se encuentran definidos en el artículo 4 del Código de Normas y procedimientos Tributarios.

Otra figura tributaria que se debe analizar es la de "exacción parafiscal" que es una figura tributaria con características específicas que la hacen distinta de las anteriores.

Las exacciones parafiscales, poseen naturaleza jurídica tributaria, constituyen prestaciones coactivas que afectan los patrimonios de los contribuyentes, pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria, su recaudación está orientada a financiar objetivos

específicos, los ingresos y gastos recaudados no se incluyen dentro de los presupuestos generales ordinarios o extraordinarios del Estado, normalmente son establecidas por el Estado a través de normas de rango inferior a la ley, y su ingreso se encauza a través de cajas especiales por lo que se rompe el principio de unidad de caja.

En la doctrina las posiciones respecto de la naturaleza tributaria de las cuotas de seguridad social son bastante acordes, siendo que los autores confirman que éstas son tributos:

El jurista Fonrouge, señala refiriéndose a las cuotas de la seguridad social que:

“Pero, de cualquier manera, hay coincidencia en el sentido de que son *tributos*”.¹

Consideramos, que si se analizan las cuotas que se pagan por concepto de seguridad social, podemos ver que cumplen con las características de las exacciones parafiscales, por lo cual consideramos que las cuotas de seguridad social son de naturaleza tributaria y más específicamente clasificadas como exacciones parafiscales.

Al ser las cuotas de seguridad social un tributo estas deben ser manejadas y

¹ G. FONROUGE, “Derecho Financiero”, Vol. II, Ediciones Depalma, 4a. Edición, Buenos Aires, 1987, p.p. 1106-1107.

esquemáticas dentro del derecho tributario, por lo cual, las cuotas cuentan con un hecho generador de la obligación tributaria, siendo éste el salario.

Asimismo, se pueden definir claramente el elemento subjetivo y el elemento objetivo de las mismas, ya que los sujetos pasivos son el trabajador, el patrono y el Estado, según el establecimiento de la contribución forzosa tripartita que hace nuestra Constitución.

En cuanto a la obligación tributaria, las leyes constitutivas de las entidades beneficiadas por los aportes de las cuotas de seguridad social, establecen los elementos cuantitativos para el cobro de los tributos.

Por último, cada institución, tiene definido el sistema de fiscalización, determinación de oficio, y función de recaudación así como el derecho sancionador aplicable para esta materia.

Introducción

Esta investigación a la que hemos denominado “El análisis de las cargas sociales desde una perspectiva tributaria” nace con el fin de demostrar mediante un análisis sistemático la naturaleza jurídica de las cargas sociales del régimen de seguridad social costarricense.

Nuestro propósito con esta investigación es poder afirmar si las cargas sociales en nuestro país son o no un tributo, y demostrar por ende, si es factible o no aplicar las características básicas del tributo a la carga social.

Creemos de vital importancia conocer los alcances legales, las ventajas y desventajas en Costa Rica de aplicar un sistema tributario a la recaudación y manejo de las cargas sociales en nuestro país.

Nos parece importante conocer las razones del por qué la Caja Costarricense del Seguro Social se rehúsa a aplicar los principios tributarios y a aplicar de manera supletoria las normas tributarias a las cargas sociales, cuando todas las demás instituciones que son beneficiadas por el resto de las cargas sociales le dan un trato de tributo y aplican el Código de Normas y Procedimientos Tributarios cuando sus leyes constitutivas y reglamentos dejan vacíos legales en su contenido.

La Caja Costarricense del Seguro Social no ha podido definir un criterio uniforme sobre la naturaleza de las cargas sociales, y se apega a decir que las cuotas de seguridad social no son tributos, basándose en un voto de la Sala Constitucional que es en realidad una sentencia de poco contenido y fundamento que señala que la carga social no es un tributo, mas no ahonda en ninguna explicación sobre la naturaleza de la carga social.

Creemos que tratar este tema de seguridad social es de alta relevancia para todos los trabajadores y patronos que se mantienen en una relación laboral dentro de parámetros mínimos que garantizan los principios constitucionales a favor del trabajador.

El Estado costarricense es responsable de ofrecer servicios de calidad a todos los contribuyentes del régimen de seguridad social, entendiendo calidad no solo en la eficiencia de ejecución de los programas sociales sino también es responsable de asegurar a todos los contribuyentes la fiscalización y el control del manejo correcto de los montos que ingresan por concepto de las cargas sociales, pues al fin y al cabo es dinero de todos los contribuyentes.

Asimismo, es importante hacer ver que la Caja Costarricense del Seguro Social debe organizarse para funcionar como una moderna administración

tributaria, lo cual vendría a generar un sistema eficiente de recaudación de las cuotas de seguridad social.

Esperamos que esta investigación de resultados positivos y ventajosos para todos aquellos que se encuentran cotizando bajo el régimen de seguridad social costarricense.

Nuestro propósito es definir como consecuencia de un análisis sistemático la naturaleza de la carga social en Costa Rica y revelar las verdaderas razones por las cuales la Caja Costarricense del Seguro Social evade la responsabilidad de definir la naturaleza de su carga social.

Nuestro objetivo general es demostrar que la doctrina costarricense no ha distinguido claramente parámetros de diferencia entre las cargas sociales y los tributos, y la necesidad de reformular principios y conceptos con el fin de aclarar la legislación e instrumentos jurídico-tributarios para poder dar solución a conflictos presentes en una sociedad moderna que requiere que el Estado ofrezca mejores condiciones económicas y laborales para competir en el ámbito comercial (empresarial).

Nuestros objetivos específicos planteados desde un inicio de nuestra investigación son:

1. Estipular la naturaleza, principios generales y conceptos de las cargas sociales.

2. Determinar la naturaleza, principios generales y conceptos de los tributos en Costa Rica.
3. Establecer si el concepto de cargas sociales se puede concebir como tributo dentro de la legislación costarricense.
4. Examinar si existe legislación y jurisprudencia tributaria nacional que relacione las cargas sociales con los tributos.
5. Revisar si existe legislación y jurisprudencia laboral nacional que analice la relación entre las cargas sociales y los tributos.
6. Realizar un análisis sistemático de la legislación en materia de cargas sociales a la luz de la teoría moderna del Derecho Tributario.
7. Realizar un análisis sistemático de la legislación en materia de cargas sociales a la luz de la teoría moderna del Derecho Tributario
8. Investigar el impacto del comercio nacional en razón de la diferenciación entre carga social y tributo.
9. Considerar las ventajas que se pueden dar si se determina la carga social como un tributo.

10. Analizar la posible transferencia de cargas sociales por medio de tratados internacionales.
11. Comparar las diferentes teorías de reglas sobre las cargas sociales.
12. Concluir acerca de la necesidad de analizar las cargas sociales como tributos para asegurar un beneficio económico y laboral para el país.

La metodología seguida en esta investigación para poder cumplir los objetivos trazados anteriormente, se conforma por la utilización de varias técnicas de investigación, destinadas a reunir la información necesaria durante el desarrollo del trabajo.

Se realizó un análisis de contenido de la literatura disponible acerca de la naturaleza del tributo, a fin de definir los conceptos claves, principios generales y específicos, elementos y características propias de la figura del tributo.

Asimismo, un análisis de contenido de la literatura disponible acerca de la naturaleza de las cargas sociales para establecer los conceptos claves, principios generales y específicos, elementos y características de las cargas sociales.

También se hizo un análisis de páginas electrónicas de Internet y publicaciones periódicas, como revistas y diarios, buscando información sobre posibles aplicaciones de mecanismos tributarios al régimen de cargas sociales.

Para determinar las posibles carencias de la legislación costarricense, en el tema planteado, se analizó de forma comparativa entre el régimen de seguridad social de nuestro país (en lo relativo a cargas sociales) y el sistema de seguridad social de otras naciones como México y España.

Se realizaron entrevistas a profundidad con expertos en el tema de Derecho Tributario, que poseen un extenso conocimiento del régimen tributario costarricense, para discutir la naturaleza del tributo y su aplicación al régimen de seguridad social, en especial a la figura de las cargas sociales.

El desarrollo de esta investigación es resultado del profundo análisis anteriormente citado, para lograr identificar los elementos de las cargas sociales que contienen una identidad con los elementos y principios tributarios, para fundamentar legalmente la naturaleza de las cargas de la seguridad social de Costa Rica y el planteamiento de los procedimientos a seguir por parte de las instituciones beneficiadas para tratar las cargas sociales.

Este trabajo de investigación está compuesto por cuatro capítulos. Que pretenden de una forma esquemática analizar las cuotas de seguridad social basándose en elementos de la materia tributaria.

Creemos de suma importancia realizar el análisis partiendo de una clasificación de la materia tributaria, por lo que los capítulos tres y cuatro entran a analizar el Derecho Tributario Material y el Derecho Tributario Formal para las cuotas de seguridad social.

El primer capítulo es titulado "Análisis de la naturaleza tributaria de las cargas sociales"; en este capítulo se estudia el concepto y naturaleza del tributo y de la carga social según la legislación costarricense, logrando hacer un análisis comparativo entre ambas, con el fin de determinar si la carga social es o no un tributo. Este capítulo es de vital importancia, pues define los lineamientos a seguir para identificar aquellas características propias de la carga social que le atribuye una naturaleza tributaria o no.

Además en su contenido se desarrollan las ventajas y desventajas que podrían darse como consecuencia de analizar la carga social como un tributo para los trabajadores y patronos que se encuentran cotizando en el régimen.

En el segundo capítulo se hace una descripción de las generalidades de cada institución que es beneficiaria de las cuotas de seguridad social, en cuanto al destino de las mismas.

Seguidamente se entra a analizar los elementos de derecho tributario que consideramos básicos en relación a todas las cargas sociales de una manera explicativa y comparativa.

En el tercer capítulo se inicia con el análisis de Derecho Tributario Material, y se trata el hecho generador, dividido en dos Elementos, el subjetivo y el objetivo.

El Elemento Subjetivo en relación a las cargas sociales, se analiza para definir quien es el sujeto pasivo de la relación, es decir, a quién corresponde realizar la contribución. Asimismo, se analiza el Elemento Objetivo para definir los aspectos material, temporal y espacial de las cargas sociales.

En el aspecto material se discute el tema del salario analizado tanto desde una perspectiva tributaria como laboral, y los conceptos que aplica la Caja Costarricense del Seguro Social, para definir qué se entiende finalmente por salario.

Por último en este capítulo se analiza la obligación tributaria que surge en el caso de las cargas sociales, y se definen sus elementos cuantitativos y las diferentes formas de extinción de la obligación.

El capítulo final analiza la parte del Derecho Tributario Formal, dentro del cual se estudian las potestades de fiscalización, el procedimiento determinativo de oficio, el procedimiento de recaudación de las cuotas y el derecho tributario sancionador.

De esta forma esquemática analizamos los aspectos tributarios más importantes de las cargas sociales.

Capítulo 1

Análisis de la naturaleza tributaria de las cargas sociales

Capítulo 1

Análisis de la naturaleza tributaria de las cargas sociales.

1. Generalidades de los tributos.

1.1 El Tributo.

Es necesario dar una definición de tributo, pero antes es importante esquematizar su origen y finalidad. El Estado, como ente encargado de velar por las exigencias de la sociedad, tiene gastos a los cuales debe hacer frente, y éstos, frecuentemente se realizan por medio de la obtención de recursos económicos por parte de Estado a través de sus distintas entidades.

La actividad financiera del Estado tiene dos divisiones principales y son el ingreso y el gasto público, que constituyen en Doctrina las dos ramas del Derecho Financiero.

Los ingresos que recibe el Estado pueden ser de variada índole. Es, entonces, importante señalar que estos ingresos del Estado pueden ser clasificados según lo señala la doctrina², de la siguiente forma:

² El autor español Fernando Pérez Royo en su tratado "Derecho y Financiero y Tributario" señala que: "En cuanto a los ingresos públicos, pueden ser de variada clase. En primer lugar, los tributarios, exigidos de manera coactiva o unilateral...Existen también los ingresos que el Estado y los restantes Entes públicos obtienen mediante el recurso del crédito: la Deuda Pública y, en general, los ingresos resultantes de operaciones de crédito. Están en tercer lugar, los ingresos patrimoniales, que el Ente público obtiene en si condición de propietario

- A. Ingresos por tributos.
- B. Ingresos por deuda pública.
- C. Ingresos Patrimoniales

Siendo la primera categoría la que nos interesa analizar, ya que como veremos las cargas sociales se encuentran dentro de la misma.

Es por medio de los tributos que el Estado exige a los particulares, que sufraguen los distintos gastos públicos que surgen de variadas necesidades de la colectividad, como lo son el transporte, la manutención de caminos, la educación y los servicios de salud.

La doctrina nos da una de las posibles definiciones de tributos que precisa los mismos como:

“Prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a él están sometidos, prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas “con arreglo a la ley” y que se

de bienes de su patrimonio o de accionista de empresas públicas o privadas. Existen finalmente otros ingresos de derecho público no tributarios.”

hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración”.³

Asimismo, el Artículo 4 de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios define los tributos como prestaciones en dinero que el Estado, con la finalidad de cumplir con los objetivos que se ha propuesto para el país, reclama a los ciudadanos.

En ambas definiciones encontramos dos de las características principales del tributo, que es el hecho de la obligatoriedad, por parte de la soberanía del Estado, para cumplir con sus fines; por lo que el tributo es obligatorio y en nada voluntario, y además el carácter contributivo de tributo, haciendo la aclaración de que el carácter contributivo no significa que los tributos no puedan ser utilizados para otros propósitos no meramente contributivos.⁴

En este sentido: “El deber de cumplir con la prestación (sea la obligación tributaria) constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria, y el fin último al que atiende la institución del tributo, esa obligación tributaria o deber constituye técnica y

³ Ferreiro Lapatza, Juan José, “Curso de Derecho Tributario” Décima Quinta edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid, 1999.

⁴ Pérez Royo en el libro citado anteriormente señala que el tributo es “una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: la coactividad y el carácter contributivo”.

popularmente el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado en el campo tributario”.⁵

Por otro lado, cabe señalar que la obligación por parte de los ciudadanos de pagar los tributos está dada constitucionalmente ya que el artículo 18 de nuestra Constitución Política así lo establece cuando señala que: “Los costarricenses deben observar la constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”. (El subrayado es nuestro).

Siguiendo la norma antes citada, se viene a imponer la necesidad de los ciudadanos de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado⁶, siempre respetando en teoría, el principio de igualdad en materia tributaria en cuanto a que las personas deben de pagar los impuestos en proporción a sus posibilidades económicas⁷.

⁵ Fajardo, Gonzalo, “Materiales para el Curso de Derecho Tributario”, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, 1982.

⁶ La Sala Constitucional en resolución de las quince horas con tres minutos del trece de setiembre del año dos mil indicó que: “Una de las obligaciones constitucionales claramente establecidas (artículo 18) es la de contribuir con las cargas públicas. Independientemente del sistema político que tenga un país, es claro que ni el Estado ni el mercado, pueden por sí solos solventar las necesidades sociales, de ahí que, sin importar el tamaño del Estado o del mercado por el que se opte, desde tiempos inmemoriales, se ha estimado indispensable que los integrantes de una comunidad colaboren económicamente para solventar aquellos fines comunes que son de interés de todos, y que evidentemente no se van a satisfacer ni a base de la buena fe o voluntad de las personas, ni mucho menos de la productividad del Estado.”

⁷ Según resolución de la Sala Constitucional número 4829-1998: “El principio de igualdad en materia tributaria implica que todos deben contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes, lo cual no priva al legislador de crear categorías especiales, a condición de que no sean arbitrarias y se apoyen en una base razonable. De manera que resulta contraria a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos...”. Véase en

Si analizamos la norma de comentario y la relacionamos con el artículo 121 inciso 3 de la Constitución Política que confiere a la Asamblea Legislativa la competencia para establecer los impuestos y las contribuciones nacionales, se dan dos imperativos, uno el hecho de que los ciudadanos deben contribuir con el pago de los tributos, y por otro lado el “poder tributario” que se le confiere al Estado.⁸

Esta potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se encuentren en su jurisdicción, o bien incluso la potestad de conceder en el caso que sea aplicable exenciones, es lo que conocemos como “poder tributario” y se origina como ya vimos en un mandato de la Constitución Política.

Sobre el poder tributario el jurista nacional Gonzalo Fajardo señala que el fundamento del poder tributario son los beneficios recibidos por los habitantes, derivados de los servicios prestados por el Estado, por lo que surge de esa actividad el deber de contribuir de los ciudadanos.⁹

este mismo sentido las resoluciones de la Sala Constitucional número 580-1995, y número 633-1994.

⁸ Gonzalo Fajardo en su libro Materiales para el Curso de Derecho Tributario señala sobre el poder tributario del Estado que: “tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de una suma de dinero...”.

⁹ Fajardo Salas, Gonzalo, “Principios Constitucionales de la Tributación”, Primera Edición, Editorial Juricentro, San José, Costa Rica, 2000.

Sobre el tema del poder tributario del Estado, la Dirección General de Tributación al respecto ha señalado que:

“La doctrina más importante en la materia, en forma generalizada, ha señalado que el “PODER TRIBUTARIO” –potestad tributaria, potestad impositiva, poder de imposición, entre otros- consiste en la facultad de aplicar contribuciones...el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de personas, la obligación de pagar un tributo...”¹⁰

Como podemos observar, el poder tributario le corresponde al Estado, aunque también se encuentran investidas por mandato constitucional de este “poder tributario” las municipalidades¹¹, siendo que el artículo 170 de la Carta Magna consagra la autonomía de los gobiernos locales, con lo cual tienen como finalidad recaudar los fondos que están a su cargo para llevar a cabo la prestación de los servicios que les corresponden.

¹⁰ Dictamen Número DGT –119-03. Dirección General de Tributación. Por consulta realizada por el Instituto Mixto de Ayuda Social. Febrero 2003.

¹¹ Así lo ha señalado la Sala Constitucional en la sentencia número 01631-91 de las 15 horas 15 minutos del 21 de agosto de 1991, que indicó: “Dispone el artículo 170 de la Constitución Política que las corporaciones municipales son autónomas. De esa autonomía se deriva, por principio, la potestad impositiva de que gozan los gobiernos municipales, en cuanto son verdaderos gobiernos locales, por la que la iniciativa para la creación, modificación o extinción de los impuestos municipales corresponden a esos entes, ello sujeto a la autorización legislativa establecida en el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política...”

Por otra parte, es importante apuntar que el poder de gravar corresponde al Estado, por lo que no puede ser delegado, cedido o suprimido, mas nuestra Sala Constitucional en diferentes votos, se ha pronunciado diciendo que el poder de hacer efectivo en el plano material el "poder tributario", es posible de ser transferido u otorgado a entes paraestatales o incluso entes privados.

Se ha indicado que lo que puede transferirse es la llamada competencia tributaria, es decir, el derecho de hacer efectiva la prestación. De lo anterior, podemos decir entonces, que ambas potestades pueden coincidir, pero no necesariamente ya que se manifiestan en distintos ámbitos, lo cual nos lleva a indicar que podemos tener entes con "competencia tributaria" más carentes de "poder tributario".¹²

Ahora, es importante hacer la aclaración que el Estado cuenta con ese denominado poder tributario para exigir a los ciudadanos el pago de ciertos tributos o cargas públicas para financiarse, pero debemos tener en cuenta que éste poder tiene ciertos límites, es decir, que el Estado debe cumplir su función pero respetando los derechos, llámense libertades individuales que están dados constitucionalmente.

¹² Ver sobre este tema las sentencias número 1687-96, número 4072-95, 5544-95, 0730-95, 4949-94, 2947-94 y 4785-93.

Al respecto ha señalado Adrián Torrealba que:

“La doctrina es hoy unánime en que, en sistemas políticos con Constitución rígida, que consagra principios dogmáticos que tutelan las libertades individuales con incidencia en el campo tributario o de las cargas públicas, y que están dotados, además, de un órgano de control de constitucionalidad, el deber de contribuir a las cargas públicas encuentra límites sustanciales. Es decir, los poderes públicos pueden imponer tributos y cargas públicas, pero no deben hacerlo de cualquier manera...”¹³

Estos límites están referidos a principios tributarios constitucionales, siendo que la recaudación de los tributos debe estar sujeta a un fin público, de un interés para la colectividad, además que debe ir acorde con el principio de igualdad ante las cargas públicas, así como con el principio de no confiscatoriedad, ya que violaría el derecho a la propiedad privada que consagra la Constitución.

Por último, una vez que hemos aclarado el poder con que cuenta el Estado para compeler a los ciudadanos al pago de los diferentes tributos, y las

¹³ Torrealba Navas, Adrián, “Justicia Tributaria y Pensiones del Magisterio”, Revista del Doctorado en Derecho, Ulacit, 1994.

limitaciones que a ello se dan, debemos analizar las características de los mismos.

Los tributos tienen entonces ciertas características importantes para su estudio, las cuales podemos resumir como, el hecho de que proviene de una fuente legal, que se da un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, que la naturaleza de la prestación que se da es pecuniaria, y que el producto de la prestación se emplea en fines del Estado.

- a) Proveniente de una fuente legal: Por exigencias del principio de legalidad, los tributos deben ser establecidos por ley. Debe ser el Estado mediante ley quién establece que la realización de determinados hechos hace surgir en determinados sujetos la obligación de pagar un tributo. Es la ley quien determina qué hechos deben hacer nacer la obligación de contribuir. El tributo es así una obligación ex-lege, en cuya formación interviene solo la voluntad del Estado y no la del obligado.

- b) Carácter personal del vínculo: en cuanto los tributos son prestaciones de naturaleza obligacional.¹⁴

¹⁴ El artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, señala que: “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”.

c) Naturaleza pecuniaria de la prestación: la doctrina más aceptada al respecto señala que la prestación consiste en una suma de dinero.¹⁵

Debemos sin embargo hacer el señalamiento de que se da la discusión de que la prestación podría no ser en dinero ya que la obligación tributaria es una obligación de dar, o de transmitir bienes, por lo que existen autores que señalan esta posibilidad.

Así lo señala el jurista Héctor B. Villegas:

"... Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea *in natura* no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario..."¹⁶

¹⁵ El artículo 4 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios define que: "Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

¹⁶ Héctor B. Villegas, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tercera Edición, Depalma, Buenos Aires, 1980.

En el mismo sentido Fernando Saínz de Bujanda, refiriéndose al caso español indica que:

"El objeto de la prestación tributaria es, por regla general, una suma de dinero. Pero, en cuanto a la Ley 13/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, prevé la posibilidad del pago de las deudas tributarias correspondientes a los Impuestos sobre Sucesiones, Patrimonio y Renta mediante la entrega de bienes que formen parte de dicho patrimonio, hay que aceptar la posibilidad de que las prestaciones tributarias tengan por objeto, en estos casos, bienes distintos de dinero"¹⁷

d) Afectación a fines Estatales: en cuanto a que los ingresos percibidos por medio de las cargas tributarias sean destinados a fines públicos del Estado.¹⁸

Sobre esta última característica cabe señalar que los tributos no necesariamente tienen como fin exclusivo el sostenimiento de los gastos públicos.

¹⁷ Fernando Sainz de Bujanda, "Lecciones de Derecho Financiero", Sexta Edición, Madrid 1988.

¹⁸ Ver artículo 4 Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

El jurista Juan José Ferreiro Lapatza señala al respecto que:

“El “sostenimiento de los gastos públicos” permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines en este preciso sentido “extrafiscales”, siempre que se respeten las exigencia mínimas...”¹⁹

Una vez que se han señalado las distintas características de los tributos, podemos entrar a ver la clasificación que de éstos se hace doctrinariamente y en nuestro Código de Procedimientos Tributarios.

1.2 Clasificación de los Tributos

Encontramos en la doctrina jurídica tributaria la clasificación tripartita que se hace de los tributos, en cuanto los clasifica en impuestos, tasas, y contribuciones, siendo ésta la utilizada por ejemplo en Italia y América Latina.²⁰

¹⁹ Ferreiro Lapatza, Juan José, “La Nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid España, 2004.

²⁰ Entre las excepciones más significativas en doctrina a esta clasificación tripartita, cabe citar en Italia la de Berliri. Para este la distinción debe de realizarse basándose en la función que desempeña la voluntad del obligado, siendo irrelevante en el caso de los impuestos, más en el caso de las tasas si la tiene, ya que es el contribuyente quien demanda el servicio y paga en razón de ello. (en Valdes Costa Ramon, Curso de Derecho Tributario, 2001. página 97).

Sin embargo, es importante señalar que se han dado criterios para fundamentar la clasificación, y es que diferentes autores han señalado que no es posible prescindir de los elementos políticos, sociales, y económicos en la formulación del concepto de tributo y de sus especies, ya que les sirven de fundamento jurídico.

“En la doctrina latinoamericana predomina netamente la clasificación tripartita, la que se ha fundamentado en dos aspectos del tributo: los elementos constitutivos del presupuesto de hecho y el fin perseguido con su creación o el destino de su producto...La diferencia jurídica entre impuestos, tasas y contribuciones resulta de ambos elementos.”²¹

Siguiendo al jurista Valdes Costa, los impuestos no presentan mayor explicación debido a que éstos están dados por la voluntad coercitiva del Estado (sin dejar de lado las disposiciones constitucionales); más en cuanto a las tasas y las contribuciones especiales si se muestran puntos importantes que resultan de la ley.

²¹ Valdes Costa, Ramón, “Curso de Derecho Tributario” Tercera Edición, Editorial Temis SA, Bogotá, Colombia, 2001.

“En la tasa, el presupuesto está constituido por una prestación estatal, en la contribución, por un beneficio especial recibido por el contribuyente.”²²

En Costa Rica según la legislación tributaria, se utiliza la clasificación tripartita que analizábamos, y establece de igual forma los diferentes tipos de tributos existentes.

En el artículo 4 del Código de Procedimientos Tributarios se define que:

- a) Impuesto: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.²³
- b) Tasa: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

²² Valdes Costa, Ramon, Ibidem, pg 100.

²³ Otra legislación como por ejemplo la española, señala en su Ley General Tributaria que los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes, o la adquisición o gasto de la renta.

c) Contribución especial: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Debemos señalar que además de la clasificación señalada de los tributos, existe también la figura tributaria de las exacciones parafiscales que pasamos a analizar seguidamente.

1.3 Las exacciones parafiscales

Ahora es necesario hacer una referencia a las exacciones parafiscales, las cuales constituyen otra figura tributaria con características definidas.

Históricamente, la denominación de tributos parafiscales, fue primeramente expuesta por Morselli en la doctrina italiana en los años 30, como un tipo de exacción fiscal que se desarrollaba al margen o en paralelo al tributo típico.

Esta figura nace en el periodo de entreguerras con el proceso de intervención sectorial económico del Estado. Este proceso tuvo dos consecuencias en el campo del Derecho Público.

En primer lugar, la proliferación de entes y organismos encargados de gestionar la intervención en cada sector; organismos que aparecen dotados

de personalidad jurídica propia separada de la Administración Estatal, rompiendo con el dogma de la personalidad jurídica única del Estado.

En segundo lugar y desde una perspectiva financiera, la mencionada proliferación de organismos de intervención sectorial da lugar a la creación de figuras de exacción (coactivas) sobre los destinatarios de dicha intervención.

Es importante explicar el contenido de la parafiscalidad, desde una perspectiva meramente etimológica, pues se divide en dos partes, la primera es "para" que significa al lado o paralelo, y "fiscal" que se refiere al fisco. Por consiguiente, es una figura tributaria que a pesar de no contener algunos de los elementos tributarios establecidos por ley, si se comportan como tales.

El jurista Sainz de Bujanda se refiere al término parafiscalidad diciendo que:

"En términos muy concisos, diremos que se trata del empleo de las exacciones- prestaciones coactivas sustraídas por los entes públicos a la riqueza privada para la cobertura de determinados servicios o el logro de ciertos objetivos – no revestidas de las garantías que en un Estado de Derecho confieren legitimidad a tal tipo de exacciones".

Las exacciones parafiscales son figuras tributarias que poseen características que las diferencian de los impuestos, tasas y contribuciones especiales que ya vimos en el acápite anterior, más que según los casos pueden en algún sentido asemejarse a estas figuras.²⁴

Según el jurista nacional Adrián Torrealba, la característica principal de las exacciones parafiscales es el separarse del régimen general ordinario que se encuentra previsto para el sistema tributario.

Torrealba²⁵ señala, que las desviaciones pueden darse de forma distinta, e indica por ejemplo el hecho de que la figura tributaria haya sido establecida por una disposición de rango inferior a la ley, que se gestione fuera de la órbita de la Administración Tributaria, o que no se integre a los Presupuestos Generales del Estado, que se destine a cubrir un gasto específico. Lo cual vendría a generar un ingreso al Estado, y un gasto público, paralelo al ordinario.

²⁴ La Procuraduría General de la República, en una consulta realizada por el FONECAFE indicó que la contribución de estabilización cafetalera constituye una contribución de naturaleza parafiscal, indicando como tales aquellos "... tributos que participan de la naturaleza del impuesto por su gravitación económica sobre el consumidor, lo que les acuerda cierta semejanza con la imposición indirecta y por su obligatoriedad pero no tienen figuración específica en el presupuesto del Estado, y están afectados a gastos determinados que se especifican por la disposición legal que lo ha creado... bajo la denominación genérica de contribuciones parafiscales, se agrupan numerosos tributos exigidos por organismos públicos o semipúblicos, que con independencia de las rentas generales del Estado, están destinados a financiar actividades específicas.... los tributos parafiscales no suponen sólo un simple proceso de afectación de ingresos coactivos, sino que difieren de los impuestos en sus circunstancias económicas, porque no se proponen actuar la justicia tributaria y no tienen en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo... pues en los tributos fiscales, cuando el sujeto pasivo obtiene una ventaja individualizada paga una tasa, y si es indivisible paga un impuesto" (Dictamen C-080-96 del 23 de mayo de 1996).

²⁵ Torrealba Navas, Adrián, "Justicia Tributaria y Pensiones del Magisterio", Revista del Doctorado en Derecho, Ulacit, 1994.

Podemos enumerar ahora las principales características que se pueden apuntar a las exacciones parafiscales que son las siguientes:

- 1- Poseen naturaleza jurídica tributaria.
- 2- Constituyen prestaciones coactivas que afectan los patrimonios de los contribuyentes.
- 3- Pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria.
- 4- Su recaudación está orientada a financiar objetivos específicos.
- 5- Los ingresos y gastos recaudados no se incluyen dentro de los presupuestos generales ordinarios o extraordinarios del Estado.
- 6- Normalmente son establecidas por el Estado a través de normas de rango inferior a la ley.
- 7- Su ingreso se encauza a través de cajas especiales. Se rompe el principio de unidad de caja.

Se trata de auténticos tributos, pero que se gestionan al margen de los tributos típicos, por entidades u órganos distintos del Ministerio de hacienda, y al margen de la unidad del sistema tributario y del principio de unidad de caja.

Ahora podemos analizar la legislación y jurisprudencia referente a estas figuras parafiscales.

Si estudiamos nuestra Constitución Política, y el Código de Normas y Procedimientos Tributario vemos que ambos son omisos en cuanto a las figuras parafiscales, más hay que revisar lo que nuestros tribunales de justicia han señalado al respecto en cuanto a estas figuras.

La Sala Constitucional en el voto 4785 del año 1993 señala la existencia de estas figuras parafiscales cuando indica que:

“El Fondo Nacional de Contingencias Agrícolas, cuyo régimen jurídico es creado por Ley No. 6916 del 16 de noviembre de 1893, se define en el mismo artículo primero de esa normativa, como un programa de asistencia a favor de los productores agrícolas que se vean afectados por desastres naturales. Esta especial configuración jurídica implica necesariamente, que los aportes, tanto los de productores como los de terceros, incluyendo al Estado, que conforman el fondo, sean verdaderas contribuciones con claros fines económicos y sociales, conocidas en la Doctrina del Derecho Tributario como “contribuciones parafiscales”, que son impuestas por el Estado pero no figuran en el presupuesto general de ingresos y gastos, por lo que reciben la denominación antes referida”

Como se desprende de la anterior sentencia la Sala reconoce la existencia de las figuras con características parafiscales, y hace la mención de una de las características que enumerábamos anteriormente en cuanto a que estas figuras se caracterizan por no ser parte del presupuesto nacional.

En otras sentencias la Sala ha definido a las contribuciones parafiscales, y las clasifica como dentro del género de los tributos; en el voto 1388 del año 2002 la Sala Constitucional indicó que:

“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, corresponde al género de los tributos (con las particularidades que se señalan)...”

Vemos que nuestros tribunales han hecho referencia a éstas figuras y señalan sus características que las hacen distintas a los impuestos, tasas y contribuciones definidas en nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dándoles una determinación de figuras tributarias.

2. Generalidades de las cuotas de la seguridad social.

2.1 El Sistema de Seguridad Social en Costa Rica

Históricamente los sistemas de seguridad social surgen como un conjunto de normas, principios e instrumentos destinados a proteger a los ciudadanos cuando se dan ciertas circunstancias o situaciones de necesidad, que no puede satisfacer.

Los sistemas de seguridad social pueden interpretarse como una forma de protección que la sociedad le ofrece a sus miembros contra la enfermedad, el desempleo, la invalidez y la muerte.

El seguro social, entonces, en principio, constituye un instrumento de previsión social²⁶, que se realiza mediante el aseguramiento por los empresarios a favor de sus trabajadores, en virtud de la responsabilización impuesta legalmente a aquellos respecto a las posibles y previstas necesidades sociales que éstos puedan sufrir.

La seguridad social en Costa Rica como sistema surge a partir de la creación e inclusión en la Constitución Política de las garantías individuales y sociales

²⁶ La Sala Constitucional en voto 846-1992, ha señalado sobre la seguridad en general que: "La seguridad social, esto es, el sistema público de cobertura de necesidades sociales, individuales y de naturaleza económica desarrollado en nuestro país a partir de la acción histórica de la previsión social..."

en la década de los años cuarenta, durante la administración del Doctor Rafael Ángel Calderón Guardia.

Durante el periodo presidencial del Dr. Calderón Guardia, específicamente en el año de 1941, se presentó el proyecto de ley para la creación de un sistema de Seguridad Social, la cual define la creación de la Caja Costarricense del Seguro Social con la finalidad de administrar los seguros sociales.

La Ley Número 17 de noviembre de 1941 fue modificada en octubre de 1943 para darle a la Caja su carácter de autónoma, es decir, su independencia del gobierno central en cuanto a su administración y gobierno.

La ley es posteriormente incorporada por la Asamblea Nacional Constituyente, en el artículo 73 de la Constitución Política de 1949 donde establece los seguros sociales como un régimen tripartito de contribución forzosa.²⁷

El artículo constitucional establece que la gestión de seguridad social es pública, y a cargo del Estado, delegando su administración en la Caja Costarricense del Seguro Social, y su financiación mediante una

²⁷ La redacción del artículo 74 fue aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente mediante el acta No 171 de las quince horas del día veinte de octubre de 1949.

contribución forzosa tripartita que deben realizar los trabajadores, los patronos y el Estado²⁸; mientras que en el caso de los trabajadores independientes las contribuciones son voluntarias.

Es necesario señalar que el Derecho a la Seguridad Social en nuestro país se desprende de la relación del artículo 73 de la Constitución y de lo dispuesto en el artículo 50 del mismo cuerpo normativo en cuanto establece que el Estado debe velar por el bienestar de los habitantes de nuestro país, velando por el más adecuado reparto de la riqueza.²⁹

El sistema de Seguridad Social en Costa Rica comprende los seguros de salud, en cuanto a maternidad y enfermedad, y las pensiones de invalidez, vejez y muerte.

²⁸ La Sala Constitucional en este sentido en voto número 6256 del año 1995 ha señalado que: "La Caja Costarricense del Seguro Social encuentra su garantía de existencia en el artículo 73 constitucional, con las siguientes particularidades: a) el sistema que le da soporte es el de la solidaridad, creándose un sistema de contribución forzosa tripartita del Estado, los patronos y los trabajadores; b) la norma le concede en forma exclusiva a la Caja, la administración y gobierno de los seguros sociales...". Asimismo, el artículo 22 de la Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social reitera la triple contribución cuando señala 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 patronos particulares, el Estado y las otras entidades de Derecho Público cuando estos actúen como patronos, además, con las rentas señaladas en el artículo 24. 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..."

²⁹ La Sala Constitucional en el voto número 033 del año 1996 señaló que: "Cuando se habla de seguros sociales se trata de una institución de rango constitucional (artículo 73 de la Carta Política). Asimismo, en esa institución descansa una parte muy importante de la solidaridad nacional, como instrumento para alcanzar el más adecuado reparto de la riqueza (artículos 50 y 73 constitucionales). Es por lo anterior que el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los seguros sociales, tienen que ver con el cumplimiento de obligaciones esenciales del sistema democrático del país y por ello, fundamentales para la convivencia y el desarrollo económico y social."

2.2 Análisis de la contribución de seguridad social en los sistemas extranjeros y en la legislación y jurisprudencia costarricense.

En nuestro país, así como en otras latitudes, existe una discusión en cuanto a la naturaleza jurídica de las cuotas de la seguridad social, a la cual no se ha dado una pacífica respuesta.

Existen distintas posiciones doctrinales, que van desde las que afirman su naturaleza privada, o las que afirman su naturaleza pública, otra parte de la doctrina, las definen como exenciones parafiscales, algunos otros autores como contribuciones especiales, y hasta las más antiguas teorías (hoy día superadas) que abogaban por la naturaleza salarial de las cuotas de seguridad social.

Podemos brevemente señalar que en otros países, la discusión se da respecto a la naturaleza de las cuotas de seguridad social, por lo que procedemos a analizar el caso de los Estados Unidos Mexicanos.

México cuenta con un sistema de seguridad social a cargo del Instituto Mexicano de Seguridad Social, y cuenta con una Ley de Seguro Social que establece las normas de la entidad. En la Constitución Política Mexicana, en el título sexto "Del Trabajo y la Previsión Social", se establece la

organización del sistema de seguridad social con el que cuentan³⁰, mas no define la naturaleza de las cuotas de seguridad social.

Sin embargo, del análisis de otra normativa es posible definir la naturaleza tributaria que se le otorga a las cuotas de seguridad social en México. El artículo 5 de la Ley de Seguro Social Mexicano, otorga al Instituto Mexicano de Seguridad Social el carácter de ente autónomo fiscal, cuando señala que:

“La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del

³⁰ En www.mexlegal.com Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

- a) Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.
- b) En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.
- c) Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieran adquirido por la relación de trabajo. En el periodo de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.
- d) Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.
- e) Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.
- f) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos.

Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos.

organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, social y privado, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo”

Como vemos el artículo en cuestión nos da una primera impresión del carácter tributario de la cuota de seguridad social en México, siendo que el ente encargado tiene carácter fiscal, así como de ente recaudador³¹ de las cuotas.

Además el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación incluye a las cuotas de seguridad social dentro de su clasificación cuando indica que:

“Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera: II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas

³¹ En: www.mexlegal.com Artículo 251 de la Ley de Seguro Social, señala que: El Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las facultades y atribuciones siguientes: Recaudar y cobrar las cuotas de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, los capitales constitutivos, así como sus accesorios legales, percibir los demás recursos del Instituto, y llevar a cabo programas de regularización de pago de cuotas. De igual forma, recaudar y cobrar las cuotas y sus accesorios legales del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez...

que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”³²

Como hemos visto, la naturaleza dada a las cuotas de seguridad social en México es tributaria, lo cual facilita su tratamiento respecto de la recaudación de las mismas, la interpretación de las normas que las regulan, y el control y fiscalización de las mismas.

Debemos ahora revisar el caso de nuestro país, donde no se establece la naturaleza de las cuotas de seguridad social de una manera unánime.

En Costa Rica, la Carta Magna, Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social, y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, son omisos en el tema, y no existen otras leyes o reglamentos, ni siquiera Convenios firmados con la OIT, que definan la naturaleza jurídica de ésta figura.

³² En www.mexlegal.com

Tan solo podemos afirmar que existe como tal por disposición constitucional, como ya anteriormente se ha mencionado en este trabajo, el derecho a la seguridad social.³³

Con respecto a la jurisprudencia nacional, son pocas las resoluciones encontradas al respecto, pero se puede señalar que tanto la Sala Constitucional como las Salas Primera y Segunda, e incluso el Tribunal Fiscal Administrativo, han indicado que las cuotas de seguridad social no son de naturaleza tributaria y han afirmado que éstas constituyen una obligación legal de índole laboral.

En sentencia de la Corte Suprema de Justicia de las quince horas del 12 de agosto de 1987 el voto de mayoría sostuvo:³⁴

“Al establecer los seguros sociales en beneficio de los trabajadores (el artículo 73 de la Constitución Política) permite considerar que no existe la infracción reclamada, porque al establecer los seguros sociales en beneficio de los trabajadores, también establece de una vez la contribución forzosa del Estado, patronos y trabajadores además de que dispone que la administración y gobierno de los seguros sociales

³³ Véase los artículos 50 y 73 de la Constitución Política. En este sentido véase también el artículo 11 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, así como el artículo 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

³⁴ Fajardo Salas, Gonzalo, “Principios Constitucionales de la Tributación”, IBIDEM, pg 69.

estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense de Seguro Social. Por su parte la Ley Constitutiva de ésta, en el artículo 22 repite la triple contribución forzosa...En tal situación es innecesario entrar en un análisis doctrinario sobre la naturaleza jurídica de esta contribución, para ver si está o no dentro de la reserva de la ley que para establecer los tributos estatuye el artículo 121 inciso 13 de la Constitución Política, porque lo que interesa es que de acuerdo con nuestro derecho positivo, esa contribución se encuentra establecida ya tanto por la Constitución Política cuanto por la ley, y ésta señala las bases para su determinación...”

En cuanto a esta resolución el voto de minoría en cambio señala la naturaleza tributaria de las cuotas de seguridad social, cuando indica:

“...A la luz de lo expuesto el carácter tributario de dichas contribuciones es innegable...no se ve razón suficiente para que las contribuciones forzosas del artículo 73 sean de naturaleza distinta...”

Como se desprende del voto de mayoría, la Sala no considera en esta sentencia ni siquiera la necesidad de discutir la naturaleza de las cuotas de

seguridad social, y establece que estas están determinadas tanto por la constitución como por la Ley Constitutiva de la Caja, lo cual si sostenemos que las cuotas de seguridad social son de naturaleza tributaria es incorrecto ya que ni la Constitución ni la Ley Constitutiva determinan los elementos constitutivos de las cuotas de seguridad social en su totalidad.

Otra resolución de la Sala Constitucional que merece ser comentada es la resolución de las nueve horas cuarenta y cinco minutos del dieciséis de octubre de mil novecientos noventa y ocho señala respecto de la naturaleza de las cargas sociales lo siguiente:

“La naturaleza jurídica de las contribuciones que pagan los patronos y trabajadores a la Caja Costarricense de Seguro Social, dista sustancialmente de la del tributo. El derecho a la seguridad social, tutelado en los artículos 73 de la Constitución Política.....garantiza a todos los ciudadanos que el Estado, por medio de la Caja Costarricense de Seguro Social, les otorgará al menos los servicios indispensables en caso de enfermedad, invalidez, maternidad, vejez y muerte.... Al no constituir un tributo, en sentido técnico jurídico, la fijación que hace la Caja Costarricense de Seguro Social de las cuotas patronales y de los trabajadores, no transgrede el principio de reserva de ley previsto en

materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11 y 123 inciso 13) de la Constitución Política, ni tampoco el principio de no confiscatoriedad...El pago de la cuota o contribución, según sea el caso, no es un tributo, como quedó dicho en párrafos anteriores, sino el pago de una obligación legal”

En esta resolución la Sala simplemente indica que la naturaleza jurídica de las cargas sociales no es tributaria, pero en ningún momento fundamenta el por qué de esta afirmación.

Asimismo, indica la Sala en la resolución de comentario que las cargas sociales son “obligaciones legales”, pero una vez más no nos da ningún fundamento legal para tal conclusión; lo cual nos deja en la misma posición inicial, ya que no nos brinda la Sala Constitucional ningún criterio para definir la naturaleza jurídica de las cargas sociales.

Podemos señalar además que los tributos también son obligaciones legales, por lo que la exposición hecha por la Sala en esta resolución es contradictoria, ya que no fundamenta el por qué las contribuciones no son tributos pero a su vez las define como “obligaciones legales”, lo que podría llevar a la conclusión de que las contribuciones de seguridad social si son tributos.

Debemos analizar las características por las cuales creemos que las contribuciones de seguridad social son figuras tributarias.

2.3 Las cuotas de seguridad social: características de su naturaleza tributaria

La doctrina respecto a la determinación de la naturaleza de las cotizaciones de seguridad social ha distinguido tradicionalmente dos posturas, por una parte el planteamiento privatista que concibe las cotizaciones como una contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias, y por otro lado el planteamiento del Derecho Público, que entiende las cotizaciones como prestaciones de carácter público, y de naturaleza tributaria.³⁵

Las cuotas de seguridad social, sostenemos que es un tributo, que busca beneficiar a la colectividad por una parte y los individuos según sus necesidades específicas.

Las cuotas de seguridad social son un tributo en cuanto cumplen con todas las características que éstos deben tener. A saber; éstos son de naturaleza pública, obligatorios, creados por la voluntad unilateral del ente público,

³⁵ La tesis de la naturaleza tributaria de las cotizaciones de seguridad social es la admitida en su mayoría por la doctrina española, entre ellos los juristas Borrajo, Almansa, De la Villa, Albiñana, Alonso Olea entre otros.

para cumplir con una finalidad pública determinada, y dados como una prestación pecuniaria a cargo de un contribuyente.

Están regulados por el derecho público, por lo que escapan entonces a la autonomía privada, el contribuyente no contrata con una empresa privada para realizar el pago de la contribución establecida, es con el Estado con el que se da el vínculo.

La naturaleza jurídica de las cuotas de seguridad social es pública. Y esto lo podemos analizar desde dos puntos de vista:

- En cuanto al órgano que gestiona y regula, que es la Caja Costarricense del Seguro Social, siendo ésta una entidad estatal, autónoma y de naturaleza pública.³⁶
- En cuanto a la función que éste desempeña, siendo de naturaleza económica-social, en cuanto servicio público.

La contribución a la seguridad social es obligatoria por mandato constitucional; en cuanto deriva de una imposición normativa, siendo que el

³⁶ ART 73 de la Constitución Política: “La administración y el gobierno de los seguros sociales estarán a cargo de una institución autónoma, denominada Caja Costarricense del Seguro Social”. Véase en cuanto a la autonomía de la Caja el voto número 3403 del año 1994 de la Sala Constitucional, asimismo el criterio de la PGR número 130-2000 realizado por el señor Rodolfo Piza Rocafort presidente ejecutivo de la Caja.

Estado por su potestad de imperio, establece al contribuyente la obligación de pagar un monto específico.

Las cuotas de seguridad social son creadas con el fin de atender a un interés público, es decir, dirigidos específicamente a resguardar necesidades sociales derivadas de riesgos que afectan a determinadas personas, y la prestación que se obtiene de la contribución no puede destinarse a una finalidad distinta de la que la ley de creación del tributo señale.

En un caso específico podemos señalar que la Ley Orgánica del INA establece que la contribución que paga el administrado tiene como finalidad promover y ampliar la capacitación y formación profesional de los trabajadores y aportar al mejoramiento de las condiciones de vida y de trabajo del costarricense.

Por lo cual según esta característica iría en contra del mandato constitucional y de la ley de creación del Instituto si los fondos fueran destinados a un fin distinto.

Por último, las cuotas de seguridad social, se dan como una prestación pecuniaria, ya que se deducen los distintos porcentajes de un monto en dinero establecido que es el salario en caso de las contribuciones que se deducen al trabajador, y del monto total de salarios pagados en planilla cuando corresponde al patrono.

Una vez que hemos visto como se manifiestan todas las características propias de los tributos en las cuotas de seguridad social, es necesario hacer el análisis para determinar dentro de cual figura tributaria correspondería ubicarla.

2.4. Clasificación de las cuotas de seguridad social dentro de las categorías tributarias.

Una vez que hemos analizado la clasificación de las figuras tributarias, y visto las características de las mismas, corresponde clasificar las cuotas de seguridad social dentro de alguna de las categorías que hemos visto.

La doctrina ha tratado de clasificar las cuotas de seguridad social dentro de las categorías tributarias existentes, ya sean impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero con distintos matices.

El jurista español César Albiñana ha señalado respecto de las cuotas de seguridad social que éstas son exacciones parafiscales, más ha indicado que se asemejan a los impuestos³⁷ y no a las tasas ni a las contribuciones especiales.

³⁷ Al respecto Albiñana ha señalado que: "Por las características y demás notas distintivas que más adelante se exponen al examinar las cotizaciones sociales, entiendo que no puede discutirse su condición de recurso coactivo –tributo- fronterizo al impuesto por lo débil de la relación que guardan con las prestaciones a cargo de la Seguridad Social. El examen de cada uno de los regímenes de la Seguridad Social española pone de manifiesto que las cotizaciones guardan alguna vinculación con las contingencias de cada régimen –general o

Otros juristas han señalado que se asemejan a las contribuciones especiales como por ejemplo Fonrouge que referido a las cuotas de seguridad social (en el caso español) ha señalado que:

“Esta categoría es la más homogénea, pues no obstante su desarrollo reciente la seguridad social o previsión social ha adquirido caracteres universales. Nadie pone en duda, ahora, que la materia ha excedido el ámbito de lo privado para ubicarse en el sector público, y al decir de Zingali, la previsión y la asistencia sociales constituyen una necesidad pública a la que corresponde un *servicio público*; pero, aunque no se compartiera esa opinión, se reconoce que integra uno de los objetivos del Estado del bienestar...Esas actividades se financian, en general, mediante aportaciones de patronos y empleados, cuyas denominaciones no son uniformes. En nuestro país antes se hablaba de *cotizaciones* de empleados y de *contribuciones* de empleadores, pero en la legislación más reciente ha variado algo esa terminología, pues las primeras se denominan *aportes personales*, en tanto que se mantiene la de *contribuciones* para las

especial- , pero la conexión existente entre las prestaciones y el colectivo asegurado que no permite considerar que las cotizaciones sociales sean análogas a cualquier categoría tributaria que no sea el impuesto.”

segundas. Estas expresiones pueden inducir en confusión, pues, a nuestro modo de ver, todas integran la categoría de *contribuciones especiales*, si bien es cierto no todos aceptan esta calificación. Pero, de cualquier manera, hay coincidencia en el sentido de que son *tributos*".³⁸

Asimismo, el jurista Héctor .B. Villegas, indica que el Código Tributario para América Latina en su artículo 17, incluye entre las "contribuciones especiales" no sólo la "contribución de mejora", sino también la contribución de "seguridad social". Define a esta última como la "prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión".

Sin embargo el autor considera que se debe establecer una diferencia según que el aporte sea pagado o no, por quienes obtiene beneficios de los organismos de seguridad social y al respecto señala que:

"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

³⁸ G. FONROUGE, "Derecho Financiero", Vol. II, Ediciones Depalma, 4a. Edición, Buenos Aires, 1987, p.p. 1106-1107.

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...."³⁹

Como vemos existen distintas posiciones que caracterizan a las cuotas de seguridad social ya sea como impuestos o como contribuciones especiales, más todos los autores coinciden en la naturaleza tributaria de las mismas.

Es nuestro criterio que las cuotas de seguridad social son figuras tributarias parafiscales, ya que cumplen con las características para tener naturaleza tributaria, y se adecuan a los parámetros vistos para las figuras parafiscales, y que no son ni impuestos ni contribuciones especiales ya que no cumplen plenamente con todas las características de estas figuras.

Como anteriormente señalamos las figuras parafiscales tienen ciertas características que las convierten en tales y es que poseen naturaleza jurídica tributaria, constituyen prestaciones coactivas que afectan los patrimonios de los contribuyentes, pueden ser gestionadas fuera del ámbito de la Administración Tributaria, su recaudación está orientada a financiar objetivos

³⁹ H.B. VILLEGAS, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario", 5ta. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, p.p. 115-116

específicos, los ingresos y gastos recaudados no se incluyen dentro de los presupuestos generales ordinarios o extraordinarios del Estado, normalmente son establecidas por el Estado a través de normas de rango inferior a la ley, y su ingreso se encauza a través de cajas especiales, por lo que se rompe el principio de unidad de caja.

De conformidad con la doctrina española⁴⁰ las exacciones parafiscales son tributos que cuentan con características especiales que las distinguen de un tributo normal.

La primera característica anormal es que la gestión de estos tributos es realizada por órganos extraños a la administración financiera del Estado. Tal es el caso de la Caja Costarricense del Seguro Social de nuestro país, que siendo un ente del Estado, ella maneja su propio presupuesto y recauda por sus propios procedimientos los fondos de todas aquellas cargas sociales que cobra a los patronos y trabajadores. La segunda característica es el no ingreso de estas exacciones en el tesoro del Estado, es decir, las cargas sociales recaudadas en nuestro país, nunca llegan a las arcas generales del Estado sino que tienen un fin específico y determinado, impuesto por la ley orgánica de cada uno de las instituciones que se benefician con las cuotas⁴¹.

⁴⁰ La doctrina expuesta por Mateo Rodríguez es citada en el Manual de Derecho Financiero y Tributario Parte General de Fernando Pérez Royo y otros.

⁴¹ Una crítica a la figura de las exacciones parafiscales, es que la creación de estas figuras, sustancialmente tributarias, se lleva a cabo por lo general sin respetar las exigencias del principio de legalidad formal, pues normalmente esta clase de tributos no se crean por medio de la ley, sino que son creadas y funcionan en paralelo a los tributos creados por ley. En el caso de las cargas sociales, si bien es cierto que cumplen con todos los requisitos de

Una tercera característica es el carácter extrapresupuestario respecto del Presupuesto del Estado. Las exacciones parafiscales no son incluidas o tomadas en consideración para proyectos financieros del Estado, sino que son utilizadas para el fin específico para el que fueron creadas.

La cuarta característica es la afectación del producto a la financiación de finalidades concretas, en ruptura con el principio de unidad de caja.

Las cuotas de seguridad social contemplan una finalidad específica y que en el caso de las cargas sociales de nuestro país, son finalidades estipuladas en las leyes orgánicas de cada institución beneficiada, es decir por una vía administrativa estos tributos llegan a cumplir con su propósito.

3. Aplicabilidad de los principios generales tributarios a las cargas sociales.

Siendo las contribuciones de seguridad social un tipo dentro de la clasificación de los tributos, éstas deben de ser interpretadas y se les deben de aplicar los principios generales del Derecho Tributario, por lo cual a continuación se desarrollan los mismos.

parafiscalidad, también cumple a cabalidad con el principio de legalidad en cuanto a que su fin específico es creado mediante ley. En lo que se refiere a la regulación positiva de la parafiscalidad, hay que decir que ésta se ha iniciado, a partir de la toma de conciencia del problema, por la preocupación de poner orden, mediante su sistematización y la búsqueda de su asimilación al ámbito de la fiscalidad ordinaria.

3.1 Principio de Igualdad ante las cargas públicas.

El principio de igualdad es un principio general del derecho y como tal aplicable a las cargas sociales. Este principio de igualdad se deriva del artículo 33 de la Constitución Política, que reza: "Toda persona es igual ante la ley y no podrá practicarse discriminación alguna contraria a la dignidad humana".

De la relación del artículo de comentario con el artículo 18 de mismo cuerpo normativo, que señala que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, se deriva el principio de igualdad ante las cargas públicas⁴².

Según la relación de dichos artículos todos los ciudadanos están sujetos a las mismas contribuciones. Es decir, los gobernados deben soportar igualmente las sujeciones impuestas por la administración en aras del

⁴² Sobre el principio de igualdad tributaria véase la resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia No. 10153 de las catorce horas con cuarenta y cuatro minutos del diez de octubre del dos mil uno que en lo que interesa señala que: "Este principio deriva de lo dispuesto en los artículos 18 y 33 de la Constitución Política, el primero en cuanto establece que los costarricenses deben contribuir a los gastos públicos, y el segundo que consagra el principio de igualdad, de manera que no podrá hacerse discriminación contra la dignidad humana. De esta suerte, bien puede afirmarse que el principio de igualdad constitucional genera el principio administrativo de igualdad ante las cargas públicas, que consiste en dar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, excluyendo todo distingo arbitrario o injusto contra determinadas personas o categorías de personas, de manera tal que no deben resultar afectadas personas o bienes que fueren determinados singularmente, pues si eso fuera posible, los tributos tendrían carácter persecutorio o discriminatorio. De esta suerte, el principio de la igualdad tributaria consiste en la obligación de contribuir a los gastos del Estado en proporción a su capacidad económica, de manera tal que en condiciones idénticas deben imponerse los mismos gravámenes. En aplicación de este principio, es contrario a la igualdad, a la uniformidad y a la imparcialidad, el establecimiento de un impuesto que no afecta a todas las personas que se encuentran en la misma situación, sino que incide en una sola clase de personas, ya que se está infringiendo la obligación constitucional, de extenderlo a todos los que están en igualdad de supuestos. La generalidad es una condición esencial del tributo; no es admisible que se grave a una parte de los sujetos y se exima a otra..."

interés público, y disfrutar de las ventajas colectivas. El principio de igualdad ante las cargas públicas, consiste, en que los contribuyentes paguen los tributos de forma proporcional.

En este sentido, la Sala Constitucional en voto número 2378 del año 1996, señala que:

“...Finalmente, se discute una violación al principio de igualdad establecido en el artículo 33 de la Constitución Política, en su modalidad de igualdad ante las cargas públicas, en el tanto se hace recaer sobre el patrimonio de unas pocas personas todo el peso de una carga que es concebida para beneficiar a todos...”

Como vemos, es necesario que los tributos sean establecidos en forma proporcional para todos los casos en que se den situaciones análogas, no siendo posible obviar esta regla del trato igual para los iguales, y desigual para los desiguales, por que podría ser el caso de un tributo que sea discriminatorio.

Es entonces un imperativo para los ciudadanos el contribuir con el pago de la contribución de cargas sociales ya que ésta tiene una finalidad pública, que beneficia a la colectividad, en forma proporcional a su capacidad económica.

Todos los sujetos ubicados dentro del territorio costarricense, independientemente de que sean costarricenses o extranjeros, están sujetos a la potestad tributaria del Estado, siempre y cuando se encuentren dentro de los supuestos de los respectivos hechos generadores.

Este principio en nada contradice la existencia de exenciones tributarias por causas justificadas, pues el principio de igualdad obliga a tratar a los desiguales como tales. Creándose así una perfecta coincidencia con la posibilidad que ofrece el régimen de seguridad social en relación a que en algunos casos la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social otorgue algún tipo de exención por razones justificadas de dicha contribución, sin que esto contradiga o minimice la obligación de contribución en concordancia con el principio de igualdad.

En el artículo 4 inciso c) de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, se puede claramente analizar la posibilidad de obtener una exención de la contribución a la cotización para la seguridad social costarricense, pues dice que no se consideran asegurados obligatorios, los trabajadores que a juicio de la Junta Directiva no deban figurar en el seguro obligatorio.

3.2. Principio de capacidad económica o contributiva

El principio de capacidad económica o contributiva es según la doctrina española, "...es el fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional)..."⁴³ Este principio fundamenta la aptitud para gravar tributariamente al sujeto que se encuentra en un deber de contribuir según sea su capacidad económica. La capacidad económica tiene para la doctrina dos significados, el primero la razón que justifica el contribuir; y la segunda se refiere a la proporción de cada contribución para el sostenimiento del gasto público.

"Todos contribuimos a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo. Justicia que se realiza a través de los principios de igualdad y de progresividad en la imposición. La capacidad económica determina el fundamento y la medida o proporción de cada uno a esa contribución".⁴⁴

El principio de igualdad anteriormente analizado tiene un importante rol para con la aplicación de este principio, pues parten de una justicia social de tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como tales; es decir creen en una fórmula que pueda determinar la proporción de obligación

⁴³ Rodríguez Bereijo, Alvaro. Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española; Revista Española de Derecho financiero, N.100, 1998.

⁴⁴ Rodríguez Bereijo, Alvaro; Ob. Cit. Pág. 614

para contribuir que tiene cada individuo según su aptitud o capacidad para contribuir con el sistema. A pesar de que existe doctrina que sostiene tesis adversas al contenido de este principio⁴⁵, la doctrina costarricense⁴⁶ ha podido responder con un criterio sustentado analizando los siguientes motivos:

“a. porque el imperio del Estado –poder o potestad tributaria en nuestra materia- tiene los límites expresos o implícitos que el ordenamiento constitucional establece. La teoría del exceso del poder legislativo ha desarrollado con amplitud este tema; b. porque el principio de capacidad económica es la base o fundamento indispensable –como amplitud para contribuir- que legitima al poder tributario para establecer el tributo y como parámetro para individualizarlo a su pago. Son las manifestaciones de riqueza – y no la falta de ellas- las que son susceptibles de gravarse; c. Porque este principio –al lado de principios de igualdad y progresividad, particularmente- como lo acota Rodríguez Bereijo en la cita anterior, permite establecer el fundamento de la contribución y la medida o proporción de cada una a ella. Finalmente, y no menos cierto, es que la crítica no pareciera encontrar asidero si el propio poder político a incorporado dicho principio en su ordenamiento jurídico y en su propia constitución.”

⁴⁵ Giuliani Fonrouge, C.M., Derecho Financiero, Volumen 1, Séptima Edición, Editorial Desalma, Buenos Aires, Argentina, 2001.

⁴⁶ Fajardo Salas, Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Juricentro, San José, Costa Rica, 2005.

A pesar de que la Constitución Política costarricense no reconoce explícitamente el principio de capacidad económica, si hace referencia a términos como la obligación de contribuir en proporción a sus haberes, o en la justa proporción a sus facultades, que son características específicas del principio. Es entonces, la Sala Constitucional quien invoca el principio de capacidad económica, en diversos votos, como un postulado fundamental para establecer la justicia tributaria y por ende limitar el poder tributario.⁴⁷

“... Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas, en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica.”⁴⁸

Si bien es cierto que en algunos casos este principio es relacionado con el principio de no confiscatoriedad o progresividad, no parece correcto, pues el principio de capacidad económica tiene una estrecha relación con la proporcionalidad que relacione la capacidad económica del sujeto con el derecho del estado a recibir un sustento económico.

⁴⁷ Sala Constitucional, Voto N. 7067 del 28 de octubre de 1997.

⁴⁸ Sala Constitucional, Voto N. 4788-93 del 30 de setiembre de 1993

En el caso de las contribuciones a la seguridad social, es importante acotar que este principio se cumple a cabalidad, pues el cálculo de la contribución que debe realizar cada trabajador se hace en base al total de su sueldo, es decir de los ingresos que percibe.

Si bien es cierto, que el porcentaje para realizar el cálculo es fijo, el monto de aporte cambia dependiendo del monto del sueldo. Por lo que el trabajador que gana más aporta más y el trabajador que gana menos paga menos.

En la misma situación está el patrono que aporta a la seguridad social sobre el total de salario que paga a sus trabajadores, en el caso de patronos que tengan pocos trabajadores, contribuirán a la seguridad social con un monto menor que aquel patrono que tiene muchos trabajadores. Es conclusión, el principio de la capacidad económica es una realidad en la contribución de la seguridad social en nuestro país, tanto para trabajadores como patronos.

3.3 Principio de reserva de ley

En el Estado social de Derecho, el principio de reserva de ley existe como *garante de las libertades individuales y la propiedad privada* ante cualquier intervención del Poder Ejecutivo en este ámbito de la vida de las personas.

Sin embargo, actualmente los derechos fundamentales abarcados por el principio de reserva legal incluyen algunos adicionales a la libertad y la propiedad, entre ellos están el derecho de asociación, reunión, inviolabilidad de domicilio, expresión, culto, trabajo, salud y sufragio. Estos derechos son intangibles, en virtud de que existe un núcleo o esfera esencial donde sólo positivamente puede intervenir el legislador ordinario.

La Constitución Política de Costa Rica incluye estos derechos fundamentales en sus artículos 29, 45, 56, 74. Hoy día, la reserva de ley se ve implícitamente como la potestad legislativa de normar ciertos ámbitos de la vida social. Así pues, el principio de reserva de ley es directamente proporcional con el alcance de la ley formal y la vinculación del legislador ordinario a los derechos fundamentales.

3.4 Principio de Progresividad y No Confiscación

Si bien es cierto, que el principio de progresividad no está expresamente contemplado en nuestra Constitución Política, si es deducible de la combinación del ya mencionado artículo 33, de igualdad ante la ley, y el artículo 50 de la Constitución Política, que menciona en su párrafo primero que el Estado procurará el mayor bienestar a todos los habitantes del país, organizando y estimulando la producción y el más adecuado reparto de la riqueza.

Este principio significa que en escalas mas elevadas de tributos deben aplicarse también alícuotas más altas de gravamen con el fin de obtener la igualdad de sacrificio del contribuyente. No se refiere a un tributo específico sino al sistema tributario de una nación que rige la totalidad de tributos.

Por otro lado, puede verse este principio en cuanto a que los beneficios de la seguridad social deben crearse paulatinamente y continuar elevando progresivamente los beneficios más allá de los niveles mínimos de protección, lo que significa que el porcentaje de contribución debe aplicarse progresivamente para obtener mejores beneficios. Conforme aumente la riqueza del sujeto pasivo, así aumentara su contribución. El Ex Magistrado Constitucional Eduardo Sancho González, en un artículo inédito, manifiesta que la progresividad tributaria “debe verse como manifestación de la solidaridad social, que es parte importante de nuestro régimen político, como se infiere de esa confluencia de los artículos 50 y 74 constitucionales a que he hecho referencia.”⁴⁹

Ligado a este principio está el de no confiscación, ya que debe tenerse en cuenta que el porcentaje que se incrementa debe tener una limitación importante, que es el hecho de que éste no puede llegar a ser confiscatorio del patrimonio, ya que atenta contra el lineamiento constitucional estipulado en el artículo 40 de nuestra Constitución Política que señala que nadie

⁴⁹ Fajardo Salas, Gonzalo. Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Juricentro, San José, Costa Rica. 2005.

puede ser sometido a penas que sean confiscatorias, así como contra el principio establecido en el artículo 45 constitucional de que la propiedad es inviolable, por lo que ningún tipo de tributo puede hacer ilusorias tales garantías.

La Sala Constitucional en voto número 633 del año 1994, aclara que:

“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...”

Este principio establece una limitación al poder tributario del Estado⁵⁰, protegiendo al contribuyente en un ámbito de su patrimonio. Es la jurisprudencia constitucional la que ha interpretado el artículo 40 de la Constitución Política como un límite del poder tributario para establecer tributos o sancionar por infracciones tributarias.

⁵⁰ La sentencia No. 7067-97 de la Sala Constitucional señala al respecto que: “Finalmente, se acusa que la normativa de estudio violenta los artículos 40 y 45 de la Constitución Política (sea el principio de confiscatoriedad), porque estiman es un impuesto que tienen que pagarlo empresas que no tienen rentas gravables, cercenando directamente su capital. El principio de confiscatoriedad constituye, al igual que los ya mencionados, un límite sustancial al poder tributario del Estado, pues establece que el derecho de propiedad se ve lesionado si el Estado absorbe una parte sustancial de la renta o del capital gravado de una actividad razonablemente explotada. 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.”

“Se trata de una garantía instrumental ligada al derecho constitucional de propiedad y un límite a los poderes públicos que no puede desconocer el derecho de propiedad y especialmente la capacidad contributiva del contribuyente”⁵¹

Es importante rescatar que el principio de no confiscatoriedad se diferencia del principio de capacidad contributiva, pues el primero se refiere a criterios de la generalidad de los casos y el de capacidad económica analiza cada caso de una forma más individualizada de conformidad con su aptitud para aportar al sistema y lejos de generalizar grupos que pretenden contribuir al sistema.

3.5. Principio de Generalidad Tributaria

El principio de generalidad tributaria es aquel que parte de la obligación de todos los iguales a contribuir, tomando en consideración otros principios tributarios importantes como el de igualdad y el de capacidad económica.

“El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deben

⁵¹ Navarro F. Román A., “Los Principios Jurídico constitucionales del Derecho Tributario”, Revista Iustitia N° 139-140, San José, Costa Rica, pg 37.

efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las normas ordinarias que los desarrollen, tengan la necesaria capacidad contributiva. Es decir, no se puede eximir a nadie de contribuir por otras razones que no sean la carencia de capacidad contributiva. El principio de generalidad únicamente es comprensible, por tanto, en relación con el de capacidad contributiva.”⁵²

Analizando el tema de la seguridad social, podríamos decir que todo aquel que se encuentre en una relación laboral cumple con los requisitos legales que se establecen como requisitos para decir que deben contribuir con el sistema de seguridad social, además de que tienen un ingreso como salario y por ende tiene una capacidad económica que les permite contribuir proporcionalmente a su salario. Aquel que no tiene un trabajo, es decir, no se encuentra en una relación laboral dependiente y por ende no cuenta con ingresos suficientes para contribuir con la seguridad social, se encuentra exento de contribuir; esto de conformidad con el principio de capacidad económica o de contribución.

⁵² Seminario de Derecho Financiero. Notas de Derecho Financiero. Tomo I. Director Fernando Sáinz de Bujando. Universidad de Madrid. Facultad de Derecho. 1967.

Es el principio de capacidad económica quien exime de contribuir en caso de que se compruebe su falta de aptitud económica para hacerle frente a sus obligaciones de seguridad social. Es posible crear regímenes diferenciados a favor de personas individualmente consideradas que se encuentran en una situación desigual con respecto al resto del grupo social.

Esta premisa promueve el concepto de la igualdad real que se rescata con el principio de igualdad que se encuentra estrechamente ligado al principio de generalidad, tal y como se ha expuesto en la jurisprudencia constitucional de nuestro país⁵³, al analizar el artículo 18 y 19 de la Carta Magna, en que expone el principio de generalidad, al decir que todos deben contribuir para los gastos públicos, nacionales o extranjeros, cualquier habitante de la república está en la obligación de contribuir.

⁵³ Sala Constitucional , Voto N. 321-95 del 17 de enero de 1995.

4. Ventajas y desventajas de concebir la carga social como un tributo.

De todas las cargas sociales aportadas por el trabajador, patrono y el Estado mismo a las diferentes instituciones como el Instituto Mixto de Ayuda Social, Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, Instituto Nacional de Aprendizaje, Banco Popular, y la Caja Costarricense del Seguro Social, solamente es ésta última institución la que insiste en ignorar la obligación de tratar las cargas sociales por maternidad y enfermedad y la carga de invalidez, vejez y muerte como un tributo. Las demás instituciones, tratan la carga social como una contribución especial de conformidad con la clasificación legal de los tributos.

4.1 La utilización de normas tributarias para cuando hay vacíos legales en las leyes constitutivas de las instituciones.

Un beneficio que obtienen las instituciones anteriormente señaladas por dar un trato a todos aquellos recursos recaudados a través de las cargas sociales como un tributo es la posibilidad de aplicar de manera supletoria todos aquellos principios, reglas y normas tributarias que ayudan a dar respuesta a vacíos jurídicos existentes en las leyes constitutivas de las mismas instituciones, y que al no tener previstas todas las situaciones, muchas veces se encuentran en la problemática de dar soluciones a procedimientos relacionados con el destino y uso de esos recursos.

El tema de la prescripción en los cobros judiciales por parte de las Instituciones, y las formas de extinción de obligaciones tributarias en el caso específico del INA, son ejemplos claros del beneficio para las instituciones el aplicar reglas tributarias en situaciones que sus leyes constitutivas no mencionan o resuelven.

Como se analizará más adelante, las instituciones pagan un porcentaje al SICERE (Sistema Centralizado de Recaudación) de la Caja Costarricense del Seguro Social con el fin de que este pueda costear sus gastos administrativos incurridos durante la recaudación de las cargas sociales hasta el momento en que se enfrenta ante un asegurado o patrono moroso y es entonces cuando las instituciones se deben responsabilizar de realizar los cobros judiciales.

Por ley, estas instituciones deben iniciar el cobro aunque no tenga el departamento legal posibilidad de recuperar el dinero cobrado, el cobro de los montos adeudados por parte de patronos o trabajadores morosos constituye una obligación para las instituciones. Sin embargo, esta obligación no prevé el costo administrativo de iniciar procesos judiciales inútiles y es entonces cuando aplicar el tiempo de prescripción tributaria se convierte en una herramienta útil y eficiente para las instituciones.

El Instituto Nacional de Aprendizaje, ha optado por aplicar el artículo 35 del Código de Normas y procedimientos Tributarios, en relación con las formas de extinción de la obligación tributaria, pues su ley constitutiva guarda silencio sobre ese aspecto.

4.2. Cumplimiento de regulaciones internacionales.

Desde diciembre del año 1978, la Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos confeccionó un documento bajo el título de "Inflación y Tributación" en el cual se analiza la necesidad de ajustar las contribuciones de seguridad social para enfrentar el efecto de la inflación en la economía, analizado todo desde un marco meramente tributario. Es decir, para la OEA, no existe discusión sobre la naturaleza tributaria de las cargas sociales en los países americanos.

El Estado costarricense al encontrarse adscrito a la Organización de Estados Americanos, tiene la obligación formal de hacer cumplir en su territorio los lineamientos o principios de la organización con el fin de ofrecer una legislación coherente con los demás Estados adscritos que buscan unificar beneficios y sistemas de control en el manejo de recursos.

Capitulo 2

**Generalidades: Destino Específico de
las cuotas de seguridad social en
cada entidad.**

Capítulo 2

Generalidades: Destino Específico de las cuotas de seguridad social según la entidad

1. Cuota del Seguro de enfermedad y maternidad

Con el cumplimiento de la Ley N. 2738 en 1986, una gran parte de toda la población del país obtiene protección. Convirtiéndose así en usuarios de este seguro:

a. Asegurados asalariados y sus dependientes. Los asegurados asalariados son aquellos trabajadores subordinados a sus patronos que prestan sus servicios, materiales, intelectuales o de ambos géneros, a cambio de una retribución de naturaleza económica, sea en dinero o en especie, en virtud de un contrato de trabajo entre las partes, y que contribuye al régimen de seguridad social, al ser reportado en planilla y al soportar las deducciones de ley a su salario. Asimismo, los dependientes del asegurado asalariado son su esposa (o), hija (o) y padres.

b. Asegurados por cuenta propia o trabajadores independientes. Podríamos definirlos como aquellos trabajadores que contribuyen con la seguridad social sin estar en una relación de subordinación, sino que prestan servicios profesionales bajo su responsabilidad, y en nombre propio. Estos trabajadores no están en la inmediata obligación de contribuir al régimen de

seguridad social, ya que son trabajadores pero no dependientes en subordinación, sin embargo, de contribuir podrán disfrutar de la protección y del beneficio que los seguros que en este capítulo se analizan ofrecen.

c. Asegurados por cuenta del Estado (indigentes), programa que financia el Estado con un porcentaje del salario medio de la población asalariada asegurada e internos en centros penales, dependientes del Ministerio de Justicia.⁵⁴

d. Pensionados de los diferentes regímenes del país⁵⁵ y sus dependientes. Los pensionados son aquellos trabajadores que han dejado de laborar y por ende no contribuyen más al régimen que pertenezcan, pero están disfrutando de los ahorros invertidos en la seguridad social. Los dependientes son todas aquellas personas que dependen económicamente del trabajador pensionado por su relación familiar con éste como su esposa (o), y/o hijo (a), y por ende dicha protección debe ser extensiva.

e. Asegurados por medio de convenios (se refiere a una modalidad de aseguramiento orientada a grupos de trabajadores organizados en

⁵⁴ En el Reglamento de Derechos y Deberes de los Privados y las Privadas de Libertad, se establece la obligación de velar por la salud física y mental de los y las privadas de libertad, por parte de las autoridades penitenciarias.

⁵⁵ En Costa Rica existen diferentes regímenes de contribución, tales como: Magisterio Nacional, que es el régimen al que contribuyen los docentes de las escuelas y colegios públicos del país; asimismo el régimen de seguridad social administrado por la Caja Costarricense del Seguro Social, con una contribución tripartita entre el Estado, el patrono y el trabajador y otros regímenes especiales.

asociaciones de desarrollo, organizaciones religiosas, estudiantes, pensionados rentistas⁵⁶, asociaciones de bien social, cámaras, colegios profesionales). La relación de aseguramiento se establece colectivamente mediante la organización a la que pertenecen.

El financiamiento para la óptima labor del Seguro de Enfermedad y Maternidad se constituye por el aporte de los patronos, trabajadores y del Estado.

Este seguro compensa a sus contribuyentes con prestaciones médicas, económicas y sociales en especie.

- a. Servicios Médicos y Hospitalarios, que se refieren a toda asistencia médica, general, especial y quirúrgica; asistencia hospitalaria; servicio de farmacia y laboratorio; servicio de odontología.
- b. Prestaciones Económicas, como el subsidio en dinero que se paga durante los periodos de incapacidad laboral temporal por enfermedad (incluye la maternidad); Fondo de mutualidad, ayuda económica por fallecimiento del asegurado directo y del cónyuge; las ayudas económicas para aparatos ortopédicos, prótesis y para accesorios

⁵⁶ El trámite en relación con los pensionados rentistas ha pasado a ser competencia del Ministerio de Gobernación a través de la Dirección General de Migración. Este status migratorio ha sido modificado en relación con sus derechos y algunos beneficios que ostentan los extranjeros bajo esta modalidad. Actualmente dicho status no concede un beneficio a los residentes rentistas a través de la seguridad social costarricense, según la ley 7293 del 31 de marzo de 1992.

médicos; ayuda para prótesis dentales; pago de traslados y hospedajes.

- c. Prestaciones Sociales, son acciones relacionadas con la promoción colectiva de la salud, higiene (física y mental), educación sexual, salud reproductiva, recreación; además cursos de capacitación sobre diferentes actividades de extensión a la comunidad así como programas de jubilación y tercera edad. Como ejemplo de estas prestaciones, se pueden analizar los servicios de consulta externa. La atención ambulatoria se realiza a través de más de 229 clínicas por todo el país; atendiendo por medio de una consulta móvil o visita periódica con médicos y personal auxiliar.

Cuando un asegurado requiere de utilizar alguno de los beneficios sea por maternidad o enfermedad, el patrono tiene la obligación de pagar el 50% del total del salario y la CCSS el restante 50%, pues dicho pago tiene una función de subsidio y no de salario. Esta posición es respaldada por los continuos pronunciamientos del Ministerio de Trabajo, a través de la oficina de Dirección de Asuntos Jurídicos. Sin embargo en el caso específico de maternidad, se ha dado una connotación de "salario", al subsidio a través de la reforma de Ley No. 7491 del 19 de abril de 1995, publicada en La Gaceta 99 del 24 de mayo de 1995 del artículo 95 del Código de Trabajo, no obstante, esta connotación se va a limitar solamente a dos aspectos fundamentales:

-Por un lado, va a significar que tanto la trabajadora como su patrono, van a cotizar para los seguros de Enfermedad y Maternidad y de Invalidez, Vejez y Muerte, lo que va a beneficiar a la madre trabajadora, ante una eventual pensión por este régimen jubilatorio.

-Por otro lado, va a garantizar que los montos girados a la trabajadora durante los cuatro meses de incapacidad por maternidad, se van a tomar en cuenta, tanto para el cálculo de aguinaldo y vacaciones como para determinar el monto que le corresponda en caso de que legalmente proceda el pago de prestaciones.

Por lo que si bien es cierto que el subsidio como beneficio del estado de maternidad no es un salario, a pesar de que de conformidad con la reforma antes analizada, son algunas consecuencias propias de la naturaleza del salario las que se le atribuyen a dicho beneficio (subsidio), aunque siempre se reconoce que dicho subsidio constituye una ayuda económica para subsistir durante la enfermedad, y que en el caso de enfermedad no se le deducen cargas sociales ni se incluyen dentro de los cálculos de los derechos laborales.

De esta manera, el tiempo que una persona se encuentra incapacitada “por enfermedad”, no se cuenta como tiempo laborado —pues el contrato de

trabajo estaba suspendido durante ese tiempo—⁵⁷, así que no es obligación del patrono incluirle ese tiempo dentro del período laborado para efectos de vacaciones, aguinaldo y otros montos calculados en base al salario percibido. Pero, en el caso de que se tratara de la incapacidad “por maternidad” sí se debe incluir ese tiempo como si se hubiera laborado, para todos los efectos legales.

En este sentido hemos analizado para el caso de enfermedad, oficio número DAJ-AE-211-01 del 26 de Julio de 2001 del Departamento de Asesoría Jurídica del Ministerio de Trabajo, en el que se establece que cuando un trabajador se encuentra en estado de incapacidad por enfermedad, el monto que la CCSS le otorga no constituye salario, sino más bien es un subsidio, que no se contabiliza al momento de calcular los derechos laborales inherentes al contrato de trabajo.

Mientras que en el oficio DAJ-AE-035-0219 del 19 de febrero del 2002 de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, se aclara que el subsidio por el estado de enfermedad se da dentro de la

⁵⁷ El Oficio DAJ-AE-211-01 del 26 de Julio de 2001 del Departamento de Asesoría Jurídica del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social aclara las características y consecuencias específicas de una suspensión del contrato, situación jurídica en la que se encuentran los trabajadores que sea en estado de enfermedad o de maternidad requieren del subsidio analizado, al decir: “La suspensión viene a constituir un elemento jurídico-laboral que hace posible que, temporalmente se deje de prestar el servicio y correlativamente se deje de pagar el salario, pero no implica la terminación del contrato ni los derechos y obligaciones que de ellos emanan, por lo que dichos contratos se mantienen vigentes durante el tiempo de la suspensión y recobran su actualización total una vez superado y desaparecido el motivo de la suspensión. El período de suspensión no tiene ninguna incidencia sobre la continuidad del mismo, por el contrario, el hecho de que durante el término de la suspensión sobrevivan las demás obligaciones para ambas partes de la relación, es producto del principio de continuidad que caracteriza al contrato de trabajo y que procura la mayor vigencia de aquél.”

suspensión del contrato laboral y en el caso de maternidad, el beneficio es un subsidio durante un estado de suspensión del contrato laboral pero con algunas consecuencias de salario expuestas anteriormente.

1.1 Seguro de Enfermedad

De los temas tratados por la seguridad social, definitivamente la protección a la salud de todo ciudadano es un tema relevante.⁵⁸ La salud representa vitalidad y fuerza para un país que requiere que sus trabajadores se encuentren en óptimas condiciones y puedan ofrecer a la nación un crecimiento social y económico. La enfermedad es el deterioro del estado físico y/o mental del individuo que le imposibilita la realización satisfactoria de todas las funciones humanas.

Desde el punto de vista de seguridad social, la enfermedad causa una incapacidad temporal, para la cual se le paga a la persona protegida que tiene que dejar de trabajar a causa de alguna enfermedad o lesión de origen no profesional, las prestaciones monetarias que reemplazan en todo o en parte los ingresos dejados de percibir.

⁵⁸ En este sentido, la Sala Constitucional en sus votos 11160-04, 11843-04, 8081-04, 8210-04, han dejado ver que el derecho a la salud es un derecho fundamental que el Estado está llamado a tutelar en forma eficiente, eficaz y rápida, que no puede estar sujeto a las posibilidades materiales o a criterios como la edad o el sexo del paciente.

Estas prestaciones se abonan si se le ha hecho constar a la autoridad que concede las prestaciones de que la enfermedad o lesión que se alega realmente existe, que dicha enfermedad o lesión impide que el interesado desempeñe su trabajo, que dicha incapacidad es esencialmente temporal y por ende recuperable y que además no durará más de tres o cuatro días; a pesar de que en algunos regímenes avanzados no se exige que se cumpla el periodo de espera establecido en el Convenio 102, con el fin de que el trabajador no salga perjudicado y pueda contar con estas prestaciones aun cuando exista una segunda enfermedad breve que ocurre muy pronto después de la primera enfermedad.

Para los organismos internacionales,⁵⁹ el seguro de enfermedad no solo responde a una necesidad de ofrecer una asistencia médica y sanitaria de calidad, sino que representa más que un nivel de progreso del país, un derecho de todo individuo a garantizar su derecho a la vida⁶⁰.

El seguro de enfermedad ha sido concebido como un seguro obligatorio con la función de otorgar al trabajador una ayuda económica y médica ante la aparición de alguna enfermedad que pudiera disminuir su capacidad de trabajo y por ende compensa los ingresos dejados de percibir en el tiempo

⁵⁹ Los Estados Partes del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, ratificado por Ley N.4229, han reconocido el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental.

⁶⁰ La Sala Constitucional en los votos 11843-04, 4277-04, 2792-04, 491-04 reconoce el derecho a la vida como un valor supremo de las personas, además de la obligación de la Caja Costarricense del Seguro Social en ser diligente y eficiente en su atención para con el asegurado que requiere de ayuda médica, con el fin de resguardar el derecho a la vida.

que toma para su cuidado o en la posibilidad de obtener una atención médica especializada y cubrir los gastos que esta enfermedad le haga incurrir.

Para ser beneficiario de estas prestaciones, no es necesario que la enfermedad cumpla con condiciones expresamente estipuladas, o ser parte un listado especial. La amplitud y variabilidad de padecimientos existentes, así como la afectación de la que pueda ser objeto el individuo, exige que sea cada caso analizado de forma particular, con el fin de identificar la situación del paciente y el tipo de prestación y tratamiento que debe recibir para lograr su recuperación.

En Costa Rica, existen dos excepciones respecto a los padecimientos que son cubiertos por este seguro según el Reglamento de Seguro de Enfermedad y Maternidad, excluyendo así de sus beneficios los siguientes casos:

- a. Los derivados de un accidente de trabajo o enfermedad profesional.

Constitucionalmente, se estableció que los seguros contra riesgos profesionales se rigen por disposiciones especiales y a exclusiva cuenta de los patronos.⁶¹ Dicha materia se regula de conformidad con el Código de

⁶¹ Art. 73 de la Constitución Política de la Republica de Costa Rica.

Trabajo al establecer la expresa obligación del patrono de asegurar al trabajador a través del Instituto Nacional de Seguros.⁶²

El artículo 201 del Código de Trabajo dice "En beneficio de los trabajadores, declárese obligatorio, universal y forzoso el seguro contra los riesgos del trabajo en todas las actividades laborales. El patrono que no asegure a los trabajadores, responderá ante éstos y el ente asegurador, por todas las prestaciones médico-sanitarias, de rehabilitación y en dinero, que este Título señala y que dicho ente asegurador haya otorgado."

El seguro de riesgos de trabajo es obligatorio por reserva de ley. Es universal por incluir a todos los trabajadores, sin mediar discriminación por sexo, raza o niveles socioeconómicos, todos tiene el mismo derecho de beneficiarse con las atenciones de dichos seguro. Es forzoso por la imposición que tiene sobre el patrono la obligación de asegurar al trabajador para subsanar los costos de un eventual accidente laboral.

Tanto para los riesgos de trabajo⁶³, como para los accidentes de tránsito⁶⁴ es el Instituto Nacional de Seguros la entidad encargada de brindar la respectiva atención médica y demás prestaciones de ley, aun cuando sea el patrono o propietario del vehículo, el llamado a asumir la responsabilidad.

⁶² Art.193 del Código de Trabajo.

⁶³ Ley sobre riesgos de trabajo. N. 6727 del 9 de marzo de 1982.

⁶⁴ Ley de tránsito por vías públicas terrestres. N. 7331 del 30 de marzo de 1993.

Un accidente de trabajo según la ley, es todo incidente que le ocurra al trabajador como causa o consecuencia de la labor que ejecuta, durante el tiempo que permanezca bajo la dirección y dependencia del patrono o sus representantes, y que pueda producirle la muerte o pérdida o reducción, temporal o permanente, de la capacidad para el trabajo.

Asimismo, también se califica como accidente de trabajo, cualquiera de las siguientes cuatro circunstancias que le sucedan al trabajador (i) en el trayecto usual de su domicilio al trabajo y viceversa, cuando el patrono proporcione directamente o pague el transporte, o cuando el acceso al lugar de trabajo deban afrontarse peligros de naturaleza especial,⁶⁵ considerados inherentes al trabajo mismo.⁶⁶; (ii) en el cumplimiento de órdenes encomendadas por el patrono o en el momento en que el trabajador presta un servicio bajo la autoridad del patrono, aunque el accidente ocurra fuera del lugar de trabajo y finalizada la jornada; (iii) cualquier accidente que ocurra en el lugar de trabajo o en el local de la empresa, establecimiento o explotación; y (iv) cuando por prestar auxilio a personas, intereses del

⁶⁵ Los peligros de naturaleza especial son aquellas circunstancias específicas que se pueden presentar en la jornada laboral como consecuencia directa del tipo de labor que realiza el trabajador para su patrono.

⁶⁶ En relación con este tipo de accidente de trabajo, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia en su voto N. 202-90, establece que no procede indemnización el trabajador por parte del patrono, siempre y cuando el recorrido haya sido variado por el trabajador por interés personal de éste, o que las prestaciones hayan sido otorgadas por otros regímenes de seguridad social, parcial o totalmente.

patrono o compañero de trabajo, por estos estar en peligro,⁶⁷ requiera el trabajador de atención médica.

- b. Necesidad de cuidados médicos que resulten de un accidente de tránsito.

Los accidentes de tránsito son todas aquellas circunstancias que sucedan a un individuo mientras se transporta de un lugar a otro, independientemente del medio que utilice para moverse.

Los cuidados médicos y prestaciones como indemnización que resultan necesarios como consecuencia de un accidente de tránsito mientras el trabajador, es decir el asegurado, estaba laborando, son proporcionados por el Instituto Nacional de Seguros, financiado con la contribución que realiza por obligación el patrono a esta institución como entidad designada por ley.

1.2 Seguro de Maternidad

A pesar de que el estado de maternidad no es comprable con un estado de enfermedad, administrativamente son usualmente vinculadas en un mismo régimen de prestaciones porque ambas contingencias acarrear la interrupción del trabajo por un periodo relativamente breve y dan derecho

⁶⁷ De conformidad con el artículo 71 del Código de Trabajo, es una obligación del trabajador prestar auxilio en caso de siniestro o riesgo inminente, a sus compañeros de trabajo, personas o intereses del patrono. Esta obligación no implica un derecho a remuneración adicional para el trabajador.

a percibir prestaciones de igual monto. Incluso el sistema de financiación de las prestaciones monetarias de enfermedad y de maternidad es el mismo.

La finalidad de proteger a la mujer trabajadora en su tiempo de maternidad nace por la necesidad de asegurar el trabajo, el sustento y la atención adecuada a la madre trabajadora y su niño durante el periodo inmediatamente anterior y posterior del parto. El seguro de maternidad debe comprender el embarazo, el parto, y sus consecuencias, y la suspensión de ganancias resultantes de los mismos.⁶⁸

Los beneficios legales que se desprenden de este régimen laboral, establecen la necesidad de mantener intacto el salario ordinario de la trabajadora embarazada aún cuando se encuentre en el período de incapacidad, a efecto de mantener estable el ingreso de la trabajadora en los momentos en que por su estado biológico requiere de gastos especiales.⁶⁹

Definimos el estado de embarazo aquel tiempo de formación del feto durante nueve meses, época en el cual, es indispensable el control médico para asegurar el buen desarrollo del bebe y el cambio físico de la madre que puede perjudicar su salud.

⁶⁸ O.I.T. Convenio N.102 relativo a la norma mínima (seguridad social), art. 47.

⁶⁹ Oficio DAJ-AE- -01 de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

En el parto se pueden cometer omisiones o errores que pueden costar la vida y salud de la madre y del bebe. Es también importante la atención y cuidado post parto, con el fin de detectar a tiempo cualquier eventual problema físico del bebe y de la madre.

El bebe requiere de alimento que solo su madre puede proveer, por lo que la madre trabajadora debe dedicar el tiempo suficiente con su bebe recién nacido con el fin de que en su primer mes de nacido, época tan crítica y delicada de salud para él, no le falte alimento y atención.

Las mujeres trabajadores, tiene derecho a recibir prestaciones por maternidad, las cuales podemos clasificar de dos tipos, (i) Prestaciones en especie o servicios; (ii) Descanso y subsidio en dinero.

En primer lugar, las prestaciones en especie o servicios comprenden la asistencia médica mediante la atención obstetricia y la asistencia láctea. Para recibir estos beneficios, se exige como período de calificación o de espera el haber cotizado en el mes anterior, como mínimo.⁷⁰

La legislación internacional, atribuye a dichas prestaciones la finalidad asistir a la mujer contribuyente para que logre una mejora en su salud y pueda está contar con una capacidad adecuada para el trabajo que realiza,

⁷⁰ Reglamento del Seguro de Enfermedad y Maternidad, art. 41 inciso 2.

con el fin de hacer frente a sus necesidades personales, sin menoscabar su salud o la del bebe.⁷¹

Para el cumplimiento de tal objeto, es indispensable que las prestaciones se otorguen por todo el tiempo que dure la contingencia, es decir, debe abarcar tanto la etapa prenatal, el parto y la fase puerperal.

El Reglamento del Seguro de Enfermedad y Maternidad dice que la asistencia médica y farmacéutica durante la etapa prenatal, así como las prestaciones resultantes por complicaciones en el embarazo o por el parto patológico será cubierta mediante las prestaciones del seguro de enfermedad.⁷²

Además, este seguro cubre a toda esposa o conviviente del asegurado que se encuentre en estado de embarazo, y requiera de las atenciones medicas que presta la Caja Costarricense del Seguro Social para asegurar el bienestar y desarrollo tanto del bebe como de la madre, a pesar de que esta no sea trabajadora o no se encuentre asegurada.

En segundo lugar, el descanso y subsidio en dinero, representan otro tipo de prestación tal y como lo habíamos mencionado, como resultado del

⁷¹ La legislación internacional, como es el caso del Convenio N.102 relativo a la norma mínima (seguridad social), de la OIT en su art. 49 inc. 3, dice que la finalidad de las prestaciones para la mujer en estado de maternidad es: "...conservar, restablecer o mejorar la salud de la mujer protegida, así como su aptitud para el trabajo y para hacer frente a sus necesidades personales.

⁷² Reglamento del Seguro de Enfermedad y Maternidad, art. 42 y 52.

embarazo, la mujer requiere de un tiempo de reposo que permita estar en condiciones óptimas para el parto y para dar la atención primaria al recién nacido.

En relación con el descanso, la asegurada directa disfrutara obligatoriamente de una incapacidad permanente por cuatro meses, dentro de los cuales, deberá guardar reposo. Durante este tiempo le estará prohibido ejercer cualquier actividad asalariada, pues para eso gozará de una licencia remunerada por maternidad durante el mes anterior al parto y los tres posteriores a él.⁷³

El sistema de remuneración de la licencia se rige por lo dispuesto en la Caja Costarricense del Seguro Social, siendo el monto equivalente al salario de la trabajadora. Este monto es pagado por partes iguales entre la Caja Costarricense del Seguro Social y el patrono. Esta licencia no implica una suspensión de contribución de las cargas sociales.

2. Generalidades del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte.

2.1. Generalidades del Seguro de Invalidez.

Es la Comisión Calificadora del Estado de Invalidez, quien valora al asegurado que solicita una pensión por invalidez y de declarar si el

⁷³ Código de Trabajo, art. 95

asegurado se encuentra o no inválido, conforme a los criterios del Reglamento de Invalidez, Vejez y Muerte. El asegurado debe convencer a la comisión, que posee alteración o debilitamiento de su estado físico o mental, que efectivamente ha perdido dos terceras partes o más de su capacidad de desempeño de su profesión, de su actividad habitual o en otra compatible con su capacidad residual, y que por tal motivo no puede obtener una remuneración suficiente para mantener su familia, responsabilidades o necesidades que antes de estar en estado de invalidez podía sufragar. ⁷⁴

También son consideradas inválidas todas aquellas personas que han sido declaradas en estado de incurables o con un pronóstico fatal que aún ante la posibilidad de poder realizar algún trabajo, la Junta Directiva así lo aprueba, a propuesta de la Gerencia respectiva, por considerar que se justifica dicho beneficio por razones humanitarias o de conveniencia social.

Básicamente el requisito para poder iniciar el trámite para ser calificado por la comisión es haber aportado un mínimo de 180 cuotas independientemente de la edad del asegurado. También, garantizar que en los últimos 24 meses reportó, por lo menos, 12 cuotas. Esto en caso de tener menos de 48 años. Si es mayor, debe garantizar un mínimo de 24 cuotas en los últimos 48 meses.

⁷⁴ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 8.

El disfrute de dicho beneficio se debe dar de conformidad con las siguientes condiciones:

“a. A partir de la fecha en que el asegurado sea declarado inválido⁷⁵ por la Comisión Calificadora y haya dejado de laborar⁷⁶.

b. A partir de la fecha que fije la resolución judicial cuando se trate de reclamos judiciales.

c. El asegurado que sea declarado inválido por la Comisión Calificadora, iniciará el disfrute de la pensión a partir del momento en que termine de recibir subsidios del Seguro de Enfermedad y Maternidad.”⁷⁷

A pesar de la más reciente reforma al régimen de pensiones, el régimen por invalidez no ha cambiado en nada sustancial, manteniendo una problemática cada vez más presente, la cual es señalada por el Director de Pensiones Ubaldo Carrillo⁷⁸, y es que más de la mitad de los pensionados

⁷⁵ Para que un asegurado sea declarado inválido debe haber pasado por un minucioso examen físico cuyos resultados faciliten el convencimiento de los criterios de la comisión calificadora de merecer los beneficios que el seguro ofrece.

⁷⁶ La necesidad de haber dejado de laborar es importante, pues demuestra una imposibilidad física de continuar con una labor.

⁷⁷ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art.23.

⁷⁸ Avalos R., Angela. “Requisitos por pensión de invalidez se mantienen”. Periódico La Nación. Noticias Nacionales, 2 junio de 2005.

por invalidez tienen 65 años o más, lo cual indica que muchos recurren a esta pensión por no reunir los requisitos para retirarse por vejez. La necesidad de una reforma a dicho régimen ayudaría a eliminar o reducir en el futuro este efecto.

2.2. Generalidades del Seguro de Vejez.

Los beneficiarios a una pensión por el régimen de vejez de la Caja Costarricense del Seguro Social, pueden ser nacionales o extranjeros, es decir cualquier persona que haya trabajado en Costa Rica y cumpla con el mínimo de cuotas estipuladas por ley. Esta pensión continua entregándose a la familia del trabajador que la ostenta una vez que este fallece, con el fin de cumplir con la finalidad con la cual se otorga, que es servir de reemplazo del salario con el cual el trabajador cubría las necesidades económicas de la familia.

En el caso de la pensión por invalidez, el régimen permite calcular dicho beneficio en relación con lo salarios más altos devengados durante los últimos sesenta meses, configurándose así en un beneficio para el contribuyente que permite a este tener una estabilidad en su cuidado y necesidades básicas.

En el caso de la pensión por vejez, la reforma vino a establecer que es ahora un promedio de los salarios, esto con el fin de evitar que los

trabajadores permitieran a sus patronos inscribirlos en planilla con un salario inferior al que realmente recibían, evadiendo pagar un porcentaje de cargas sociales superior al que pagarían con un salario menor. Esta evasión es una práctica común en nuestro ambiente laboral, y por ende era necesario realizar dicha reforma.

Además de que tiene una vital importancia para cuando los dependientes de un trabajador fallecido requieren obtener una pensión y está se calcula en base a un salario menor del que están acostumbrados a vivir.

Actualmente existen aproximadamente 130.000 pensiones bajo este régimen. Para poder optar a este beneficio, muchas veces los beneficiarios se enfrentan a trabas burocráticas que desalientan a los trabajadores e incluso les excluye la posibilidad a algunos de lograr pensionarse.

El trámite es engorroso, claramente violador de la Ley de Trámites Excesivos, además de que el tiempo que se tarda el proceso de evaluación de solicitudes, aprobación de beneficio y demás procedimientos para que el pensionado pueda lograr disfrutar de dicho beneficio puede llegar incluso a computarse en años.

Todo lo mencionado indica una falta de eficiencia en la utilización de los recursos de la Institución y una falta de compromiso para cumplir con las necesidades económicas de la clase trabajadora con derecho al descanso.

El proceso para girar el dinero de pensión a un trabajador está regulado por procesos internos de la Caja Costarricense del Seguro Social, sin ningún control por parte de la Contraloría General de la República, a pesar de que estos fondos se conforman con el dinero de patronos y trabajadores del país.

No existe tampoco una fiscalización eficiente en los gastos administrativos y/o en la utilización de los recursos que tiene disponible la Caja Costarricense del Seguro Social, para lograr garantizar a los trabajadores un proceso ágil para obtener un beneficio al cual tienen derecho por una vida de trabajo.⁷⁹

Actualmente, la pensión mínima es de 46.500 colones⁸⁰ y la pensión máxima se puede valorar en dos modalidades, la primera es la pensión en postergación, que es aquella pensión otorgada a un trabajador en el momento en que cumple con los requisitos en el número de cuotas y cualquiera de los demás requisitos solicitados para optar por la pensión; esta pensión tiene un máximo de 581.000 colones.

⁷⁹ La fiscalización de los procesos que realiza la CCSS para financiar, otorgar y distribuir las pensiones del régimen de seguridad social a los trabajadores que tienen derecho a optar por dicho beneficio es una valiosa ventaja que es analizada en nuestro capítulo primero de este estudio. Si esta carga social se analizara como tributo, estaría la Caja Costarricense del Seguro Social, en la obligación de rendir cuentas en cuanto a los procedimientos financieros que esta realiza en relación con los procesos de pensiones, además de cumplir de forma más ordenada con el presupuesto, y por ende con la distribución y entrega del dinero de pensiones a cada uno de los pensionados dentro del plazo estipulado por ley, evitando así que los dineros listos para ser entregados como pensiones se queden en un estado inactivo en espera de resoluciones burocráticas.

⁸⁰ El monto definido como mínimo de pensión es en relación con el mínimo de cuotas del régimen y por ser el monto del salario muy bajo, como en el caso de un trabajador de medio tiempo con el salario mínimo, u otras circunstancias.

La segunda modalidad es la pensión postergación, que es para aquel trabajador que continúa trabajando a pesar de que cumple con todos los requisitos (como el número de cuotas) pero no solicita la pensión sino que decide continuar con su vida laboral y sigue cotizando para el régimen. La pensión que puede llegar a optar este trabajador tiene un tope máximo de hasta 823.126 colones.

Inclusive, una persona que goza de una pensión puede continuar trabajando sin cotizar al régimen, y no existe ninguna prohibición o consecuencias legales por laborar cuando se tiene este subsidio de Seguridad Social simultáneamente.

El 18 de mayo del año en curso, se ha publicado en la Gaceta número 95 la reforma a la Ley de Pensiones, como consecuencia al colapso financiero en el fondo de reserva del régimen de Seguridad Social en nuestro país. Esta reforma ha traído consecuencias muy importantes para todos los trabajadores que cotizan bajo este régimen menores de 45 años, pues el número de cuotas y la edad han variado a las anteriores estipulaciones.

Para todos aquellos mayores de 55 años no aplica esta reforma y por ende podrán pensionarse bajo la modalidad anterior. Aquellos trabajadores entre los 45 y 54 años se encuentran dentro del transitorio y los cambios en el régimen para ellos son graduales.

2.3. Generalidades del Seguro de Muerte.

En caso de muerte del asegurado, el régimen ofrece protección a la familia del contribuyente con un cálculo del aporte mensual contribuido. Esto quiere decir, que en los casos en que al momento de fallecer un asegurado, su contribución no cumpla con los parámetros mínimos para ser elegible a una pensión, por ley se da el derecho a los derechohabientes a recibir una indemnización proporcional y equivalente a un doceavo del salario promedio mensual del asegurado fallecido, por cada mes que el asegurado hubiere contribuido a este Seguro. Este salario promedio se calculará utilizando los últimos doce meses registrados como contribuidos. El beneficio de indemnización en ningún caso será inferior al monto mínimo de pensión vigente.⁸¹

Asimismo, cuando el derecho a pensión por muerte se consolida, sin que el asegurado hubiere aportado cuarenta y ocho cuotas mensuales, se calcula con el salario promedio de todas las cotizaciones mensuales aportadas.

Este seguro es una protección para los sobrevivientes que comprueban que tenían una relación con el contribuyente que ha fallecido y que además era su proveedor económico.

⁸¹ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 4.

3. Generalidades del Banco Popular y de Desarrollo Comunal

El Banco Popular y de Desarrollo Popular fue creado mediante la ley número 4351 del 11 de julio del año 1969, con el objetivo fundamental de dar protección económica y bienestar a los trabajadores⁸², mediante el fomento del ahorro y la satisfacción de las necesidades de crédito de los mismos.

“En el año 1969 al sentirse la necesidad en Costa Rica de contar con una institución que solucionara los problemas de índole financiera a la clase trabajadora se emitió una ley que transformó el Monte Nacional de Piedad en un fondo de ahorro capitalizado y un banco obrero”⁸³.

Según el artículo 2 de su ley orgánica, el Banco Popular y de Desarrollo Comunal funciona como una institución de Derecho Público no estatal con personería jurídica y patrimonio propio, con plena autonomía administrativa y funcional.

⁸² Importante destacar que los requisitos para ser beneficiario de estos préstamos y servicios financieros que ofrece el Banco Popular a todos los trabajadores, son completamente amplios. No existen parámetros para excluir un trabajador de obtener un préstamo por parte del Banco.

⁸³ Universidad Estatal a Distancia, “Historia de la Banca Comercial en Costa Rica. Desde sus inicios hasta 1996”, Costa Rica, 1997. En la página en Internet: <http://www.abc.fi.cr>

El Banco es creado con la finalidad de prestar ayuda a los trabajadores por lo que es creado como propiedad de los trabajadores por partes iguales, siempre y cuando los trabajadores hayan tenido una cuenta de ahorro obligatorio por un periodo de un año por lo menos.

Su propósito es procurar el desarrollo económico y social de los trabajadores, "prestando un servicio integral en el campo bancario acorde con las necesidades de los trabajadores que habitan en el territorio nacional".

4. Generalidades del Instituto Mixto de Ayuda Social I.M.A.S.

El Instituto Mixto de Ayuda Social es una institución que genera una conciencia de las necesidades de la población costarricense en estado de pobreza mediante la creación y desarrollo de planes y programas de cobertura nacional para impulsar el desarrollo social y económico de las comunidades y familias en condición de pobreza extrema en nuestro país.

El IMAS para poder llevar a cabo sus programas y objetivos posee una estructura que se conforma de tres programas que son: a) Actividades Centrales, en el que ubicamos su parte administrativa y de apoyo; b) Atención integral para la superación de la pobreza, que constituye su programa sustantivo, y c) Empresas Comerciales, que se relaciona con la operación de las Tiendas Libres ubicadas en la Terminal del Aeropuerto Juan Santamaría.

Es a través del Plan Nacional de Desarrollo impulsado por el Gobierno de la República que es posible definir las necesidades de esta específica población y establecer prioridades de acción. Sus proyectos son ejecutados mediante el aporte y la participación de comunidades, instituciones nacionales e internacionales y el sector empresarial, permitiendo una constante búsqueda permanente de la eficiencia, eficacia y excelencia de sus trabajos; mejorando así la calidad de vida de la población costarricense.

Toda actividad del I.M.A.S. puede ser clasificada dentro de tres áreas principales de acción:

- (a) Programa de estímulo,
- (b) Plan de ayuda,
- (c) Adjudicación de viviendas.

Estos programas, no podrían ser llevados a cabo sin el aporte de recursos económicos. Es mediante la Ley 4760- Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social I.M.A.S., en el capítulo IV, referentes al origen de los recursos económicos del IMAS, que se fijan los aportes.⁸⁴

⁸⁴ Artículo 14 de la Ley 4760- Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social I.M.A.S.

5. Generalidad del Instituto Nacional de Aprendizaje

En el capítulo de las garantías sociales de la Constitución Política, específicamente en su artículo 67, se establece que “El Estado velará por la preparación técnica y cultural de los trabajadores”.

Esta norma establece la obligación del Estado de velar por la preparación de los ciudadanos para un mejor desarrollo social, por lo que se daba la necesidad, siendo esa norma programática, de crear la institución que se encargaría de desarrollar esta garantía constitucional.

El Instituto Nacional de Aprendizaje fue creado entonces, mediante la Ley No.3506 del 21 de mayo de 1965, con la finalidad de proporcionar un servicio público de formación profesional para aprendices y la capacitación de trabajadores en servicio, tanto del sector público como del sector privado, bajo la responsabilidad del INA, entidad autárquica, descentralizada, con responsabilidad jurídica estatal, patrimonio propio y regida por el derecho público.⁸⁵

En sus inicios, este servicio público, fue dirigido fundamentalmente al sistema de aprendizaje para jóvenes adolescentes, no obstante, se estableció la obligación de desarrollar la formación profesional de adultos,

⁸⁵ Periódico Oficial La Gaceta Número 115, mayo 1965. La Ley Orgánica del INA en su artículo 1, señala que éste es un ente de derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

con el fin de contribuir al desarrollo económico y a mejorar las condiciones de vida de los costarricenses.⁸⁶

“Actualmente, la institución forma parte de los planes y metas de desarrollo socioeconómico del país, orientados hacia el fortalecimiento del recurso humano, mediante la acción formativa de oficios, además, el actuar del INA es parte de la estrategia de desarrollo del gobierno y busca el crecimiento económico, la disminución del desempleo y subempleo, para lograr una distribución más justa de la riqueza”⁸⁷

El 10 de octubre de 1975, se promulgó la Ley No.4903 que desarrolla “in extenso” el sistema nacional de aprendizaje, para “la formación profesional metódica y completa de adolescentes, durante períodos previamente fijados tanto en centros de formación como en empresas, para hacerlos aptos en el ejercicio de ocupaciones calificadas y clasificadas para cuyo desempeño han sido y podrían ser contratados”, lo anterior siempre bajo la competencia del Instituto Nacional de Aprendizaje.

⁸⁶ Ver página de Internet: <http://www.ina.ac.cr/informaciongeneral/marcojuridico.html>

⁸⁷Polinaris Vives, Luis Arturo, “Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje. Comentada, concordada con anotaciones y Jurisprudencia en conmemoración del 40 aniversario del Instituto Nacional de Aprendizaje”, obra divulgada, mayo 2005.

La Ley de Aprendizaje suprimió las normas que el Código de Trabajo contenía, en materia de Aprendizaje, al derogar el Capítulo Décimo del Título Segundo "Del Trabajo de los Aprendices".

Posteriormente, se dictó la Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, No.6868 del 6 de mayo de 1983, actualmente vigente, que sustituyó la referida "Ley de Creación del Instituto Nacional de Aprendizaje, No. 3506".⁸⁸

El Instituto Nacional de Aprendizaje es un ente menor, autónomo⁸⁹, creado por ley como ya vimos, para atender un fin especial, tutelado administrativamente por el Estado, a través de programas de desarrollo y directrices en un marco jurídico de confianza.

Sobre el tema la Sala Constitucional ha señalado en varias ocasiones que:

"Las instituciones autónomas no gozan de una garantía de autonomía constitucional irrestricta, toda vez que la ley, aparte de definir su competencia, puede someterlas a directrices derivadas de políticas de desarrollo que ésta misma encomiende al Poder Ejecutivo central, siempre

⁸⁸Esta ley fue reformada por la Ley No. 7983 "Protección al Trabajador" publicada el 18 de febrero, 2000. La cual afecta en su artículo 89 básicamente los aspectos relativos al financiamiento institucional.

⁸⁹ Según el artículo 188 de la Constitución Política: "Las instituciones autónomas del Estado gozan de independencia administrativa y están sujetas a la ley en materia de gobierno..."

que desde luego, no se invada con ello ni la esfera de la autonomía administrativa propiamente dicha...”⁹⁰

Como vimos, el INA, como ente descentralizado se rige por lo dispuesto en el artículo constitucional de comentario, en materia de autonomía, pudiendo de esta forma auto-administrarse, para manejar los recursos de diferente índole que le son conferidos.

6. Generalidades de FODESAF

FODESAF representa el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, institución creada con la promulgación de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares en el periodo de gobierno del señor Daniel Oduber Quirós en el año de 1974.

Dicha institución tiene como finalidad primordial beneficiar a todos los costarricenses de escasos recursos económicos, a través de programas de bienestar social que llevan a cabo las instituciones del Estado.

Las Instituciones que el legislador dispuso ayudar en relación directa con el desarrollo social, por ley son: el Ministerio de Salud, en sus programas de nutrición, preferentemente a través de los patronatos escolares y centro locales de educación y nutrición, el Instituto Mixto de Ayuda Social, además

⁹⁰ Voto de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 919-1999).

de una especial atención a los ancianos que se encuentran recluidos en lugares destinados para ese efecto, el Patronato Nacional de la Infancia, Instituto Costarricense de Investigación y Enseñanza en Nutrición y Salud (INCIENSA), el Instituto Nacional de Aprendizaje para ejecutar programas de capacitación técnica, el Instituto de Desarrollo Agrario (I.D.A.) con el fin de asistir en la compra de tierras para el Programa de Asentamientos Campesinos, las Juntas de Educación, para equipar y dar el mantenimiento necesario a los centros infantiles y comedores escolares, el Instituto Nacional de las Mujeres⁹¹, Centro Nacional para el Desarrollo de la Mujer y la Familia, el Instituto sobre Alcoholismo y Farmacodependencia y al Fondo de Subsidios para la Vivienda (FOSUVI) del Banco Hipotecario de la Vivienda (BANHVI), finalmente un 20% del total de los recursos que tenga el FODESAF, son entregados a la Caja Costarricense del Seguro Social para financiar el programa de pensión del régimen no contributivo, que es aquel encargado de dar pensiones a todos aquellos ancianos que no tuvieron la oportunidad de cotizar.

Desde una perspectiva de asignación familiar, el fondo tiene una autorización legal para otorgar dinero en efectivo a los trabajadores que puedan comprobar sus bajos ingresos y que tengan hijos menores de dieciocho años o inválidos, o mayores de dieciocho años y menores de veinticinco, siempre y cuando sean estudiantes de una institución de educación superior.

⁹¹ El inciso e) fue adicionado por Ley 7801 del 30 de abril de 1998. LG# 94 de 18-5-98.

Las solicitudes de beneficios que se hacen a la entidad son revisadas por tres departamentos de la institución, por lo que la decisión es tomada en forma colegiada por el Departamento de Evaluación, el Departamento de Presupuesto y la Dirección, de conformidad con el reglamento y la Ley de FODESAF.⁹²

Es importante rescatar que las asignaciones familiares no pueden ser asignadas de manera individual a un trabajador a pesar de que cumpla con los requisitos previstos en el reglamento o ley de FODESAF. Todas las ayudas deben contribuir con el bienestar social de grupos de trabajadores, que pueden obtener dichos beneficios en casos que se compruebe que requieren de una ayuda económica.

Las sumas de dinero que correspondan a asignaciones familiares, no se deben tener como parte integrante del salario, y por ende no podrán ser embargadas, cedidas ni traspasadas bajo ningún título, sino solamente deben ser analizadas como una asistencia adicional por parte del Estado para contribuir a mejorar el bienestar social de los trabajadores.

⁹² Artículo 5 de la Ley Orgánica de FODESAF señala que: "Tales prestaciones se otorgarán de acuerdo con lo que determine el reglamento sobre las escalas y montos de tales aportes y siempre en carácter general para todo un grupo de trabajadores, sin que en ningún caso puedan resolverse situaciones de carácter individual. En ningún caso las prestaciones, que se otorguen en dinero en efectivo, podrán ser superiores al 20% del total recaudado al año. En casos muy calificados, que se determinarán en el reglamento respectivo, podrá girarse el importe de la asignación familiar a favor de la persona o institución que tenga a su cuidado o cargo la crianza y educación de los hijos u otros dependientes de esos trabajadores."

Ahora bien, existen instituciones del Estado, que no han sido enumeradas en la ley, pero que han podido obtener ayuda financiera por parte de FODESAF para llevar a cabo sus programas y proyectos de bienestar social, una vez que la junta evaluadora haya estudiado cada caso, y que se cumplan los lineamientos anuales, así como con las guías de formularios en las cuales se establecen los diferentes parámetros y requisitos que tendrán que cumplir las unidades ejecutoras; las cuales deben especificar una población objetivo, metas y productos, coordinación institucional, etc.

Una vez que la unidad ejecutora ha cumplido con todos los requisitos, se envía el criterio técnico a la dirección de DESAF, y el Director somete el criterio al jerarca de la institución, que sería el Ministro de Trabajo. Además la Contraloría General de la República debe valorar ese criterio y validaren última instancia el financiamiento que fue solicitado.

Además, mensualmente, cada Institución que se beneficia de recursos económicos para sus programas a través de FODESAF, tiene la obligación de presentar un informe detallado del uso que han dado a los fondos entregados.

Los proyectos de bienestar social que pretenden financiar las instituciones estatales con este fondo, deben tener como prioridad ayudar a los ciudadanos de escasos recursos económicos o como dice la ley con ingresos bajos. Ambas concepciones son muy amplias, y ni la Ley o el Reglamento definen los alcances económicos de estas concepciones. Como

consecuencias, existe una diversidad de proyectos y programas de ayuda social que se encuentra focalizado a diferentes grupos sociales, y con diferentes propósitos de ayuda, como lo es educación, inserción laboral de incluso profesionales, infraestructura, etc.

Capitulo 3

Derecho Tributario Material.

Capítulo 3

Derecho Tributario Material

La comprensión y explicación de un determinado ordenamiento jurídico exige la ordenación sistemática del material normativo que lo integra. Un orden sistemático sirve de fundamento para una división del estudio del Derecho que resulta indispensable.

El Derecho Tributario no puede prescindir de esta división, y según la cual cabe distinguir, aquellas normas que van a regular los elementos constitutivos del tributo y aquellas que regulan cómo debe de aplicarse. Las primeras forman el Derecho Tributario Material, y las segundas el Derecho Tributario Formal. Es por esto que dividimos el trabajo ahora en el análisis del Derecho Tributario Material, es decir sus elementos constitutivos, sea el hecho generador, el elemento subjetivo y el elemento objetivo, y por último la obligación tributaria que surge al configurarse el hecho generador. Y el capítulo siguiente el Derecho Tributario Formal.

1. El Hecho Generador

Según el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios el hecho generador de la obligación tributaria es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

1.1. Elemento Subjetivo

El propósito del elemento subjetivo es lograr identificar a través de una relación de hecho o de naturaleza jurídica, a la persona obligada de satisfacer el objeto del tributo, es decir el elemento material de la relación tributaria. Este elemento adquiere una especial importancia cuando se trata de impuestos o tributos de naturaleza personal, y que por ende es importante la identificación del sujeto pasivo y su titularidad en la obligación.

Según Fernando Pérez Royo, "Este elemento es representado por el concepto de "obtención por el sujeto pasivo" de la renta. Por la atribución o titularidad del conjunto patrimonial."⁹³ El artículo primero del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, establece que todos los costarricenses están obligados a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas dentro de los postulados de justicia⁹⁴ y equidad. De igual manera, los extranjeros tienen la misma obligación, en los términos que establezca la ley.

⁹³ Fernando Pérez Royo, "Derecho Financiero y Tributario", Parte General. Décima Edición 2000. Civitas Ediciones, S.L. Madrid, España.

⁹⁴ El contenido del principio de justicia relativo al derecho tributario en este caso, se refiere a que no se puede exigir al contribuyente más de lo que la propia ley ha establecido como su obligación para coayudar en el sostenimiento de las cargas públicas.

El sujeto pasivo es la persona sea física o jurídica que tiene como obligación realizar la contribución, es decir, el contribuyente⁹⁵.

El artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios define al sujeto pasivo como la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Desde una perspectiva tributaria, el sujeto pasivo de la obligación es toda aquella persona individual o colectiva, física o jurídica que por ley se obliga al cumplimiento de una obligación tributaria.

En cuanto a las cargas sociales, podemos definir que existen en forma general tres sujetos que cumplen con el papel de sujetos pasivos que serían el trabajador, el patrono y el Estado según el caso específico.

Así lo establece el sistema de contribución forzosa que se plantea según el artículo 22 de la Ley Constitutiva de la Caja cuando señala 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 patronos

⁹⁵ Se entiende por contribuyente a todas las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

particulares, el Estado y las otras entidades de Derecho Público cuando estos actúen como patronos...”

En primer lugar debemos analizar el caso del trabajador, es decir, el asegurado, quien conciente para la debida deducción de su salario del porcentaje establecido por ley.

La ley constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social especifica que el trabajador es sujeto pasivo del seguro obligatorio cuando en su artículo 3 señala 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 paguen, con motivo o derivados de la relación obrero-patronal.”

En el caso del trabajador debemos hacer la aclaración de que el porcentaje que se deduce de su salario es solamente el que corresponde a las cargas específicas de enfermedad y maternidad, el seguro de invalidez, vejez y muerte que establece la Ley Constitutiva de la Caja como ya vimos, y

además el aporte al Banco Popular, y un porcentaje que va al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias.

La segunda figura se conforma por el patrono, quien también tiene la responsabilidad de aportar su porcentaje para algunas de las cargas con el pago de cada salario.

En el caso del patrono a este le corresponde pagar las mismas cargas que al trabajador, y además las cargas destinadas al Instituto Nacional de Aprendizaje, al Fondo de Desarrollo y de Asignaciones Familiares, al Instituto Mixto de Ayuda Social, al Fondo de Capitalización Laboral y al Régimen Obligatorio de Pensiones Complementarias.

El patrono respecto a los porcentajes que paga para cada carga es sujeto pasivo pero si analizamos nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 23 sobre los agentes de retención y de percepción, éste define que:

“Son agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”.

Como vemos, en el caso de patrono, este actúa con respecto al trabajador como agente de retención, ya que es su responsabilidad retener el porcentaje establecido por ley del salario que paga al patrono para aportarlo al régimen de cargas sociales.

Lo anterior según disposición del artículo 30 de la ley constitutiva de la caja que señala que:

“Los patronos, al pagar el salario o sueldo a sus trabajadores, les deducirán las cuotas que estos deban satisfacer y entregarán a la Caja el monto de las mismas, en el tiempo y forma que determine la Junta Directiva”⁹⁶

El patrono tiene la obligación de informar y llevar a cabo dichas deducciones y que sean efectivamente recogidas por la entidad competente del Estado.

Como tercera figura relevante, tenemos al Estado, que como ente jurídico contribuye con el pago de un porcentaje sobre la planilla nacional de todos los salarios para el caso de la cuota del seguro de enfermedad y

⁹⁶ El mismo artículo señala que en caso de que el patrono no cumpla con la obligación de retener el porcentaje que le corresponde al trabajador, éste, responderá personalmente por el pago de dichas cuotas. Asimismo, que cuando el patrono fuere el Estado o sus instituciones, y el culpable de que no se haga la retención fuere un trabajador al servicio de ellos, la responsabilidad por el incumplimiento será suya y se le sancionará con suspensión del respectivo cargo, durante quince días, sin goce de sueldo.

maternidad, y del seguro de invalidez, vejez y muerte, independientemente de que también aporte en su calidad de patrono.

El Estado, frente a la Caja cumple un papel de contribuyente para todos aquellos indigentes o no trabajadores que requieren de alguna asistencia médica, sin posibilidades de poder hacerle frente económicamente.

El sujeto pasivo de las cuotas de la seguridad social lo es desde el momento en que inician las labores, y se da una relación obrero patronal. Sin importar por ejemplo que este sea un extranjero que no cuenta con residencia, ya que para efectos de inscribirlo ante la Caja, esta no precisa este requisito, y simplemente otorga al trabajador un número de seguridad social.

En lo anterior existe una diferencia entre la Dirección General de Tributación y la Seguridad Social, ya que existe un plazo de 6 meses que deben cumplir algunos trabajadores en relaciones de dependencia en Costa Rica para ser sujetos de impuestos.

En la seguridad social, el trabajador cotiza desde su primer salario devengado por labores realizadas en Costa Rica. Distinto se trata cuando se pretende gravar con el Impuesto sobre la Renta a extranjeros que laboran en territorio costarricense y por ende generan rentas de fuente costarricense.

Este tema ha sido expuesto por el Dr. Adrián Torrealba en su libro La Imposición sobre la Renta en Costa Rica, en el que analiza el criterio de la Dirección General de Tributación en que los extranjeros no domiciliados en el país, deberán pagar un impuesto del quince por ciento sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna. Después de los seis meses de labores en Costa Rica los ingresos estarán gravados con el impuesto al salario, según el artículo 32 de la Ley de Renta, que establece:

“A las personas físicas con domicilio en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que se detallan a continuación y cuya fuente sea el trabajo personal dependiente, la jubilación o la pensión.”

Con base a lo anterior, fundamentamos que existe una diferencia en cuanto al plazo para iniciar la contribución obligatoria tributaria entre la seguridad social y el impuesto de la renta, siendo que para la seguridad social se debe contribuir con la totalidad de lo dispuesto por la ley desde el momento en que devenga un ingreso como consecuencia de labores ejecutadas en Costa Rica y el impuesto de la renta se impone de forma escalonada antes y después de los seis meses que el extranjero domiciliado en Costa Rica genera ingresos de fuente costarricense.

1.1.1. Seguro de Enfermedad y Maternidad, y Seguro de Invalidez Vejez y Muerte

El sujeto pasivo del seguro de Enfermedad y Maternidad, y del seguro de invalidez, vejez y muerte es el mismo trabajador quien paga la contribución establecida para cada caso, que según el Reglamento del Seguro de Salud es de un 5.50% del monto del salario reportado como aporte al seguro de Enfermedad y Maternidad, y de un 2.50% según lo establece el artículo 33 del Reglamento de Invalidez, Vejez y Muerte sobre el monto del salario del trabajador.

“El Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte es obligatorio para los trabajadores asalariados de los sectores público y privado, con las excepciones hechas en los artículos...y voluntario para todos los habitantes no asalariados del país, según las condiciones que dicte el reglamento respectivo. Para todos los efectos..., los trabajadores de ambos sexos, que cotizan o se encuentran pensionados en el Seguro de IVM, se denominan asegurados. La cotización o aporte que se efectúa mensualmente a este Seguro se denomina cuota. Se registrará una sola cuota por cada mes, ya

sea que el aporte provenga de uno o varios patronos.”⁹⁷

La ley trata de universalizar el sujeto pasivo de esta relación al establecer la obligatoriedad de los trabajadores asalariados del sector privado y del sector público. Asimismo, abarca a todos los trabajadores, independientemente del sexo, edad, tipo de labor, cotizantes o pensionados.

En el caso del seguro de Enfermedad y Maternidad, Invalidez, Vejez y Muerte el patrono actúa como agente de retención frente a las cuotas que corresponde pagar al trabajador, y debe entregar las mismas a la Caja Costarricense del Seguro Social por medio del Sistema de Recaudación SICERE.

1.1.2. Banco Popular y de Desarrollo Comunal

Según el artículo 5 de la Ley Orgánica del Banco Popular, el sujeto pasivo en la relación tributaria que se da con esta entidad en realidad está dividido en dos, pues, tanto el patrono como el trabajador son sujetos pasivos de ésta contribución.

Asimismo, la ley orgánica señala el hecho de que el patrono es agente de retención de dicha carga social cuando indica que:

⁹⁷ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 2.

“Los patronos deducirán a los trabajadores su aporte y deberán depositarlo en el Banco en la forma y plazos que determine el Reglamento de esta ley”

Además son sujetos pasivos de la obligación tributaria, siguiendo el artículo de comentario los Poderes del Estado así como todas las instituciones públicas. A diferencia de las cooperativas autogestionarias que por ley se han establecido como las únicas entidades exentas de contribuir con esta carga social.

1.1.3. Instituto Mixto y de Ayuda Social

Analizado el tributo que le corresponde al IMAS, podemos establecer que el patrono es el sujeto pasivo de dicha contribución, por cuanto es él el responsable de pagar el porcentaje establecido a dicha institución calculado según el salario del trabajador asegurado.

“Los empresarios privados de todas las actividades del país, están obligados a dar un aporte al IMAS, del medio por ciento mensual, sobre las remuneraciones, sean salarios o sueldas, ordinarios y extraordinarios

que paguen a los trabajadores de sus respectivas empresas.”⁹⁸

Patronos obligados a este tributo son los empresarios privados y no todos los patronos, pues están exentos aquellos que paguen salarios con el presupuesto del Estado o cuando comprueben ante las autoridades legales del IMAS que su ley constitutiva cumple con ciertos presupuestos que les exonera de dicha obligación.

Las autoridades del IMAS definen a los empresarios privados como aquellos que organizan, dirigen o explotan alguna organización de personal, y trabajo con fines lucrativos.⁹⁹

La obligación de tributar al Institución Mixto de Ayuda Social, no recae sobre el trabajador, y como consecuencia no es sujeto pasivo, como en el caso de otras cargas sociales anteriormente analizadas, en que es precisamente el trabajador es el sujeto pasivo y quien se encuentra en obligación directa de contribuir.

La Caja Costarricense del Seguro Social, tampoco es sujeto pasivo de la relación, pues cumple con un papel de ente responsable recaudador de dicha carga social, y es quien lo transfiere a las arcas del IMAS.

⁹⁸ Reglamento sobre el Pago del Aporte de los Empresarios Privados al IMAS. Número 3335-H. Artículo 2.

⁹⁹ Reglamento sobre el Pago del Aporte de los Empresarios Privados al IMAS. Número 3335-H. Artículo 1.

1.1.4. Instituto Nacional de Aprendizaje

En términos tributarios para que un sujeto esté obligado al pago de la obligación tributaria contenida en el artículo 15 de la Ley Orgánica del INA, debe cumplir con tres requisitos según se desprende de la misma norma:

1. Ser patrono particular (del sector privado)
2. Tener permanentemente 5 trabajadores empleados, cuando se trate de patronos del sector de comercio, servicios e industrial.
3. Tener 11 trabajadores en forma permanente cuando se trate del sector agrario.

Los sujetos que deben pagar el tributo son patronos particulares, sean éstos físicos, sociedades mercantiles, y de todos los sectores económicos.

- a) Sector agropecuario
- b) Sector Industrial: este se divide en dos sectores, que son el sector industrial extractivo, y el sector industrial de transformación.
- c) Sector de Servicios

La ley se refiere a patronos particulares que deben pagar el tributo, por lo que a contrario sensu no pagan aquellos que formen parte del sector público, más debemos hacer la salvedad que por mandato legal sí existen varias instituciones del Estado que se encuentran sometidos al pago de este tributo, como por ejemplo instituciones autónomas¹⁰⁰, semi-autónomas¹⁰¹, y empresas del Estado¹⁰².

1.1.5. Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares

El sujeto pasivo respecto de la carga para el Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares se deduce del texto del artículo 15 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, en el cual se establece las dos formas de financiamiento que tiene la Institución, siendo la primera la obligación del patrono a pagar el 5% del total de las planillas reportadas ante la Caja Costarricense del Seguro Social.

¹⁰⁰ La Constitución Política establece sobre las instituciones autónomas en su Artículo 189 que: *"Son instituciones autónomas: 1) Los Bancos del Estado; 2) Las instituciones aseguradoras del Estado; 3) Las que esta Constitución establece, y los nuevos organismos que creare la Asamblea Legislativa por votación no menor de los dos tercios del total de sus miembros."* Por lo que según el propio texto del artículo 15 de la Ley 6868, las instituciones autónomas deben pagar el tributo al INA, salvo que gocen de una exención legal posterior a la creación del tributo del INA.

¹⁰¹ Las Instituciones Semi-Autónomas que se encuentran obligadas al pago del tributo al INA son el Diario Oficial La Gaceta, La Dirección de Migración y Extranjería, La Comisión Nacional de Emergencias, Correos de Costa Rica, el Instituto Costarricense del Deporte y la Recreación, La Promotora de Comercio Exterior, y el Sistema Nacional de Educación Técnica.

¹⁰² Las Empresas del Estado que están obligadas al pago del tributo del INA son por ejemplo la Fábrica Nacional de Licores – FANA, Radiográfica Costarricense – RACSA, la Refinadora Costarricense de Petróleo- RECOPE y el Sistema Nacional de Radio y Televisión- SINART.

Todo patrono ya sea perteneciente al sector público o privado, está en la obligación legal de contribuir con un porcentaje de la planilla al Fondo de Desarrollo Social y de Asignaciones Familiares.

Existen unas características mediante las cuales los patronos se pueden eximir de la obligación legal de contribuir. Estos patronos están expresamente establecidos en la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares en el artículo 15 que dice:

“Se exceptúan de este recargo el Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, el Tribunal Supremo de Elecciones, las instituciones de asistencia médico-social, las instituciones de enseñanza superior del Estado, las municipalidades, así como los patronos cuyo monto mensual de planillas no exceda de dos mil colones (¢ 2.000,00) y los de actividades agropecuarias con planillas mensuales hasta de tres mil colones (¢ 3.000,00).”

Según la Ley de FODESAF los Poderes del Estado así como las Municipalidades están exentos del pago de esta contribución. Ahora bien, a pesar de que esta Ley ha sido modificada varias ocasiones, nunca se ha

hecho el intento de mantener la idea inicial del legislador, de proteger a aquellos patronos de bajos recursos, al ofrecerles la posibilidad de optar de eximirse de dicho pago, en aquellos casos que las planillas se encuentren entre los dos mil y tres mil colones.

Actualmente, no hay patrón alguno que esté reportando menos de tres mil colones en planillas, por lo que hace imposible proteger a aquellos patronos que con la promulgación de la ley se previó proteger.

Como hemos visto en este aparte, para cada carga social las distintas Leyes Orgánicas establecen a quien corresponde realizar la contribución, siendo en algunos casos el trabajador, en un mayor porcentaje el patrono y finalmente el Estado, que viene a contribuir según nuestro criterio para llenar de alguna forma el vacío que existe debido a que parte de la población no contribuye como es el caso de los indigentes, de los privados de libertad, y de los extranjeros que se encuentran ilegales en nuestro país.

1.2. Elemento Objetivo

El elemento objetivo de los tributos está dividido en tres aspectos que pasamos a analizar, estos aspectos son: el aspecto material, el aspecto temporal y por último el aspecto espacial.

1.2.1. Aspecto Material

El elemento material es el objeto del tributo. Dentro de la estructura del hecho imponible, es el elemento que coincide con la riqueza, riqueza gravada o con una manifestación de la capacidad económica. Es a lo que se refiere el hecho imponible como naturaleza jurídica o económica.

Como ejemplo podemos citar que en el caso que el hecho imponible sea la obtención de renta de un sujeto pasivo, el elemento material sería el concepto mismo de renta.

Alguna doctrina española ha diferenciado dos tipos de elemento material, tal es el caso de Ferreriro, quien ha distinguido entre el elemento material explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible y el objeto-fin o riqueza que realmente pretende gravar el mismo tributo, y cuya determinación se obtiene, no de los términos explícitos del hecho imponible, sino del conjunto de la disciplina de la prestación.

Sin embargo, la doctrina en su mayoría, ha manifestando que en principio la generalidad de los supuestos hacen coincidentes a dichos conceptos, y la distinción adquiere sentido en algunos casos específicos, como ejemplo podemos citar el del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que el objeto material incorporado en la definición del hecho imponible es el patrimonio y sin embargo, la riqueza que realmente pretende gravar el legislador, es la renta generada por dicho patrimonio.

Para definir el aspecto material de las contribuciones de seguridad social debemos definir qué se entiende por salario, ya que el hecho generador de estas contribuciones está totalmente relacionado con la generación de riqueza.

1. Concepto de Salario en la doctrina laboral

El derecho laboral considera al salario como objeto de derechos y obligaciones. El salario constituye una contraprestación económica, una ventaja patrimonial, del trabajo subordinado. Esta remuneración la realiza el empleador en pago de la actividad laboral prestada por el empleado.

El Código de Trabajo costarricense nos da un concepto de salario en su artículo 162, y lo define como:

“la retribución que el patrono debe pagar al trabajador en virtud del contrato de trabajo”.¹⁰³

El trabajador mediante el contrato de trabajo se obliga a prestar un servicio al empleador y a cambio recibe una contraprestación.

¹⁰³ Código de Trabajo.

De acuerdo a los españoles BARRENECHEA SUSO y FERRER LÓPEZ, "tiene la consideración legal de salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como trabajo".¹⁰⁴

El jurista Guillermo CABANELLAS, señala que:

"el salario es el conjunto de ventajas materiales que el trabajador obtiene como remuneración del trabajo que presta en una relación subordinada laboral. Constituye el salario una contraprestación jurídica, y es una obligación de carácter patrimonial a cargo del empresario; el cual se encuentra obligado a satisfacerla en tanto que el trabajador ponga su actividad profesional a disposición de aquél. El salario lo constituye la totalidad de los beneficios que el trabajador obtiene por su trabajo y tiene su origen en la contraprestación que está a cargo del empresario en reciprocidad a la cesión del producto de su actividad por el trabajador".¹⁰⁵

¹⁰⁴ Barrenechea Suso J., Ferrer López M. EL SALARIO. Editorial Deusto. Bilbao. España. 2000. Pág. 15

¹⁰⁵ Cabanellas Guillermo. "Contrato de Trabajo". parte general. volumen II. Bibliográfica Omeba. Buenos Aires. Argentina. 1963. Pág. 325

Esta definición, es utilizada en nuestros más altos tribunales y al respecto la Sala Segunda en la resolución número 98- 1991 ha indicado que:

“...el concepto que nos da el maestro Cabanellas, condensa las acepciones amplia y restringida que se han manejado en torno al concepto de salario, de tal forma que, por la primera, salario resulta ser todos los beneficios que una persona puede obtener por su trabajo, mientras que, por la segunda, se alude específicamente a la retribución del trabajo prestado. En ese orden de ideas, el pensamiento de Cabanellas fluye hacia la consideración de que, el salario, se debe no sólo a la prestación de servicios sino al hecho de que el empleado esté a disposición de la empresa. No obstante, la solución no se encuentra ahí, sino en el ubicar el beneficio de que se trata, en alguna de las formas de pago o clases de salario que ha establecido la doctrina.”¹⁰⁶

Partiendo del concepto jurídico, la jurisprudencia laboral costarricense reconoce que el salario tiene un significado distinto para cada una de las partes de la relación laboral: “...por una parte el que lo recibe –asalariado-

¹⁰⁶ Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, resolución número 98- 1991 de las diez horas diez minutos del 21 de junio de 1991

y por otra el que lo da –capital-. Para el primero, el salario lo es todo; "(...) es el precio de su fuerza de trabajo con el que ha de abordar todos los problemas de la vida y satisfacer todas sus necesidades tanto primarias como secundarias. Él ve en el salario el precio traducido de su esfuerzo y por lo tanto la medida de toda su actividad. Es más ve en él el precio del valor de su propia persona y de su aportación individual al progreso de la sociedad (...)" (Véase PICÓ LÓPEZ, J. Op.cit., p. 55).

Para el capital, no es más que un valor; sea el costo de las fuerzas de producción sometidas a las leyes del mercado –oferta y demanda-.¹⁰⁷ A partir de este reconocimiento es que se desprenden los conceptos económico y social del salario.

2. Concepto de Salario en el Derecho Tributario

Según lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta el trabajador debe pagar impuestos sobre el salario que recibe, en virtud de que este constituye un ingreso personal.

Los ingresos por los cuales se debe pagar el impuesto sobre el salario se enumeran en el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que señala sobre los ingresos afectos:

¹⁰⁷ Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia, número 2003-00022 de las diez horas del 29 de enero del 2003

"A las personas físicas domiciliadas en el país se les aplicará, calculará y cobrará un impuesto mensual, de conformidad con la escala que se señalará sobre las rentas que a continuación se detallan y cuya fuente es el trabajo personal dependiente o la jubilación o pensión:

a) Sueldos, sobresueldos, salarios, premios, bonificaciones, gratificaciones, comisiones, pagos por horas extraordinarias de trabajo, regalías y aguinaldos, siempre que sobrepasen lo establecido en el inciso b) del artículo 35, que les paguen los patronos a los empleados por la prestación de servicios personales.

b) Dietas, gratificaciones y participaciones que reciban los ejecutivos, directores, consejeros y miembros de sociedades anónimas y otros entes jurídicos, aún cuando no medie relación de dependencia.

c) Otros ingresos o beneficios similares a los mencionados en los incisos anteriores, incluyendo el salario en especie.

ch) Las jubilaciones y las pensiones de cualquier régimen. Cuando los ingresos o beneficios mencionados en el inciso c) no tengan la representación de su monto, será la Administración Tributaria la encargada de evaluarlos y fijarles su valor monetario, a petición del

obligado a retener. Cuando este caso no se dé, la Dirección General de Tributación Directa podrá fijar de oficio su valor.”¹⁰⁸

Es importante señalar que la pensión es a su vez hecho generador del impuesto sobre la renta del trabajo dependiente y pensiones.

Si analizamos el artículo de comentario y lo comparamos con el concepto de salario en derecho laboral que estudiamos anteriormente vemos que en materia tributaria se incluye dentro del concepto de salario todos los ingresos que recibe el trabajador por parte de su empleador, incluyendo las liberalidades que como vemos en materia tributaria son consideradas salario más en materia laboral no.

Según el artículo de comentario se grava cualquier ingreso sin importar si este se dio como retribución o simplemente como gratuidad.

Al respecto, la sentencia número 215 de las nueve horas del cinco de julio del dos mil, de la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, citada en Boletín Mensual de la División Normativa de la Dirección de Tributación, se señala:

“...De conformidad con lo expuesto podemos afirmar – sin temor a equivocarnos- que el inciso c) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, divide en dos

¹⁰⁸ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Número. 7092. En masterlex. Leyes, Decretos y Reglamentos, 2000.

grupos –claramente identificables- los rubros que pretende gravar...En cuanto al primer grupo de rubros gravados –aquellos similares a los contenidos en los incisos a) y b) del artículo 32 de la Ley-, resulta claro que éstos, a su vez, se subdividen en dos nuevas ramas, los rubros de carácter remunerativo y las dádivas de la entidad patronal...La rama de las dádivas patronales, por su parte...agrupa conceptos que comparten la característica –jurídica también- de la liberalidad patronal; es decir, que su entrega obedece a un acto libre y voluntario del patrono: existe en todas ellas el “animus donando”.¹⁰⁹

El caso más reciente en relación con lo anteriormente expuesto, es una consulta plantada por Componentes Intel de Costa Rica, Sociedad Anónima, en la que dono a todos sus empleados una computadora, y no sabía si estaba sujeto al Impuesto Único sobre las Rentas.

¹⁰⁹ Vargas Castillo Modesto A. Ministerio de Hacienda, División Normativa de la Dirección General de Tributación. BOLETÍN MENSUAL. Coordinación General del Centro de Documentación y Digesto Tributario. San José. Costa Rica. Mayo 2001.

El Ministerio señaló que “la donación de computadoras que la empresa consultante hace a sus empleados, no son una gratificación¹¹⁰, –por no consistir en una suma de dinero-, no constituyen salario en especie, ni se trata de un premio, bonificación o regalía nos encontramos ante beneficios similares que se producen durante la vigencia de la relación laboral, como un acto espontáneo que emana de la libre voluntad del patrono, que lo reciben la generalidad de los empleados, desde el más alto ejecutivo hasta el empleado de menor rango jerárquico, precisamente por su condición de empleados de Componentes Intel de Costa Rica, Sociedad Anónima... Es criterio de esta Dirección General, que la donación a los empleados de equipo de cómputo por parte de Intel, ..., se encuentra gravada con el Impuesto Único sobre las Rentas Percibidas por el Trabajo Personal Dependiente, porque existe un vínculo por un trabajo personal dependiente; y aunque la donación sea producto de un acto unilateral del patrono y a título gratuito, es decir, que no se encuentra originada en ninguna obligación contractual o colectiva con sus empleados, lo cierto es que la ley grava cualquier otro ingreso o beneficio similar a los incluidos en los incisos del artículo 32 citado.

¹¹⁰ “Etimológicamente, la palabra gratificación implica lo dado gratis o lo hecho por gratitud. De esta forma, debe consistir de una liberalidad del empresario, es decir, se otorga discrecionalmente, y en razón de esa naturaleza, se le imposibilita a los trabajadores su exigencia. Este particular es lo que la diferencia primordialmente de lo que se considera salario. El salario, como se ha dicho antes es la contraprestación obligatoria del patrono ante la prestación de los servicios del trabajador. La gratificación consiste de una suma de dinero.”// Vargas Castillo Modesto A. Ministerio de Hacienda, División Normativa de la Dirección General de Tributación. BOLETÍN MENSUAL. Coordinación General del Centro de Documentación y Digesto Tributario. San José. Costa Rica. Mayo 2001

Por lo tanto, el patrono deberá efectuar la retención del impuesto, que de acuerdo al artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de un diez por ciento (10%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna”¹¹¹.

La Ley del Impuesto sobre la Renta señala asimismo aquellos ingresos que no se gravan con este impuesto, según indica el artículo 35:¹¹²

Ingresos no sujetos.

No serán gravados con este impuesto los ingresos que las personas perciban por los siguientes conceptos:

- a) DEROGADO¹¹³

- b) El aguinaldo o decimotercero mes, hasta por la suma que no exceda de la doceava parte de los salarios devengados en el año, o la proporción correspondiente al lapso menor que se hubiere trabajado.

¹¹¹ Vargas Castillo Modesto A. Ministerio de Hacienda, División Normativa de la Dirección General de Tributación. BOLETÍN MENSUAL. Coordinación General del Centro de Documentación y Digesto Tributario. San José. Costa Rica. Mayo 2001

¹¹² El epígrafe original de este artículo, que se denominaba "Exenciones", fue reformado por el artículo 20 de la ley N° 7293 del 31 de marzo de 1992, que lo dejó con el nombre actual.

¹¹³ Derogado por el artículo 20 de la ley N° 7293, de 31 de marzo de 1992.

- c) Las indemnizaciones que se reciban, mediante pago único o en pagos periódicos, por causa de muerte o por incapacidades ocasionadas por accidente o por enfermedad, ya sea que los pagos se efectúen conforme con el régimen de seguridad social, por contratos de seguros celebrados con el Instituto Nacional de Seguros, o en virtud de sentencia judicial; así como otras indemnizaciones que se perciban de acuerdo con las disposiciones del Código de Trabajo.
- ch) Las remuneraciones que los gobiernos extranjeros paguen a sus representantes diplomáticos, agentes consulares y oficiales acreditados en el país, y, en general, todos los ingresos que estos funcionarios perciban de sus respectivos gobiernos, siempre que exista reciprocidad en las remuneraciones que los organismos internacionales -a los cuales esté adherida Costa Rica- paguen a sus funcionarios extranjeros domiciliados en el país, en razón de sus funciones.
- d) DEROGADO¹¹⁴

¹¹⁴ Derogado por el artículo 20 de la Ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992 y por artículo 37 de la Ley N° 7302 de 15 de julio de 1992.

- e) Las comisiones, cuando para su obtención sea necesario incurrir en gastos. En este caso la actividad se considerará como de carácter lucrativo.

Los únicos ingresos no sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con el presente título son los mencionados en los incisos a y d). Por ello, no se les hará ningún otro tipo de liberaciones, descuentos o excepciones contenidos en leyes dictadas con anterioridad a la fecha de vigencia de esta Ley.¹¹⁵

Debemos entender entonces que todas las rentas y concesiones de naturaleza remunerativa están sujetas a este impuesto. La citada normativa fiscal, utilizando la denominación "rentas del trabajo personal dependiente", incluye una serie de conceptos de diferente naturaleza jurídica que, por el solo hecho de presentar la nota común de ser percibidas por las personas físicas en su condición de trabajadores dependientes, quedan sometidas a un mismo régimen de tributación, en este caso, el impuesto al salario. No obstante, los viáticos y demás extremos que pague el patrono al trabajador en el que exista un comprobante de gasto sin que resulten en algún beneficio o ventaja económica para el trabajador, quedan exentos del pago de este tributo.

¹¹⁵ Así reformado, este último párrafo, por el artículo 20 de la ley N° 7293 de 31 de marzo de 1992.

En cuanto a su pago, este se cancela de acuerdo a una escala progresiva de tarifas que varia anualmente por medio de decretos ejecutivos emitidos por el Ministerio de Hacienda.

3. Concepto de Salario para la Seguridad Social

Para la seguridad social es de suma importancia contar con una definición clara de la naturaleza de salario, pues dependiendo de lo que se considera típicamente como salario se calcula la obligación de contribución.

La Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social en su artículo tercero establece que el monto de las cuotas a pagar por la cobertura del Seguro Social se calculará sobre el total de las remuneraciones¹¹⁶ que sean pagadas al trabajador, como consecuencia de la relación obrero-patronal, es decir una relación dependiente.

Es decir, para la Seguridad Social el salario es toda aquella retribución derivada de la relación laboral, esta premisa es reforzada por el Código de Trabajo en sus artículos 18 y 162 se indica que el aporte de la fuerza laboral del trabajador necesariamente debe ser remunerado de cualquier

¹¹⁶ El total de las remuneraciones se refiere a la totalidad del salario, independientemente de la naturaleza del mismo. El salario en especie debe ser cuantificado para el cálculo de la seguridad social. Nuestra legislación laboral, artículo 166 del Código de Trabajo, se le permite al juzgador estimar las remuneraciones en especie en un cincuenta por ciento (50%) del salario que perciba en dinero el trabajador.

clase o forma mediante un salario o sueldo, como una característica del contrato individual de trabajo.

El salario que se grava para efectos de la cotización de seguridad social es aquel devengado por trabajos realizados por un nacional o extranjero que ejecuta sus labores en Costa Rica y además se encuentre en una relación dependiente de un patrono que se encuentre domiciliado en el país, sea como casa matriz, sucursal, o agencia. Estos mismos parámetros son respetados por la Administración para gravar el salario con un Impuesto sobre la Renta.¹¹⁷

¹¹⁷ Un extracto del oficio 296 del 17 de marzo del 2003 de la Dirección General de Tributación señala que "El legislador, en el inciso a) del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere al pago que realiza un determinado patrono a un empleado por la prestación de servicios personales; ...ya que los empleados de la casa matriz, durante un tiempo determinado, prestarán los servicios de apoyo y control a la sucursal para que ésta cumpla con los estándares de calidad gerenciales y operativos, definidos por la casa matriz, y a cambio éstos recibirán su respectivo salario. Esa prestación de servicios, se llevará a cabo en el territorio nacional; donde los profesionales serán nombrados en puestos ejecutivos y desde ese puesto, llevarán a cabo labores de control; recibiendo por sus servicios los correspondientes salarios; siendo esa la conducta que el legislador regula en el Título II de la Ley del Impuesto sobre las Renta; y que además, es congruente con el principio de territorialidad, contemplado en el artículo 1º de la Ley supra citada. Los ingresos obtenidos, por los funcionarios de la casa matriz ubicada en Estados Unidos, que se encuentren laborando en la sucursal ubicada en Costa Rica, están gravados con el Impuesto sobre la Renta de la siguiente manera:

a- Durante los primeros 6 meses de labores sus ingresos están gravados conforme lo dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo 26 y artículo 29, último párrafo de su Reglamento deberán pagar un impuesto del quince por ciento (15%) sobre el ingreso bruto, sin deducción alguna.

b- Después de los seis meses de labores, sus ingresos estarán gravados con el impuesto al salario, según lo dispuesto en el artículo 32, de la Ley de Renta.

Los costos y gastos que reembolsa la sucursal a la casa matriz, por los servicios prestados por los funcionarios, se consideran como remesas de pagos al exterior, a la empresa domiciliada en Estados Unidos, bajo el concepto de asesoramiento técnico, y por ello objeto del impuesto y hecho generador que se establecen en los artículos 52 y 53 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Todos los patronos están en el deber de reportar el salario real de los trabajadores en las planillas de la Caja Costarricense del Seguro Social. El patrono cumple con un rol de agente retención, siendo él el único responsable ante la Caja Costarricense del Seguro Social de no realizar la retención debida y convirtiéndose así personalmente responsable por el pago de dichas cuotas.¹¹⁸

En el caso de salario en especie cabe decir que la Ley de Justicia Tributaria no desarrolla el salario en especie sino en el artículo 29 del Reglamento, en el que se establece un listado de lo que se entiende como "otras rentas" y que desarrollan tipos de salario en especie, y que a su vez, comparten una identidad con aquellas características del salario en especie desarrolladas en el Código de Trabajo en el artículo 166, en su mayoría, pues en el listado del Reglamento se enumeran rentas que no están contempladas como salario en especie por la legislación laboral costarricense. Asimismo la Administración ha desarrollado el mismo tema en el Oficio 1204 de 2 de julio de 1996.

Las erogaciones por concepto del asesoramiento que prestaran los profesionales a su representada, que posteriormente reembolsará a la casa matriz, son considerados gastos deducibles, en la cuantía que no excedan el 10% de las rentas brutas obtenidas durante el período fiscal correspondiente y se hayan practicado las retenciones del impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 inciso k) de la citada Ley."

¹¹⁸ Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social en el artículo 30 establece la responsabilidad personal del patrono en su función de agente retenedor de las cargas sociales.

La Caja Costarricense del Seguro Social comparte el criterio con el Ministerio de Hacienda en lo que se entiende gravable en el salario y el impuesto de renta. Ambas definiciones del objeto del impuesto son amplias, pues incluyen: salarios, sueldos, premios, bonificaciones, gratificaciones, horas extras, salarios en especie¹¹⁹, regalías, aguinaldos, y comisiones. Es la legislación laboral la que difiere definir el objeto de lo que es gravable por tener una definición estricta de lo que es salario.

Creemos importante indicar que para efectos del impuesto sobre la renta la Ley del Impuesto Sobre la Renta número 7092 establece en su artículo 8 los gastos deducibles de la renta bruta, y en el inciso b, específicamente señala que serán deducibles de la renta bruta:

“Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados, siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley”.

Por lo tanto el patrono puede deducir del impuesto sobre la renta que debe pagar, los montos que paga a sus trabajadores por concepto de sueldos, y los otros casos especificados anteriormente.

Sin embargo, el artículo 9 de la ley de comentario establece los gastos que no son deducibles del impuesto, y señala en el inciso h que no son deducibles de la renta bruta:

“Las remuneraciones no sometidas al régimen de cotización de la Caja Costarricense de Seguro Social”

Por lo cual vemos que en caso de que un patrono pague un sueldo a su trabajador pero no lo reporte a la Caja Costarricense del Seguro Social para efectos del pago de las cuotas establecidas no podría realizar en teoría la deducción.

En el caso de la cuota que corresponde pagar al patrono al Banco Popular, la ley orgánica de esta entidad específicamente establece que el monto es deducible del impuesto sobre la renta cuando en su artículo 7 señala que:

“Los aportes de los patronos al Fondo serán deducibles del monto de la renta gravable, para efectos del Impuesto sobre la Renta que éstos deben pagar”

Al respecto la Dirección de Tributación no se ha pronunciado sobre el tema, el cual nos parece importante ya que la correcta retención y pago de las cotizaciones de seguridad social es requisito para la deducibilidad en cuanto al impuesto sobre la renta.

La Dirección respecto a los gastos que son deducibles y a los requisitos que se deben cumplir para ellos se ha pronunciado pero respecto al caso del artículo 8 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que nos parece importante mencionar.

La Ley de Impuesto sobre la Renta, con respecto a los gastos deducibles del impuesto sobre la renta el artículo 8 en su numeral 2 establece que la Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, siempre que, en conjunto, se cumpla con ciertos requisitos, entre los cuales está el que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.

Como vemos, si el agente de retención no cumple con tal requisito de deducibilidad del gasto, este no será deducible.

El problema que ha surgido es si es posible realizar la deducción del gasto, cuando se ha incumplido inicialmente con la retención debida, pero una vez que el agente realiza el pago, se habrá cumplido con el requisito de deducibilidad y entonces, ¿podría deducirse el gasto?

La Dirección General de Tributación sobre el tema ha emitido dos posiciones, primero, mediante la Directriz Interpretativa 06-2002, del 12 de abril de ese año, denominada ***“CUMPLIMIENTO POSTERIOR DEL REQUISITO DE DEDUCIBILIDAD DE UN GASTO CUANDO NO SE EFECTÚO LA RETENCIÓN”***.

En esta Directriz la Dirección señaló que en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el antepenúltimo párrafo numeral 2 del artículo 8 que mencionábamos anteriormente, y en el artículo 44, se establecen requisitos necesarios para que un gasto sea aceptado como deducible para aquellos agentes que tengan la obligación de retener a cuenta o en forma definitiva. Por lo tanto, cuando los agentes de retención no cumplan con tal requisito de deducibilidad del gasto, este no será deducible, lo cual constituye lo que la doctrina ha denominado como una sanción impropia o indirecta.

La Directriz manifiesta que las normas descritas que contienen tal sanción indirecta deben aplicarse en concordancia con todo el ordenamiento jurídico tributario, dado que de lo contrario, su aplicación literal puede generar indefensión de los contribuyentes.

La Directriz permitía que si se resolvía la situación de incumplimiento respecto de la retención, el gasto podía ser tomado en cuenta para fijar la capacidad económica del contribuyente, aunque fuera en otro período.

Posterior a esta Directriz la Dirección General de Tributación Directa emitió otra Directriz que dejaba sin efecto la 06-2002, cuando se emitió la Directriz 28-2003, y mediante la Directriz 30-2003 se trató de justificar la decisión de dejar sin efecto la Directriz del año 2002.

Estas directrices del año 2003 vienen a indicar que si no se realizó la retención, no cabe la deducibilidad del gasto en momento alguno –aunque se repare el incumplimiento- puesto que estamos ante una sanción impropia. En palabras de la Directriz: “la no realización de la retención por parte del agente retenedor o de percepción, da origen a una sanción que consiste en la no deducibilidad del gasto, es decir, cuando el agente de retención no realiza la obligación legal.”

Creemos que la opción correcta debería ser la de permitir realizar la deducibilidad del gasto una vez que se ha cumplido con el requisito previsto por la ley, ya que de esta forma se estaría aplicando la sanción prevista más

de igual forma cumpliendo con las garantías constitucionales para la imposición de sanciones administrativas¹²⁰.

1.2.1. Aspecto Temporal

El concepto básico con el que se relaciona el elemento temporal es el de devengo, por lo que es importante anotar ciertas definiciones de este concepto.

Según la doctrina, el devengo nace en el momento en el que la Ley considera perfeccionado el hecho imponible, y nace la obligación tributaria o el derecho de crédito a favor del sujeto activo.

El momento de devengo es relevante para determinar la normativa aplicable a dicha obligación, por ejemplo, en materia de tipos impositivos o de cuantía. El devengo tiene un carácter instantáneo. Coincide con la realización del hecho imponible, que se agota en esta misma relación (tributos instantáneos). En los tributos periódicos, el devengo puede

¹²⁰ Al respecto ver la sentencia de la Sala Constitucional número 3929 del año 1995, donde la Sala contesta una consulta realizada por varios diputados respecto de ciertos artículos del Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, donde señala que el derecho sancionador del Estado debe cumplir con las garantías constitucionales, al efecto indica que: "...no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado. Se desprende de la lectura de las normas contenidas en los artículos..., que éstas satisfacen, en términos generales, las exigencias mínimas de la garantía fundamental del debido proceso, puesto que en ellos se establecen el conjunto de reglas y procedimientos que el legislador y el ejecutor de la ley deben observar para garantizar los derechos de los ciudadanos, entre ellas, podemos apuntar: a) el respeto al principio "non bis in idem"..., observancia del principio de legalidad y del debido proceso..., la obligación de establecer formalidades de notificación y audiencia..., la motivación de los pronunciamientos dictados al respecto..., el reconocimiento de la necesidad del elemento subjetivo, al menos culposo -negligente- en materia de tales ilícitos..., la exclusión de la sanción administrativa en virtud de la imposición de una por la autoridad judicial..., etc."

representarse al inicio o en el momento conclusivo del periodo impositivo, según lo que el legislador dicte, pues es él quien cuenta con la potestad para ubicar el devengo en cualquier momento del periodo impositivo.

El aporte que hacen patronos y trabajadores por concepto de las cuotas de seguridad social, es un aporte periódico mensual que debe pagarse a la Caja mediante las planillas obrero patronales, dentro de los primeros días de cada mes, en base al salario reportado a pagar al trabajador, es decir, en el caso de las cargas de seguridad social, existe devengo, desde el primer día que el trabajador inicia labores.

Un caso similar, es el pago de impuestos por bienes inmuebles, en que se devenga desde el primer día del periodo fiscal, y un caso contrario es el pago de impuestos, sobre la renta, en que se devenga el último día.

En el caso de las cuotas de seguridad social al ser éstas cobradas según el monto del salario del trabajador, se verifica el hecho generador en el momento en que se devenga el salario para cada periodo, la obligación de contribuir nace al momento en que se genera el salario, al mismo tiempo que se verifica a favor de la Caja su derecho de crédito.

Es sobre el monto del salario bruto que genera un trabajador que se calcula el porcentaje que debe pagar por concepto de las cuotas de seguridad social.

Asimismo, el patrono contribuye con un porcentaje para las cuotas de seguridad social, pero calculado sobre el monto de la suma total de los salarios brutos que paga a sus trabajadores.

El problema que se da con la cuotas de seguridad social en la práctica, es que el patrono se inscribe ante la Caja por medio de los formularios, y proporciona la información sobre los trabajadores que tiene a su cargo y sobre el salario que devengan cada uno de ellos, por lo que entonces el porcentaje que corresponde por concepto de las cuotas de seguridad social es calculado según el salario "reportado por los patronos", el cual muchas veces no coincide con el salario real de los trabajadores.

1.2.2. Aspecto Espacial

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal Administrativo, así como la dirección General de Tributación han analizado abundantemente el tema del principio de territorialidad tributaria. Podríamos definir como parámetro general que este principio es sustentado en si la renta generada se da en territorio nacional o si involucra de forma directa la infraestructura costarricense. La Dirección General de Tributación, también ha emitido el mismo criterio, un ejemplo es el oficio número 320 del 16 de febrero del 2004, que establece lo siguiente:

"Los ingresos que obtienen los funcionarios de la empresa consultante por su actividad desarrollada en el exterior, sí están gravados con el impuesto único sobre

las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente, porque la actividad que genera la renta está involucrada directamente con la infraestructura económica de Costa Rica, y porque los ingresos de los funcionarios son producto de la actividad habitual que en su mayor parte desarrollan en Costa Rica para la empresa nacional. [...]”

Si la actividad que genera un ingreso a una empresa nacional o extranjera, residente o no en el país, es consecuencia de la actividad habitual que se desarrolla en Costa Rica y además se encuentra directamente ligada con la infraestructura económica del país, se tiene por gravados dichos ingresos.

Analizando este principio dentro del tema de la seguridad social, la Dirección General de Tributación, mediante el oficio número 676 del 15 de mayo del 2000, plantea la posición de no ser los competentes para analizar casos en relación con la seguridad social, pero si aporta un criterio en relación con el trabajo realizado fuera del país.

“[...] la sociedad no se encuentra en la obligación de practicar ningún tipo de retención sobre la proporción del salario que paga a dichos ejecutivos por la prestación fuera del territorio nacional. En lo que respecta a la obligatoriedad de practicar retenciones por cuotas del seguro social, le indicamos que este no

es el ente competente para pronunciarse sobre el aspecto referido...”

Es nuestro criterio, que la Dirección General de Tributación, debiera pronunciarse sobre el tema de la seguridad social, pues debe considerar las cuotas como tributos, tal y como lo hemos analizado ampliamente en los capítulos anteriores. Además consideramos que debe ser competencia de la Dirección General de Tributación pronunciarse sobre el principio de territorialidad en relación con los trabajadores que se encuentran en planilla costarricense pero laboran parte de su tiempo fuera del país, estando exentos de pagar tributos proporcionalmente al tiempo que labore en territorio nacional. Este debe ser el mismo esquema que se debería seguir en relación con las cuotas de seguridad social, pues consideramos que los trabajadores en planilla costarricense que por razones laborales debieran dedicar tiempo significativo fuera del país y por ende sus ingresos no se ven relacionados con la infraestructura económica de Costa Rica ni es producto de la generación de riqueza en territorio nacional, y que por ende no está sujeto al impuesto de renta, tampoco debería estar sujeto a la obligación de contribuir con las cuotas de seguridad social por el tiempo que se encuentre fuera del país, pues incluso en casos de asignaciones laborales de largo tiempo, como 2 o 3 años, los trabajadores incurren en un pago de seguridad social en el país que laboran con el fin de obtener los servicios que requieran del Estado y además continúan pagando contribuciones sociales por estar en

planilla costarricense pero sin la posibilidad física de obtener servicios de la seguridad social.

Definir si el ingreso proviene de fuente nacional o no es lo más importante dentro del análisis del principio de territorialidad, con el fin de establecer si está sujeto o no al impuesto de renta.

“[...] Por consiguiente, si los honorarios profesionales que recibió el abogado costarricense remuneran servicios prestados por ese profesional en territorio panameño a una empresa panameña no pueden considerarse de fuente costarricense toda vez que, de conformidad con el principio de territorialidad que sigue nuestra ley para gravar las rentas, no constituyen renta de fuente costarricense[...].”¹²¹

Si el uso, explotación, o fuerza laboral de una persona o derecho que genera ingresos, se da en su totalidad fuera del territorio nacional, no está gravado como principio general, y en caso de que el uso, explotación o fuerza laboral de una persona o derecho, se de parcialmente fuera del territorio nacional, dichos ingresos se encontrarán proporcionalmente gravados según se determine cuales ingresos exactamente son consecuencia de una fuente costarricense.

¹²¹ Dirección General de Tributación. Oficio N. 574 del 21 de junio del 2001.

2. La Obligación Tributaria

Una vez que hemos analizado los elementos del hecho generador en los apartados anteriores, corresponde entonces estudiar los elementos de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es el deber de cumplir la prestación que constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos.

Se puede definir la obligación tributaria como:

“La obligación de dar una suma de dinero, establecida por ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos.”¹²²

Según el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios la obligación tributaria:

¹²² Ferreiro Lapatza, Juan José, IBIDEM, página 93.

“...surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales...”.

2.1. Elementos Cuantitativos

En el caso de las cuotas de seguridad social cada ley orgánica establece el porcentaje que cada contribuyente debe pagar.

2.1.1. Cuota del Seguro de Enfermedad y Maternidad

En cuanto al seguro de enfermedad y maternidad los elementos cuantitativos de dicho seguro deben ser verificados según el porcentaje que debe pagar cada sujeto pasivo de esta obligación que serían el trabajador, el patrono y el Estado.

El monto que corresponde pagar a los trabajadores es de un 5.50% sobre el monto reportado de su salario mensual, sea éste ordinario o extraordinario. En cuanto a los patronos éstos deben pagar un 9.25% del total mensual de los salarios que reportan de sus trabajadores. Por último el Estado como

patrono debe contribuir con un 1.25% sobre la planilla nacional de todos los trabajadores.

2.1.2. Cuota del seguro de pensión por invalidez, vejez y muerte

La pensión se pagará mensualmente e incluirá un pago adicional por concepto de aguinaldo (treceavo mes) igual a una duodécima parte del total de pensiones efectivamente pagadas durante el año a que se contrae.¹²³

Los recursos que financian el seguro de invalidez, vejez y muerte se constituyen en:

- a. Los capitales de reserva acumulados a su favor, a la fecha de vigencia del presente Reglamento.

Esta reserva de capital lo podemos considerar como el acumulado del dinero cotizado a través del tiempo laborado por el trabajador que se ha mantenido en las arcas de la Caja Costarricense del Seguro Social, claro está que esto es la teoría del correcto funcionamiento para asegurar a todos los cotizantes que el dinero invertido podrá responder ante sus necesidades en el futuro. Sin embargo, el estado financiero de la Institución no permite que se pueda acumular el capital como una reserva para cada asegurado, sino que es invertido de forma casi inmediata para responder a las

¹²³ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 23.

necesidades que deben ser enfrentadas ante los actuales asegurados que se encuentran elegibles para obtener la pensión.

b. Las cuotas con que obligatoriamente deben contribuir el patrono, el trabajador y el Estado como tal.

Esta obligación es dada por ley y exige por su naturaleza un carácter imperativo hacia su cumplimiento. La obligación tripartita entre el patrono, el trabajador y el Estado es importante pues permite que todas las partes involucradas en la creación y en el desarrollo de una actividad lucrativa contribuyan de una forma proporcional al resultado que reciben por su aporte al financiamiento de dicho seguro.

c. Las cuotas de los asegurados voluntarios, otros aportes y contribuciones de grupos no asalariados.

Estas cuotas nacen con la idea de universalizar el seguro a todos los trabajadores independientemente del tipo de labor que realicen. Es decir, se trata de ampliar la posibilidad de que solamente los trabajadores asalariados y en estado de subordinación puedan obtener los beneficios del régimen. Esta forma de financiamiento permite ampliar por disposición de la Junta Directiva de esta institución, la posibilidad de que un trabajador independiente pueda voluntariamente acogerse a dicho régimen para lograr beneficiarse de una pensión por invalidez, vejez o muerte. La idea debe

entenderse con la intención de ampliar la forma de recaudación de aportes, pero no una obligación para los trabajadores independientes de acogerse a dicho régimen.

Cabe señalar, que la naturaleza voluntaria de este aporte específico, elimina, por su falta de coacción la posibilidad de configurarla como una figura tributaria.

El intentar que todos los trabajadores, incluyendo, los trabajadores independientes, se encuentren obligados a cotizar para el régimen de pensiones, elimina la intención verdadera del constituyente cuando en actas se establece que la seguridad social a través de sus cargas sociales nace como una forma de subsidiar al trabajador asalariado, al trabajador que va a requerir recibir un salario cuando no pueda seguir laborando en las mismas condiciones, sea por invalidez o por vejez.

A nuestra percepción, nunca fue intención del constituyente establecer el régimen de seguridad social de forma obligatoria a aquellos trabajadores que tiene un ingreso o un trabajo de forma independiente y que les permite hacer su reserva económica a su discreción.

Es nuestra opinión, que la intención de ampliar el ámbito de obligatoriedad por Ley por parte de la Caja Costarricense del Seguro Social, es una manera

más de obtener los recursos económicos que se necesitan para financiar un régimen actualmente colapsado.

Si bien es cierto, que todos como ciudadanos tenemos una obligación moral de ayudar a aquel que se encuentra en un estado de necesidad, no significa que dicha obligación pueda ser modificada por ley, y en contra de la intención expresa del constituyente que hace nacer el régimen de seguridad social de nuestro país.

d. El producto de las inversiones de fondos de reserva.

El producto de inversiones, en el caso de la Caja Costarricense del Seguro Social, son intereses ganados por la inversión en certificados a plazo o en otros movimientos financieros con dineros retenidos del presupuesto de la Institución que constituyen fondos de reserva. Esto tiene como objetivo, utilizar los intereses de un fondo de reserva para un aumentar el patrimonio e invertir en proyectos específicos sin tomar mano del capital invertido.

e. Otros ingresos que pudieran captarse y las donaciones¹²⁴.

La amplitud del término de “otros ingresos que pueden captarse” presenta una problemática para la Institución y cualquier otro ente fiscalizador de los

¹²⁴ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 32.

fondos recibidos por la Caja Costarricense del Seguro Social por la legalidad de los ingresos que no se limitan o se condicionan por ley.

Definitivamente este Reglamento deja abierta la posibilidad de que la Institución pueda dar defender la legalidad a los ingresos de cualquier naturaleza. Más peligroso resulta inclusive que se le permita a la Institución justificar ingresos cuando no es fiscalizada de ninguna forma sobre la disposición que ésta hace con los recursos económicos de la misma.

La última forma de financiamiento establecida por el Reglamento es la donación. Haciendo una distinción con la amplitud de "otros ingresos". La donación es un contrato gratuito, solemne, unilateral, no sujeto a contraprestación, que genera una ventaja patrimonial específica y constituye en un enriquecimiento autorizado legalmente. Para que la Caja Costarricense del Seguro Social pueda legalmente recibir una donación, es necesario que quien quiere donar un bien a la Institución, cumpla con requisitos, como ejemplo se puede mencionar, el asegurar que el bien es para beneficio de la institución en general y no a funcionarios públicos que se pueden ver beneficiados por mediar en dicha transacción.

En cuanto a los ingresos por concepto de contribuciones regirán las siguientes disposiciones:

a. En el caso de los asegurados obligatorios se cotizará un 7.50% sobre el total de salarios devengados por cada trabajador, según los siguientes porcentajes:

Patrono: 4.75% de los salarios de sus trabajadores

Trabajador: 2.50% de su salario

Estado como tal: 0.25% de los salarios de todos los trabajadores

b. En el caso de los asegurados voluntarios o por cuenta propia, la contribución será del 7.50% sobre el total de ingresos de referencia.

Correspondiendo al Estado como tal el 0.25% sobre dichos ingresos y a los trabajadores y al Estado en su condición de subsidiario de este grupo, el restante 7.25%, 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 Económica¹²⁵.

2.1.3. Cuota del Banco Popular y de Desarrollo Comunal

El artículo 5 de la Ley Orgánica del Banco Popular establece que:

¹²⁵ Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Art. 33.

El fondo de trabajo se formará por:

a. Un aporte del 0,5 % mensual sobre las remuneraciones, sean salarios o sueldos que deben pagar los patronos, los Poderes del Estado y todas las instituciones públicas; y

b. Un aporte del 1% mensual sobre las remuneraciones, sean salarios o sueldos que deben pagar los trabajadores. Los patronos deducirán a los trabajadores su aporte y deberán depositarlo en el Banco en la forma y plazos que determine el Reglamento de esta ley. (Reformado por Ley No. 5435 del 29 de noviembre de 1973)

Relacionando la contribución de la carga del Banco Popular con la obligación tributaria, podemos decir que como tipo impositivo de dicha contribución corresponde de parte de los patronos un 0,5% del total mensual de las planillas reportadas, y en caso de los trabajadores corresponde a un 1 % del salario reportado.

Tenemos entonces claro, que el tipo impositivo corresponde a los montos especificados, sea el 0,5% y el 1% para cada caso específico.

Es importante mencionar que además del ahorro obligatorio, los trabajadores pueden realizar un ahorro en forma voluntaria, por lo que en

estos casos serían los patronos los que deben retener la suma que el trabajador disponga.

Ahora bien, el 0,5% aportado por los trabajadores no se incluye en el presupuesto del Banco Popular, pues entra directamente a un fondo destinado en su totalidad a ofrecer la posibilidad de obtener crédito para los trabajadores que pretenden una ayuda económica de parte de esta entidad financiera.

A pesar de que los dineros aportados por los trabajadores deben destinarse a créditos sociales y créditos de vivienda en su totalidad, muchas veces no cubren las necesidades y los costos financieros que se requieren para llevar a cabo con éxito dichos programas; y es entonces cuando el banco debe financiar esos créditos con otros recursos del Banco.

El dinero aportado por los trabajadores se queda en el Banco por un periodo de dieciocho meses, ingresando como una cuenta de pasivo a favor de los trabajadores. Después de transcurrido ese tiempo, el Banco transfiere el monto que le corresponde a cada trabajador a una operadora de pensiones seleccionada previamente por el trabajador.

El Banco no solamente devuelve al trabajador el dinero del aporte, sino que reconoce los intereses generados durante los dieciocho meses. El interés

promedio que reconoce el Banco es de aproximadamente un 11,5% durante los dieciocho meses.

La Ley de Protección al Trabajador, establece los lineamientos en su artículo 13, señalando que para conocer la tasa de interés que se va a otorgar, esta tasa: a) no puede ser menor que la inflación de los dos años anteriores, y b) no puede ser mayor que la tasa de interés de vivienda.

Si analizamos detenidamente el aporte realizado por los trabajadores podríamos decir que éste aporte no constituye un tributo, sino mas bien, un empréstito forzoso, ya que se obliga al Banco a prestar dinero a los trabajadores, por lo que luego existe reembolso y devolución de las cuotas aportadas por los trabajadores.

Del análisis de las cuotas que se destinan al Banco Popular observamos que la cuota patronal ingresa a aumentar el patrimonio del Banco, más la cuota obrera no, ya que es devuelta en el plazo establecido a los trabajadores.

“La diferencia de la cuota obrero patronal en relación con los tributos ordinarios estriba en que aquellos ingresos no se integran al Presupuesto General...La cuota patronal pasa a incrementar el patrimonio del Banco para el correcto cumplimiento de sus fines legales, mientras que la cuota obrera continua siendo

propiedad del trabajador, que podrá retirar tras un año percibiendo –con toda justicia- los respectivos intereses legales”¹²⁶

El 1% que aportan los patronos, si aumenta el patrimonio del Banco, a pesar de que no entra de forma directa dentro del presupuesto del Banco.

La Asamblea Legislativa, mediante la promulgación de una Ley puede obligar al Banco a trasladar algunos montos para la financiación de otros proyectos. Este es el caso de la Ley de Protección al Trabajador, en la cual se obliga al Banco a trasladar un 0,25% del porcentaje por concepto de aporte patronal al Régimen de Pensión Complementaria, convirtiéndose este monto en un pasivo a favor del Régimen.

Existen otros casos en los que se obliga al Banco a financiar un proyecto específico con un porcentaje de sus ingresos, y es el caso de la Ley 8262 para el Fortalecimiento de la pequeña y mediana empresa, mediante la cual se dispone la creación de dos fondos, el primero de garantías y el segundo de financiamiento.

¹²⁶ Valverde Alpízar, Sergio Alonso, “Potestades Parafiscales del Banco Popular y de Desarrollo Comunal”, Revista Acta Académica, Universidad Autónoma de Centro de América. Ver la página web: <http://www.uaca.ac.cr/acta/2000may/sava.htm>

Es el fondo de garantías el que fue financiado por un aporte de nueve mil millones por parte del Banco Popular del otro 0,25% que no se destina al fondo de pensiones complementarias, convirtiéndose en otra cuenta pasiva a favor del fondo de garantía. Una vez que el Banco completó el aporte por el monto establecido, el 0,25% el Banco empieza a captar de nuevo ese ingreso como aumento en su patrimonio.

2.1.4. Cuota al Instituto Mixto de Ayuda Social

El aporte destinado para el I.M.A.S. de parte de los patronos se configura en el 0.5% sobre el salario de los trabajadores reportados en planilla.

De este medio por ciento mensual sobre las remuneraciones, que le corresponde por ley al IMAS, de conformidad con el artículo 14 de la Ley de Creación del Instituto Mixto de Ayuda Social, deben pagarle a la Caja Costarricense del Seguro Social un 0.91%, según el actual y reformado convenio entre la CCSS como ente recaudador y el IMAS como sujeto activo de la obligación.

La contribución que los patronos hacen al IMAS con la carga social es de 0.05% del salario del trabajador en planilla. Este porcentaje es muy bajo en comparación con porcentajes de otras instituciones que reciben dinero por parte de las cargas sociales. Sin embargo, esto no deja de ser un monto necesario para llevar a cabo proyectos de la Institución de ayuda y bien social.

Según la Memoria Anual de la Contraloría General de la República del año 2003 el monto que ingresó como recursos económicos al IMAS proveniente de los “impuestos a las nóminas de empleadores públicos y privados” representó el 35.3% del total de ingresos del IMAS en ese año¹²⁷.

2.1.5. Cuota al Instituto Nacional de Aprendizaje

Según el régimen financiero del INA, éste debe financiarse según señala el artículo 15 de la Ley Orgánica¹²⁸ de la siguiente forma:

El uno coma cinco por ciento (1,5%) sobre el monto total de las planillas de salarios pagadas mensualmente por los patronos particulares de todos los sectores económicos cuando ocupen en forma permanente por lo menos a cinco trabajadores.

En cuanto a los patronos del sector agropecuario éstos deben de pagar un cero coma cincuenta por ciento (0,50%) de ese monto total de las planillas, siempre y cuando tengan a su servicio, un número superior a diez trabajadores en forma permanente.

¹²⁷ El memorial de la Contraloría señala que: “...en el año 2003 el IMAS recibió un total de ¢17.095.7 millones...Un 65% de esos ingresos provienen de dos fuentes: Impuestos sobre las nóminas de empleadores públicos y privados - ¢6.028.5 millones (35.3%)- y Transferencias corrientes y de capital provenientes del Fondo de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares (FODESAF) - ¢5.079.2 millones (29.7%)-.”

¹²⁸ Este artículo fue reformado por el artículo 89, de la Ley 7983, del 18 de febrero de 2000, de la Ley de Protección al Trabajador.

Relacionando la contribución de la carga del INA con la obligación tributaria, podemos decir que como elemento cuantitativo de dicha contribución corresponde de parte de los patronos particulares un 1,5% del total mensual de los montos por salarios de sus trabajadores, reflejados en las planillas; y en caso de los patronos del sector agropecuario corresponde a un 0,5 % cuando tengan más de 10 trabajadores, todos en forma permanente.

2.1.6. Cuota a FODESAF

El artículo 15 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares, establece el porcentaje de recargo del 5% sobre el total de sueldos y salarios que los patronos públicos y privados pagan mensualmente a sus trabajadores.

Por lo que la base imponible en este caso es ese 5% que se obtiene de ese recargo sobre el monto total de planillas por concepto de salarios que se le hace a los patronos.

El financiamiento en su mayor parte de FODESAF se da por dos medios que juntos constituyen según datos de la Contraloría General de la República aproximadamente el 97,5% del total de los recursos de la institución. De ese porcentaje el 69,1% corresponde al monto que ingresa a FODESAF por concepto del 5% de recargo que establece el artículo de comentario.

Si bien es cierto, que el presupuesto de FODESAF no está únicamente constituido por el 5% recaudado de las planillas reportadas ante la Caja Costarricense del Seguro Social, pues también obtienen financiamiento por parte del impuesto de ventas; es el porcentaje recaudado por el SICERE, el monto con el que normalmente puede FODESAF contar, pues siendo el Ministerio de Hacienda el ente encargado de cobrar y entregar el dinero a FODESAF, muchas veces no llega a las arcas de esta institución, pues el Estado debe primero cumplir con necesidades propias del Estado.

Es interesante comentar que la Contraloría en su memoria respecto al año económico 2003, indicó que efectivamente el Ministerio de Hacienda no hace entrega de todos los recursos por concepto del impuesto de venta que le correspondería a FODESAF, y que en ese año específico los ingresos fueron menores en grandes proporciones respecto de las cifras que se habían presupuestado.

Al respecto la Contraloría General de la República indicó que para el año 2003:

“...En relación con la recaudación efectiva de los ingresos se recibieron ₡80.393.2 millones en total, lo que representa un 89,0%, del monto presupuestado, sin embargo, persiste la situación de años anteriores,

referentes a la falta de giro de la totalidad de recursos por parte del Ministerio de Hacienda...”

Como se observa de lo apuntado por la Contraloría FODESAF no recibe el monto total de los ingresos que le corresponden, lo cual viene a entorpecer la ejecución de los diferentes proyectos que se financian por medio de esta entidad.

2.2. Extinción de la Obligación Tributaria

Dentro del derecho tributario sustantivo o material que venimos desarrollando es necesario analizar, el tema del pago, las figuras de prescripción, compensación, condonación, que son las formas a través de las cuales se produce la extinción de la obligación tributaria.

Con respecto a la extinción de la obligación en el caso de las instituciones como el INA, IMAS, y FODESAF, es importante recordar que existen reglas de interpretación cuando se trata de leyes generales y leyes especiales.

Por lo cual el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se utiliza en forma supletoria en todos aquellos casos en que las Leyes Orgánicas no hayan regulado específicamente.

Por lo anterior, en lo relativo a la extinción de la obligación tributaria del tributo a estas instituciones, ésta se rige por lo que dispone el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en cuanto a la extinción de la obligación tributaria, puesto que las Leyes Orgánicas respectivas dejan ese vacío, para ciertos casos.

Según el artículo 35 del Código de Procedimientos Tributarios, los medios de extinción de la obligación tributaria son: a) el Pago; b) la Compensación; c) la Confusión; d) la Condonación o remisión; y e) la Prescripción¹²⁹.

Es importante aclarar que según el Código la novación se admite, únicamente, cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación.

Todos éstos son posibles medios que dan lugar a la extinción de la obligación en el pago de la carga a las respectivas instituciones, siendo, como ya dijimos que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios se utiliza supletoriamente.

Se podría anotar, que la dación en pago no está contemplada como una posible forma de extinción, esto porque la definición de tributo según nuestro Código de Procedimientos Tributarios, éstos deben ser en dinero.

¹²⁹ Véase criterio de la Asesoría Legal del INA número 430-2005. Anexo 3.

Sobre este punto, podemos ver el criterio emitido por el Departamento de Asesoría Legal de INA, sobre un caso en que un patrono moroso, solicitaba al INA permitir el canje con ciertos servicios, para saldar la deuda, a lo cual en Instituto señaló que:

"La obligación surgida por el no pago del tributo al INA es de naturaleza tributaria y no mercantil... Siendo que, la obligación generada con el INA es de origen tributario esta no es susceptible de extinción por medio de dación en pago, propuesta, toda vez que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al respecto indica en su artículo 35 sobre los medios de extinción de la obligación tributaria... Este canje propuesto por la empresa constituye una dación en pago, modo no previsto en el artículo anterior, por cuanto se tiene por excluido de la actividad tributaria del INA. Es importante indicar que el INA es un administrador tributario además de un sujeto de derecho público, por cuanto, sometido al principio de legalidad. Por lo anteriormente dicho, tiene que someter su actuación al principio de reserva de ley."¹³⁰

¹³⁰ Ver criterio del Departamento de Asesoría Legal del Instituto Nacional de Aprendizaje número AL-1720-2003.

Como vemos no es posible que un patrono moroso que es por ejemplo productor de herramientas, pretenda pagar al INA su deuda sobre la contribución que le debe por ley, por medio de sus productos, aunque estos pudieran ser de utilidad para el Instituto.

2.2.1. El Pago

El pago es la forma normal con la que se extingue una obligación. El pago de la deuda tributaria es la realización de la prestación (la entrega de una cantidad de dinero) que constituye el objeto de la obligación.

El patrono como contribuyente y como agente retenedor de las cuotas obrero patronales debe realizar el pago de los montos que le corresponden por medio del sistema de recaudación de la Caja que es el SICERE que es el sujeto legitimado para la realización del cobro.

2.2.2. Prescripción

El tema de la prescripción en el proceso de recaudación de impuestos en nuestro país, el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, en su artículo ochenta y seis dice:

“La prescripción es la forma de extinción de la obligación que surge como consecuencia de la inactividad de la Administración Tributaria en el ejercicio de la acción cobratoria... La declaratoria de

prescripción se aplicará de oficio o a petición de parte, por medio de la Oficina de Cobros Judiciales de la Dirección General de Hacienda, y requerirá de la aprobación de la Contraloría General de la República... Emitida la declaratoria de prescripción del adeudado, la dirección General de Tributación Directa, procederá a su cancelación en la cuenta integral tributaria.”

Debemos analizar el caso de la prescripción para cada entidad, ya que éstas la establecen en forma distinta.

1. Caja Costarricense del Seguro Social

La Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social, no establece de forma clara un plazo de prescripción, para el caso del cobro de las cuotas obrero patronales que se encuentran en mora.

Según entrevista con la Licenciada Judith Rojas del Departamento Jurídico de la Caja, ellos se basan en el artículo 56 párrafo final de la Ley Constitutiva de la Caja, para determinar el plazo de prescripción a utilizar.

El párrafo final del citado artículo señala que: “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.” Este es el plazo de prescripción que maneja la Caja para el caso de las cuotas obrero patronales.

2. BANCO POPULAR

El Banco Popular a diferencia del IMAS, INA y FODESAF, establece en su ley orgánica el plazo de prescripción para la extinción de la obligación por concepto de las cuotas obrero patronales.

El artículo 13 de la Ley Orgánica del Banco Popular en lo que interesa señala que:

“El plazo de prescripción para el cobro de la cuota patronal y del ahorro de los trabajadores, será de cinco años a partir del momento que fueran exigibles.”

3. IMAS, INA y FODESAF

La ley de creación del IMAS en su artículo 16, indica que:

“La contribución establecida en el inciso a) del artículo 14 que no sea pagada en el plazo que se fije en el Reglamento, lo cobrará el IMAS por la vía ejecutiva... Las certificaciones que expida el IMAS, por medio del departamento respectivo, constituirán título ejecutivo sobre el cual sólo podrá oponerse la excepción de pago”.

A nuestro parecer la frase final de este artículo quebranta un principio fundamental, que es el de seguridad jurídica, ya que no es posible que solamente exista la excepción de pago, dejando por fuera la prescripción, lo que haría que la obligación de pagar la cuota correspondiente fuera indefinida en el tiempo.

La Ley 4760 del IMAS no establece un plazo de prescripción, pero por una razón de seguridad jurídica como señalamos anteriormente, se debe aplicar una norma supletoria como sería el caso del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Según entrevista con el Departamento de Asesoría Legal del IMAS¹³¹, existen varias resoluciones judiciales donde se establece que para efectos del vacío legal sobre prescripción se debe utilizar el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establece un plazo de prescripción de 3 años.

En el caso del INA, aplica de la misma forma para la prescripción ya que su Ley Orgánica es omisa en este tema, por lo que se utiliza el plazo indicado por el Código de Normas y Procedimientos Tributario.

Véase en este sentido el criterio de la Asesoría Legal del INA número 430-2005, que analiza la prescripción para el caso de esta entidad:

¹³¹ Entrevista realizada a la Licenciada Laura Cisneros del Departamento de Asesoría del Instituto Mixto de Ayuda Social.

“El análisis de prescripción de esta contribución especial se debe hacer con base en la exacta aplicación de las reglas de prescripción contenidas en el artículo 51 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en razón de que la Ley 6868, no regula aspectos de prescripción, en cuanto, al tributo que contiene, y se debe integrar, jurídicamente, en forma supletoria, de las disposiciones de orden general contenidas en la Ley 4755 de 29 de abril de 1971.”

Capitulo 4

Derecho Tributario Formal.

Capítulo 4

Derecho Tributario Formal

El derecho tributario formal como rama del derecho encargada de dirigir las normas hacia un eficiente desarrollo de las funciones públicas para obtener los ingresos que la administración tributaria del Estado requiere para ejecutar de forma efectiva los presupuestos del derecho tributario material.

1.1. Potestades de Fiscalización

1.1.1. Seguro de Enfermedad y Maternidad y Seguro de Invalidez Vejez y Muerte.

La Caja Costarricense del Seguro Social ostenta la potestad administrativa de gestión del tributo y la potestad financiera sobre el producto recaudatorio del tributo, a pesar de no ser el titular en la potestad normativa.¹³²

Es con la Ley de Protección al Trabajador, que se amplían las potestades de la inspección de la Caja Costarricense del Seguro Social mediante reforma a la Ley Orgánica de la Institución¹³³. Reconociendo a los inspectores un

¹³² Torrealba Navas, Adrián. Sujetos de la Obligación Tributaria.

¹³³ Ley de Protección al Trabajador número 7983. Reforma del artículo 20 de la Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social.

carácter de “autoridades”, con los deberes y atribuciones establecidas en los artículos 89 y 94 de la Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Configurándose algunos de los deberes a realizar dentro de sus potestades de fiscalización sobre el patrono y los lugares de trabajo que tienen una obligación de contribuir a la seguridad social, los siguientes:

- (a) La de visitar los lugares de trabajo a cualquier hora del día, e incluso durante la noche cuando ello sea necesario;

Esta potestad de fiscalización tiene una naturaleza relativa, pues depende de que la empresa permita la entrada de los inspectores. Una entrada sin el consentimiento de la empresa deberá hacerse solo en casos que se cuente con una orden de allanamiento del local, bajo los términos del artículo 123 de la Constitución Política y 113 del Código Tributario, que establece la necesidad de una resolución judicial previa que ordene el allanamiento del local.

- (b) Los inspectores tendrán la facultad de revisar los libros de contabilidad, de salarios y planillas, medios de pago, y cualesquiera otros documentos de trascendencia para poder realizar su labor;

Según el tributarista costarricense, José Antonio Saborío Carrillo, la reforma que hace nacer esta potestad, es una burla a la finalidad garantista del artículo 24 de la Constitución Política. Pues no aplican los nuevos requisitos formales de validez sobre la interceptación de comunicaciones o la revisión y secuestro de documentos adicionados mediante reforma de la ley numero 7607 de 1996 de la Constitución Política, por estar la reforma al artículo 20 de la Ley Orgánica de la Caja Costarricense del Seguro Social haciendo referencia a una ley anterior a la reforma constitucional- artículos 89 y 94 de la Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo y del Seguro Social- siendo inaplicable, según votos de la Sala Constitucional¹³⁴, la reforma garantista del derecho a la intimidad de la intromisión de los órganos de la Administración Pública, en el caso concreto la intromisión en la documentación de los contribuyentes, de manera que la revisión se limite a lo estrictamente necesario y relevante para alcanzar el cumplimiento de las competencias del ente y órgano administrativo.

- (c) En casos especiales y en los que la acción de los Inspectores deba ser inmediata, podrán requerir el auxilio de las autoridades de policía, únicamente para que no se les impida el cumplimiento de sus deberes;

¹³⁴ Voto 6497-96 de la Sala Constitucional.

Sea para allanar el local donde se encuentre la empresa o para el secuestro de documentos, los inspectores deberán contar con una resolución judicial que así lo ordene, de conformidad con los artículos 23 de la Constitución Política y de forma supletoria los artículos 113 y 114 del Código Tributario.

El otorgar a los Inspectores de la Seguridad Social la posibilidad de contar con auxilio de autoridades de policía para cumplir con sus deberes, no significa el permiso para incumplir con los requisitos legales establecidos por la Constitución o ley.

- (d) Las actas que levanten los inspectores y los informes que rindan en materia de sus atribuciones, tendrán el valor de prueba muy calificada, y sólo se prescindirá de ellas, si hubiere otras que de modo evidente revelen la inexactitud, falsedad o parcialidad del acta o informe;

Esta potestad otorgada al Inspector contradice lo manifestado por la Sala en reiterados votos, al señalar que “no tiene mayor trascendencia frente al sistema de libre apreciación de la prueba..., de forma que las actas pueden ser discutidas e impugnadas en su totalidad en su caso.”¹³⁵

¹³⁵ Voto de la Sala Constitucional N.6497-96 de las 11:02 horas del 2 de diciembre de 1996.

(e) El Director del Departamento de Inspección de la Caja tendría la facultad de solicitar por escrito, a la Tributación y a cualquier otra oficina pública, la información contenida en las declaraciones, los informes y los balances y sus anexos sobre salarios, remuneraciones e ingresos, pagados o recibidos por los asegurados, a quienes se les podrá recibir declaración jurada sobre los hechos investigados.¹³⁶

Asumiendo que se cuenta con una declaratoria formal de la naturaleza tributaria de la carga social, esta reforma plantea un fundamento jurídico para defender el intercambio de información entre la Caja Costarricense del Seguro Social y otras Administraciones Tributarias (Tributación Directa, Municipalidades, etc.), como consecuencia de la equiparación de normas y aplicación supletoria del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

1.1.2. Banco Popular y de Desarrollo Comunal

Según lo establecido en el artículo 13 de la Ley Constitutiva del Banco Popular el Banco está en la facultad de designar inspectores que podrán compulsar el pago de los montos adeudados a la entidad por concepto de las cuotas obrero patronales.

¹³⁶ Saborío Carillo, José Antonio. Algunos comentarios en torno a la ampliación de potestades de la Inspección de la C.C.S.S.

La normativa del Banco indica que los inspectores tienen carácter de autoridad, y deben regirse por los deberes y atribuciones que se especifican en los artículos 89 y 94 de la Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social¹³⁷.

1.1.3. INA, IMAS, FODESAF

Ninguna de estas instituciones está facultada por sus leyes orgánicas para designar inspectores que fiscalicen la recaudación de las cuotas por concepto de seguridad social que les corresponden, por lo que deben realizar cualquier procedimiento por medio de los inspectores autorizados de la Caja.

¹³⁷ El artículo 89 de la Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo señala sobre los inspectores que: "Los Inspectores de Trabajo tendrán derecho a visitar los lugares de trabajo, cualquiera que sea su naturaleza, en distintas horas del día y aún de la noche, si el trabajo se desarrollare durante ésta. Podrán revisar libros de contabilidad, de salarios, planillas, medios de pago, y cualesquiera otros documentos y constancias que eficazmente les ayuden a realizar su labor y que se refieran a los respectivos trabajos. Si encontraren resistencia injustificada, darán cuenta de lo sucedido al Juez de Trabajo que corresponda, de lo que informarán a la mayor brevedad a la Jefatura de la Inspección."

El artículo 94 de la misma ley señala que: "Las actas que levanten los Inspectores y los informes que rindan en materia de sus atribuciones, tendrán el valor de prueba muy calificada, y sólo se prescindirá de ellas, si hubiere otras que de modo evidente revelen la inexactitud, falsedad o parcialidad del acta o informe".

1.2. Procedimiento Determinativo de Oficio

La determinación de la obligación tributaria consiste en el 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 cualitativo de la obligación.

En cuanto a la determinación debemos hacer primero la aclaración en cuanto a las modalidades que existen en cuanto a la determinación de la obligación tributaria.

1. Determinación por el sujeto pasivo¹³⁸

En este caso la determinación se realiza con base en las declaraciones que lleva a cabo el sujeto pasivo, es decir, existe una autodeterminación, y la Administración tiene facultad para verificar y rectificar si existe algún error.

¹³⁸ El artículo 122 del Código de Normas y procedimientos Tributarios establece: Determinación por los contribuyentes y declaración jurada: "La determinación debe efectuarse de acuerdo con las declaraciones juradas que presenten los contribuyentes y responsables en el tiempo y las condiciones establecidas por la Administración Tributaria, salvo cuando este Código o las leyes particulares fijan otro procedimiento. La declaración debe presentarse en los formularios oficiales aprobados por la Administración."..... "Debe entenderse por declaración jurada, la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes y responsables, bajo juramento, en los medios aludidos en los párrafos anteriores, con los efectos y las responsabilidades que determina este Código."

2. Determinación de Oficio

Se da cuando corresponde a la Administración determinar la obligación tributaria. También puede darse la determinación de oficio cuando el sujeto pasivo no ha realizado la declaración, por lo que habría incumplido con su deber y le corresponde a la Administración realizar la determinación.

El artículo 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece sobre la determinación de oficio en el caso de incumplimiento del sujeto pasivo que:

“Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas, o cuando las presentadas sean objetadas por la Administración Tributaria por considerarlas falsas, ilegales o incompletas, dicha Administración puede determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente o responsable sea en forma directa, por el conocimiento cierto de la materia imponible, o mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella”

El mismo artículo establece tres circunstancias que de ser verificadas la Administración determinará de oficio la obligación.

- a) Que el contribuyente no lleve los libros de contabilidad y registros a que alude el inciso a) del artículo 104 de este Código;
 - b) Que no se presenten los documentos justificativos de las operaciones contables, o no se proporcionen los datos e informaciones que se soliciten;
- y
- c) Que la contabilidad sea llevada en forma irregular o defectuosa, o que los libros tengan un atraso mayor de seis meses.

3. Mixta

La Determinación mixta 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.

Vamos a analizar el procedimiento que utiliza la Caja Costarricense del Seguro Social para la determinación de la obligación que le corresponde.

El patrono está obligado a inscribirse como tal ante la Caja Costarricense del Seguro Social según los requisitos que establece la entidad para el trámite de "Inscripción Patronal".

Además el patrono tiene la obligación del patrono de agregar a la planilla de trabajadores para la Caja Costarricense del Seguro Social, a todos los empleados que inicien labores, en un plazo de 8 días.

El patrono debe proporcionar los datos de los trabajadores, con la información que detalla las calidades del trabajador, el puesto a ocupar, el salario a devengar y la fecha de inicio labores, y llenar con estos datos los formularios entregados por la Caja.

En caso de ser el primer trabajador en ser reportado ante esta Institución, el patrono deberá solicitar una planilla y completar toda la información una vez que él en su calidad de patrono se haya inscrito como tal.

Una vez que el patrono ha entregado los datos de sus trabajadores, la Caja mensualmente hará llegar al patrono la planilla con la nómina completa de sus trabajadores, los salarios reportados y el aviso de cobro.

Es en las planillas donde consta el salario de cada trabajador, información dada por el patrono y que se presume cierta. Sobre ese monto es que debe la Caja calcular el porcentaje de ley que se reducirá del salario del trabajador y el porcentaje sobre el cual el patrono deberá pagar de forma adicional.

Es a través de la figura del Inspector de la Caja Costarricense del Seguro Social, y en estricto apego al Reglamento del Procedimiento para Verificar el Cumplimiento de las Obligaciones Patronales ante la Caja del Seguro

Costarricense del Social¹³⁹, que es posible auditar o revisar los datos suministrados por el patrono en planillas.

El objeto de este Reglamento es lograr verificar la verdad real y ofrecer una protección para los derechos e intereses legítimos de las partes y del ordenamiento jurídico en general.

La intervención del Inspector, como la persona encargada de verificar los datos suministrados por el patrono, se puede iniciar de oficio, por solicitud del patrono, por solicitud del trabajador o por denuncia de un tercero. Esta intervención permite practicar cualquier tipo de investigación, diligencia, y/o exámenes de conformidad con los principios de celeridad y eficiencia, que tengan como finalidad comprobar la veracidad de la información, en caso de que un patrono omitiera información en relación a los trabajadores o sus salarios, o cuando dicha información no responde a una realidad o se encuentre incompleta. El resultado estas diligencias conforman el contenido de un informe confeccionado por el inspector a cargo. Este informe, de naturaleza "iuris tantum" es presumido verdadero y en caso de que el patrono considere que las diligencias del Inspector no son correctas o presentan irregularidades, tiene la posibilidad de presentar dentro del plazo de quince días la prueba de descargo, una descripción clara y precisa de los incumplimientos y cualquier otra alegación judicial que considere pertinente.

¹³⁹ Aprobado por la Junta Directiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, en el artículo 24 de la sesión 7062, celebrada el 24 de setiembre de 1996.

La resolución que otorgue el traslado contendrá además de una descripción de los incumplimientos y elementos de prueba, una cuantificación total de la deuda. Una vez evacuada la prueba testimonial en caso de que exista, se cuenta con un plazo de cinco días para que las partes presenten escritos con las conclusiones, sin que requiera de una resolución que lo disponga. Una vez terminado este plazo, el Inspector, cuenta con un plazo de diez días para enviar el expediente con un proyecto final a la Sucursal encargada, que cuenta con un plazo de diez días a partir de que recibe el expediente para dictar una resolución. Esta resolución de acto final deberá ser notificada al patrono de conformidad con el procedimiento y elementos estipulados en el reglamento anteriormente citado.¹⁴⁰

Este reglamento intenta eliminar una constante en el proceso de información en planillas, y que representa una debilidad en el sistema. Práctica común ha sido que los patronos y trabajadores se ponen de acuerdo para declarar un salario inferior al que recibe con el fin de pagar menos a la Caja Costarricense del Seguro Social o peor aún, no reportan del todo al trabajador, quedando este sin cobertura en materia de seguridad social. Sin embargo, es importante mencionar que el reglamento sobre la verificación de información¹⁴¹, permite asegurar los derechos de los

¹⁴⁰ El capítulo sexto del Reglamento del Procedimiento para Verificar el Cumplimiento de las Obligaciones Patronales ante la Caja Costarricense del Seguro Social, desarrolla todos los aspectos relacionados con los recursos de revocatoria y de apelación que caben contra la resolución de acto final una vez notificada a las partes.

¹⁴¹ Reglamento del Procedimiento para Verificar el Cumplimiento de las Obligaciones Patronales ante la Caja Costarricense del Seguro Social. Aprobado por la Junta Directiva de

trabajadores desde el momento en que se dicta el acto inicial, eliminando la postergación del disfrute de derechos que debe tener el trabajador y su familia, como lo es la cobertura del Seguro Social. Las diligencias realizadas por la oficina que instruye son independientes de la audiencia previa o del traslado de cargos, sin perjuicio de que sean revocadas total o parcialmente al dictarse la resolución final.¹⁴²

La necesidad de proteger el procedimiento declarativo se logra con la aprobación de la Ley 7900¹⁴³ que ordena proteger esta fase del proceso a través del fortalecimiento del derecho sancionador con el fin de establecer las consecuencias precisas en el caso de que se comprobara la falta a la verdad en el monto declarado.

Un estudio de la Defensoría de los Habitantes ilustra como la Caja Costarricense del Seguro Social confunde la fase de determinación con la fase de recaudación, al momento de clasificar los criterios de morosidad. La fase de determinación se refiere a la deuda nacida pero no líquida, es decir no es exigible por no existir una obligación liquidada. Por el contrario, la fase de recaudación se refiere a la deuda líquida y exigible, como el caso de

la Caja Costarricense del Seguro Social, en el artículo 24 de la sesión 7062, celebrada el 24 de setiembre de 1996.

¹⁴² Estas diligencias consisten en la inscripción o reanudación patronal, en el caso de que el patrono haya presentado una condición de inactividad ante la Caja Costarricense del Seguro social; o la inclusión de trabajadores y/o modificaciones en los salarios reportados en las planillas, si el patrono presenta condición de activo ante la Caja Costarricense del Seguro Social.

¹⁴³ Publicada en La Gaceta del 17 de agosto de 1999, vigente a partir del 1 de octubre de 1999.

un patrono que tiene una obligación determinada que él mismo autodetermina mediante una planilla ordinaria, y no la paga. En el caso del no pago de las cargas sociales, un patrono no debería ser considerado moroso ante una obligación a su cargo que aún no ha sido determinada, ejemplo de un caso que se encuentra en la fase determinativa de oficio.

Sin embargo, la Caja Costarricense del Seguro Social, insiste en calificar de moroso a todos los patronos que se encuentran pendientes de pago sobre lo reportado en planilla, sin hacer distinción alguna sobre aquellos patronos que si bien es cierto no han pagado, también es cierto que no existe una obligación exigible o determinada.

Aclarar esta situación debería ser relevante para la Caja, tanto para efectos de contar con una situación financiera clara, como para proteger la imagen de los patronos, que son listados como morosos, sin realmente estar en esa condición, al encontrarse en medio de un litigio administrativo de determinación de una planilla adicional, y que como consecuencia se pueden llegar a generar responsabilidades para la institución.

Como vemos la determinación de la obligación tributaria que realiza la Caja es una determinación mixta ya que es el sujeto pasivo quien facilita los datos sobre los cuales la institución determina el monto de la obligación.

Tanto el Reglamento de Cobro del IMAS como del INA establecen la obligación por parte de los patronos de determinar la obligación tributaria por medio de los formularios o medios que suministre la Caja.

El artículo 6 del Reglamento de Cobro del INA señala con respecto a la obligación de las empresas para la determinación del tributo que:

“La determinación del monto a pagar al INA es responsabilidad de todos los contribuyentes obligados de los tributos establecidos en la Ley N° 6868/83. Dicha declaración tributaria se efectuará en los formularios de declaración de cobro de planillas que suministra la CCSS.”

Asimismo señala el artículo 9 del Reglamento de Gestión de Cobro del IMAS cuando indica que:

“Es responsabilidad de las empresas agentes retenedoras y de las obligadas de los tributos establecidos en las Leyes #5554, 6790 determinar el monto...En el caso de los tributos de la Ley 4760 corresponderá a los patronos inscribirse como obligados ante la Caja Costarricense de Seguro Social.”

1.3. Función de Recaudación

1.3.1. Recaudación realizada por la Caja

Dentro de las funciones o actividades que integran la gestión tributaria aparece la función de recaudación. Podemos señalar que recaudar es sinónimo de cobrar. Cuando nos referimos a la recaudación de los tributos hablamos, por tanto, de la actividad dirigida al cobro de los mismos la cual pasamos a analizar para el caso de las cuotas de seguridad social.

La CCSS a través del Sistema Centralizado de Recaudación (SICERE) cumple con su obligación legal de recaudar todas las cargas sociales y entregarlas según su porcentaje a las instituciones del gobierno beneficiadas, como el caso del Banco Popular, IMAS, INA, Fondo de Desarrollo y Asignaciones Familiares, entre otras.

La Ley Orgánica de la CCSS en su artículo 31 dispone la creación del Sistema Centralizado de Recaudación, para llevar el registro de los afiliados, ejercer el control de los aportes al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte, de Pensiones Complementarias, de Enfermedad y Maternidad; a los Fondos de Capitalización Laboral; además de las cargas sociales cuya recaudación ha sido encargada a la CCSS y cualquier otra que la ley establezca.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Ley Orgánica de la CCSS, ver: www.ccss.ac.cr

Asimismo, la Ley 7983 o Ley de Protección al Trabajador establece en su artículo 58¹⁴⁵ la obligación por parte de los patronos de cancelar las cuotas obrero patronales por medio del SICERE.

Actualmente el patrono debe cancelar los montos de las cuotas de sus trabajadores y las que a él corresponde pagar directamente en los veinte días naturales siguientes a cada cierre mensual, lo cual debe realizar por medio del SICERE.

El SICERE es entonces el ente encargado de realizar la recaudación de las cuotas obrero patronales y de administrarlas, llevando a cabo el control de afiliados, y entregando mensualmente los porcentajes correspondientes a las distintas instituciones beneficiadas.

El SICERE cobra un porcentaje en concepto de gastos de administración por la labor de recaudación y cobro, este porcentaje actualmente está fijado en un 0,9% del monto total.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Artículo 58 de la Ley de Protección al Trabajador: "El sistema Centralizado de Recaudación llevará el registro de los afiliados. Ejercerá el control de los aportes al Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte, de Pensiones Complementarias de Enfermedad y Maternidad; a los fondos de capitalización laboral; a las cargas sociales cuya recaudación haya sido encargada a la CCSS y cualquier otra que la ley establezca, de conformidad con el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Caja Costarricense de Seguro Social".

¹⁴⁶ Según entrevista realizada a la Licda. Marisela Blanco Vado, de Administración Tributaria del Instituto Mixto de Ayuda Social, existe un convenio firmado por el IMAS y la CCSS donde se establecen los lineamientos para percibir el aporte y la determinación del porcentaje a pagar.

Si analizamos las leyes constitutivas de las diferentes instituciones¹⁴⁷ que reciben ingresos por concepto de las cuotas obrero patronales vemos que en ellas se establece la obligación de la Caja de recaudar las cuotas y la obligación de las instituciones de reconocer los costos administrativos que la recaudación genera.

Por ejemplo la Ley Constitutiva del INA señala en su artículo 16 que:

“La Caja Costarricense del Seguro Social recaudará los ingresos a que se refiere el inciso a) del artículo 15, mediante su propio sistema de recepción de cuotas y los entregará mensualmente al Instituto Nacional de Aprendizaje, el cual le reconocerá los costos que genere este servicio”

Asimismo, la Ley Constitutiva del Banco Popular y de Desarrollo Comunal, cuando en su transitorio II indica, que en tanto el Banco no cuente con su propio sistema será la Caja la encargada de percibir las cuotas. En el caso del Banco se indica que el costo del servicio brindado por el SICERE es determinado por una comisión bipartita.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Ver artículo 15 de la Ley Constitutiva del Instituto Mixto de Ayuda Social, Ley Número 4760 en el capítulo IV, De los Recursos Financieros.

¹⁴⁸ Este artículo fue reformado por Ley No. 5435 del 29 de noviembre de 1973.

Hasta aquí hemos visto la obligación que existe por parte de la Caja de realizar la recaudación de las cuotas y los montos a pagar por costos administrativos por parte de las entidades beneficiadas, ahora debemos analizar el procedimiento de recaudación realizado por SICERE.

Es importante hacer la diferencia entre el procedimiento de recaudación voluntaria y el procedimiento de recaudación coactiva. En el primero el patrono realiza el trámite de acuerdo a las estipulaciones normales y en el tiempo o plazo establecido para las mismas, mientras que en caso de la recaudación coactiva el ente recaudador debe llevar a cabo un procedimiento distinto para lograr el pago de las cuotas por parte de los patronos.

La recaudación voluntaria inicia con la inscripción por parte del patrono ante la Caja por medio del trámite que la Caja denomina "Inscripción Patronal" mediante el cual el patrono, sea persona física, persona jurídica, o sociedades de hecho, presenta a la entidad los requisitos necesarios para su afiliación.

Posteriormente, una vez afiliado el patrono al SICERE, inicia con el envío mensual de las planillas, en los primeros días del mes, conteniendo en ella la información del mes anterior, en las cuales se indica la fecha de vencimiento y el monto a pagar.

El patrono retiene de sus trabajadores el 9% del salario y el resto de la cuota social lo aporta en su calidad de patrono.

El patrono tiene la obligación de pagar en el Banco de Costa Rica, sucursales de la CCSS o cualquier otra institución autorizada, la planilla a más tardar, en la fecha que indica el comprobante de pago, con esto evitará el pago de recargos y el cobro de prestaciones otorgadas a los trabajadores.

Los comprobantes de pago se le hacen llegar a todos los patronos inscritos a través de los agentes de la Caja Costarricense del Seguro Social, y estos indican una fecha de vencimiento, fecha que limita el tiempo con el que cuenta el patrono para depositar el aporte de las siguientes cargas sociales, normalmente es un plazo de aproximadamente un mes.

Si el patrono realiza el pago en la fecha indicada, tenemos entonces que se ha llevado a cabo la recaudación voluntaria de las cuotas.

En el caso de que el patrono no deposite las cargas sociales dentro del plazo del mes, se le hace una prevención de su atraso a través de la siguiente planilla de la cantidad de cuotas pendientes, y en caso de que se resista a pagarlas, se envía su información a conformar la lista de patronos morosos, dando inicio a un procedimiento administrativo de cobro.

En este momento, existe la posibilidad de que el patrono, por un periodo de tres meses negocie con el SICERE, un arreglo de pago por la totalidad de las cuotas debidas, mediante el procedimiento de arreglo de pago que la Caja denomina "acto administrativo para normalizar la situación de morosidad de los patronos por concepto de cuotas obreras y patronales", mediante el cual el patrono solicita el arreglo cumpliendo ciertos requisitos que la entidad solicita.

Es importante señalar que en este periodo aplica únicamente el convenio de pago administrativo ya que nos encontramos ante el cobro administrativo.¹⁴⁹

Si finaliza este periodo de tres meses sin lograr obtener un pago por parte del patrono, el SICERE inicia trámites de cobro judicial para las cuotas de enfermedad y maternidad y el seguro de invalidez, vejez y muerte solamente, el resto de las cargas sociales pendientes de pago por vía judicial deberán ser cobradas por los departamentos legales de cada institución beneficiada. No existe un criterio muy claro o reglamento que determine el procedimiento que debe llevarse a cabo para realizar los cobros judiciales sobre aquellas obligaciones determinadas, que se encuentran en una fase de recaudación.

¹⁴⁹ Para mas información sobre el procedimiento de arreglo de pago que se realiza con el SICERE ver la página web: www.ccss.ac.cr

La Caja certifica el monto adeudado por el patrono, el cual, al igual que en el resto de las instituciones se convierte en título ejecutivo y es tramitado en el Juzgado de Civil de Asuntos Sumarios.

El cobro judicial de las cuotas de patronos morosos, correspondientes a las demás instituciones no es una labor contemplada por el SICERE, limitándose éste a dar la información necesaria a las instituciones acreedoras para que estas por sus propios medios realicen el cobro correspondiente. Este proceso de cobro por parte de las Instituciones, inicia hasta que el SICERE envíe la información de los patronos morosos.

En este punto los cobros de las cuotas pasan a ser ejecutados por cada entidad. Para el caso de las cuotas que pertenecen a la Caja (enfermedad y maternidad e invalidez, vejez y muerte), aplica ahora en fase de cobro judicial el resto de los tipos de arreglo de pago que maneja la Caja, que son el arreglo fiduciario, el arreglo hipotecario, el arreglo de pago con títulos valores, y el arreglo de pago con cédulas hipotecarias.

El resto de las instituciones cuentan con sus propios procedimientos para realizar el arreglo de pago con los patronos.

El cobro en cada institución es realizado por los departamentos destinados al efecto según sea el caso. El problema que existe actualmente en las distintas instituciones es que muchas veces la información sobre los

patronos morosos les es enviada con tanto tiempo de atraso que las acciones para ejecutar el cobro se encuentran prescritas según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que dichas instituciones aplican de forma supletoria.

Se ha discutido si la función de recaudación es una obligación que tiene la Caja mediante el SICERE tanto en la fase de recaudación voluntaria como en caso de la fase coactiva, cuando entran en cobro administrativo y judicial las cuotas no pagadas, por lo que vamos a analizar el caso de FODESAF seguidamente.

La recaudación de la cuota para el caso de FODESAF según establece la ley 5662 de creación de DESAF, es responsabilidad del SICERE, y así lo establece el artículo 19 de la Ley de comentario cuando señala que:

“La DESAF contratará, con la Caja, la recaudación de los fondos asignados por esta ley mediante el recargo en las planillas, la emisión de listados, la confección de cheques o giros, los sistemas de control, el pago de programas y servicios a cargo de instituciones del Estado, etc., con el fin de atender la administración del fondo de desarrollo social y asignaciones familiares. Los gastos de administración que cobre la Caja a la Dirección no podrán exceder del costo de los mismos”

Posteriormente a los tres meses en que SICERE cobra a los patronos morosos, este envía a FODESAF y al resto de las instituciones una lista con esos patronos morosos para que sea el Departamento de cobro de cada entidad quien realice el trámite en cuanto a las acciones cobratorias tanto administrativas, como judiciales, según se vio anteriormente.

Sobre este punto la Procuraduría General de la República emitió el criterio 155 de mayo de 2005, generado por la consulta de si FODESAF esta legitimado a realizar ese cobro.

El criterio de la Procuraduría va en el sentido de que es la Caja Costarricense del Seguro Social por medio del SICERE la entidad encargada de recaudar los montos sobre el 5% que le corresponden a FODESAF y además debe gestionar el cobro a los patronos morosos sin importar el plazo.

Asimismo, la Procuraduría señala que la ley le impone a la Caja la obligación de realizar la recaudación, y asimismo el cobro a los patronos morosos, ya que si no se hace de esta manera se estaría violando la voluntad expresada en la norma, así lo reitera la Procuraduría cuando indica que:

“...la voluntad expresada en la norma, que no es otra que aprovechar la posición de la Caja en relación con las planillas a efecto de que se recaude el recargo

establecido. En ese sentido, es que la CCSS asuma los diferentes aspectos relacionados con la contribución sobre las planillas, recibiendo como contraprestación un pago. Hay una decisión del legislador en orden a que la DESAF no asuma en forma directa la recaudación de mérito, sino que lo haga a través de la CCSS...”

Así la Procuraduría ha señalado que es la Caja a través del SICERE el ente legitimado según la ley para realizar tanto la recaudación como el respectivo cobro de los patronos que entren en mora.

Debemos decir que con este criterio de la Procuraduría se varía lo que realmente sucede en la actualidad en las instituciones tanto en FODESAF como en las demás entidades que reciben ingresos por medio de cargas sociales, ya que vimos que son estas entidades quienes gestionan el cobro posterior a la entrega de la información de morosidad de los patronos por parte del SICERE.

1.3.2. Instituto Mixto de Ayuda Social

El IMAS realiza la gestión de cobro de las cuotas que le corresponden según los lineamientos del Reglamento de gestión de cobro administrativo y judicial a patronos morosos del tributo de la ley 4760 y de los agentes retenedores morosos del tributo de la ley 5554.

Según lo que establece el Reglamento le corresponde a la Unidad de Gestión de Cobro mantener la lista de los tributos que se le adeudan a la institución, así como procesar la información suministrada por la Caja, para determinar los patronos morosos.

La Unidad de Gestión de Cobro debe realizar un requerimiento de pago a los patronos morosos de acuerdo a lo establecido en el artículo 150 de la Ley General de la Administración Pública. En el requerimiento de pago el IMAS informa al patrono moroso que debe apersonarse a la institución para pagar la deuda, proponer un arreglo de pago o una readecuación de la deuda en un plazo de 10 días hábiles.

El IMAS entiende como primera notificación al patrono moroso la hecha por la Caja en el detalle de lo adeudado que entrega a los patronos en la planilla mensual de los trabajadores.

Si el patrono no se apersona en el plazo indicado, procederá a enviar la información al cobro judicial, el cual cobra los montos adeudados en el Juzgado Civil de Asuntos Sumarios.

Para el cobro judicial el IMAS está facultado para contratar abogados externos que lleven a cabo los distintos casos que surjan, al efecto el artículo 19 de su Reglamento establece que:

“El IMAS contratará a los Abogados externos encargados de incoar y dirigir los procesos ejecutivos para el cobro judicial, de conformidad con los mecanismos y procedimientos establecidos para la contratación de servicios profesionales previstos en la Ley de Contratación Administrativa”

Asimismo, el IMAS está facultado para llevar a cabo arreglos judiciales con los patronos morosos que así lo soliciten a la Unidad de Gestión de Cobro y que esta apruebe un plan de pagos.

El artículo 51 del Reglamento establece los requisitos para que proceda el arreglo de pago:

- a. Cancelar el porcentaje de la deuda en estado de morosidad que determine LA UNIDAD DE GESTIÓN DE COBRO.
- b. Firmar una garantía suficiente sobre el monto adeudado más intereses vencidos al tipo de interés indicado en el artículo anterior.¹⁵⁰

¹⁵⁰ En el caso de garantía personal, hasta por un monto de un millón de colones, de conformidad con lo que determine LA UNIDAD DE GESTIÓN DE COBRO. Montos superiores sólo se podrán formalizar con garantía prendaria o hipotecaria cuyo valor según peritaje sea superior al monto del arreglo. . El obligado o agente retenedor deberá cubrir la totalidad de gastos que se deriven de la garantía a formalizar, incluyendo avalúo del bien, pago de gastos de inscripción y costo del respectivo acto notarial y respectivas especies fiscales.

- c. Cancelar o incluir dentro de la garantía respectiva por concepto de arreglo de pago, los honorarios, gastos administrativos y las costas personales y procesales de la ejecución si las hubiere.

Si el patrono incumple el arreglo de pago el IMAS procederá a iniciar de nuevo el cobro judicial de la deuda.

Según entrevista con la Licda. Marisela Blanco Vado, de Administración Tributaria del Instituto Mixto de Ayuda Social, actualmente existen alrededor de 90 mil patronos morosos, que adeudan a la institución los montos por concepto de tributos.

1.3.3. Instituto Nacional de Aprendizaje

El INA realiza el cobro de las cuotas que le corresponden por medio de la normativa establecida en su Ley Orgánica y el Reglamento de Gestión de Cobro Administrativo y Judicial a Patronos Morosos del Tributo de la Ley No. 6868.

Una vez que el SICERE ha trasladado la información sobre los patronos morosos, en Departamento de Inspección y Cobros del INA procede a constatar la morosidad en el pago y a gestionar el cobro en la vía administrativa.

Debe entonces el INA emitir un estado de cuenta donde indique al patrono el monto adeudado, los periodos que comprende y el monto por recargos.

Si el cobro administrativo no consigue el pago de la deuda una vez transcurrido un plazo de 180 días naturales el proceso de inspección y cobros emite una certificación de lo adeudado y procede al cobro judicial, el cual es ventilado en el Juzgado Civil de Asuntos Sumarios.¹⁵¹

Tanto el INA como IMAS que vimos anteriormente están autorizados para la contratación de abogados externos por medio de licitación¹⁵² para que realicen el cobro judicial de las cuotas de los patronos morosos.

En la mayoría de las veces, el INA no puede ejecutar estos cobros porque la información enviada por el SICERE llega a la Institución con tanto atraso que los periodos de prescripción han sido cumplidos.

El departamento legal del INA aplica de forma supletoria el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo cual como departamento están concientes del periodo de prescripción en la mayoría de las demandas que presentan por mandato legal ante los Tribunales para cobro de patronos

¹⁵¹ Ver artículo 7 del reglamento de Gestión de Cobro Administrativo y Judicial a Patronos Morosos del Tributo de la Ley No 6868.

¹⁵² Artículo 14 del Reglamento de Gestión de Cobro Administrativo y Judicial a Patronos Morosos del Tributo de la Ley No 6868: "De la contratación de los abogados. El INA contratará a los abogados externos encargados de incoar y dirigir los procesos para el cobro judicial, de conformidad con los mecanismos y procedimientos establecidos para la contratación de servicios profesionales previstos en la Ley de Contratación Administrativa"

morosos y simplemente esperan que los patronos planteen la excepción por prescripción. Si no lo hacen, entonces continúan con el proceso.

Actualmente, dicho departamento se encuentra completamente saturado de expedientes judiciales por estos cobros y no cuentan con una cantidad suficiente de recursos humanos para llevar a cabo la tarea de una forma diligente, cumpliéndose plazos de prescripción antes de poder constituir la demanda.¹⁵³

En el caso del INA el patrono tiene la posibilidad de llevar a cabo un arreglo de pago, según lo establece el artículo 45 del Reglamento del INA que señala que:

“Procederá el arreglo de pago en toda aquella gestión de cobro administrativo o judicial, en la cual el patrono moroso lo solicite al proceso de inspección y cobros y éste apruebe un plan de pagos. De ninguna manera podrán condonarse intereses, parte del capital o recargos, excepto por error de la Administración Tributaria.”

¹⁵³ Información suministrada por el Licenciado Luis Arturo Polinaris Vives, encargado del Área de Cobro Judicial del INA.

1.4. Derecho Tributario Sancionador

El Derecho busca un determinado orden social y para ello se establecen determinadas pautas de conducta bajo la amenaza normalmente de una sanción. Cuando alguien, viola, quebranta, infringe dichas normas, el ordenamiento prevé una reacción para restablecer el orden que buscaba.

El Estado debe velar por que se cumplan sus fines, y asimismo proteger los intereses de la colectividad, aquellos que son comunes para todos en una sociedad, y para ello la administración debe asegurarse de que los ciudadanos cumplan las normas y pautas establecidas para cumplir esos fines.

Para realizar esta tarea el Estado depende de su capacidad para proteger la lesión de los bienes que la sociedad estima como importantes, y es mediante el sistema sancionador que el Estado busca proteger esos bienes.

El derecho tributario sancionador tiene como principal objetivo tutelar la fase de determinación y de recaudación de las obligaciones tributarias. Es el derecho sancionador administrativo el conjunto de normas o disposiciones que incentivan al contribuyente a declarar correctamente y por ende a cumplir en tiempo y forma con las obligaciones tributarias.

1.4.1. Cuotas al seguro de Enfermedad y Maternidad, y cuotas al seguro de Invalidez, Vejez y Muerte.

En las cuotas específicamente, el seguro de enfermedad y maternidad y el seguro de invalidez, vejez y muerte, ambas contribuciones para la Caja Costarricense del Seguro Social, podemos identificar algunas medidas tanto para el patrono como para el trabajador como consecuencia del incumplimiento de las normas.

La Ley de Protección al Trabajador número 7983 del 16 de febrero del año 2000, viene a modificar varias de las sanciones que se establecían en la sección VI "De las sanciones y resoluciones de conflictos" de la Ley Constitutiva de la Caja, en cuanto a patronos morosos de las cuotas obrero patronales.

El artículo 85 de la Ley de Protección al Trabajador viene a modificar distintos artículos de la Ley Constitutiva de la Caja, con lo que se establecen nuevas sanciones, que procedemos a indicar.

Dentro de las posibilidades del derecho tributario sancionador para penar a los infractores pueden darse con penas que constituyan una multa, con penas de prisión, el incluso el cierre del negocio.

El artículo 44 de la Ley Orgánica de la Caja señala la forma en que serán sancionadas distintas transgresiones a la ley.

El inciso a) indica que "Será sancionado con multa equivalente al cinco por ciento (5%) del total de los salarios, remuneraciones o ingresos omitidos, quien no inicie el proceso de empadronamiento previsto por el artículo 37 de esta ley, dentro de los ocho días hábiles siguientes al inicio de la actividad"

El inciso b) indica que "Será sancionado con multa equivalente al monto de tres salarios base, quien:

1. Con el propósito de cubrir a costa de sus trabajadores la cuota que como patrono debe satisfacer, les rebaje sus salarios o remuneraciones.
2. No acate las resoluciones de la Caja relativas a la obligación de corregir transgresiones a la presente ley o sus reglamentos, constatadas por sus inspectores en el ejercicio de sus funciones. Las resoluciones deberán expresar los motivos que las sustentan, el plazo concedido para enmendar el defecto y la advertencia de la sanción a que se haría acreedor el interesado, de no acatarlas.

3. No deduzca la cuota obrera mencionada en el artículo 30 de esta ley, no pague la cuota patronal o que le corresponde como trabajador independiente.

El inciso c) indica que: "Será sancionado con multa de cinco salarios base quien no incluya, en las planillas respectivas, a uno o varios de sus trabajadores o incurra en falsedades en cuanto al monto de sus salarios, remuneraciones, ingresos netos o la información que sirva para calcular el monto de sus contribuciones a la seguridad social."

Como vemos este artículo establece varias transgresiones a la ley que de ser verificadas serán sancionadas con multa ya sea al patrono o al trabajador.

En caso de que la infracción a lo establecido en la ley se manifieste por una falta a la verdad en la declaración, el patrono y el trabajador serán notificados del pago de las cuotas atrasadas por el tiempo que no contribuyo, o por el monto real sobre el cual se debió realizar el cálculo de la obligación tributaria. Además, el cobro del recargo en concepto de multa por estos periodos computa intereses que se entienden como indemnización.

Otra sanción que se verifica con el pago de una multa es la establecida en el artículo 47 de la misma ley que sanciona con multa de cinco salarios base a el encargado de pagar los recursos ordenados por esta ley, que se niegue a proporcionar los datos y antecedentes considerados necesarios para comprobar la corrección de las operaciones, oponga obstáculos infundados o incurra en retardo injustificado para suministrarlos.

Ahora veamos un caso en que la sanción establece una pena de prisión. El artículo 45 de la ley de comentario, establece que constituye retención indebida, la no entrega a la Caja por parte del patrono del monto de las cuotas obreras obligatorias que dispone la ley.

Ahora, en el caso de que se verifique la retención indebida por parte de algún patrono, la ley indica que la pena será la que se encuentra determinada en el artículo 216 del Código Penal, que sanciona con prisión de dos meses a tres años, si el monto de lo defraudado no excediere de diez veces el salario base y con prisión de seis meses a diez años, si el monto de lo defraudado excediere de diez veces el salario base.

Ahora es importante analizar el caso del cierre de negocios, ya que la Ley de Protección al Trabajador dentro de sus reformas faculta a la Caja para realizar el cierre de negocios cuando existan deudas por concepto de cuotas obrero patronales.

La Sala Constitucional el resolución 8191 de las quince horas con tres minutos del trece de setiembre del dos mil señala respecto del cierre de negocios como sanción administrativa que:

“El cierre de negocios como sanción administrativa nace para proteger bienes jurídicos de máxima relevancia y trascendencia social, tutelados en los artículos 18 y 50 de nuestra Constitución Política. En términos generales busca la protección de la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal para la aplicación de los recursos de acuerdo a los mejores criterios de justicia y equidad. En términos específicos, busca tutelar las funciones de "fiscalización y recaudación" de la administración tributaria con fines recaudatorios. Lo tutelado son las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal y, al mismo tiempo, para asegurar un correcto funcionamiento de dicho sistema”

De lo anotado por la Sala podemos rescatar que el cierre de negocios como sanción busca dar a la administración tributaria una forma de asegurar el

sistema de recaudación de los tributos que le corresponden para la consecución de ciertos fines.

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo 86¹⁵⁴ establece las infracciones que dan lugar al cierre de negocios, el cual establece en lo que interesa lo siguiente:

¹⁵⁴ Artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: "La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia. También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto. La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales. La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio. En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono. La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código. La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso. Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código.

“La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan¹⁵⁵ en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.”

La normativa especifica los casos en que procede el cierre de negocios, así como las formas en que debe llevarse a cabo el procedimiento para la realización del cierre según el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción.

¹⁵⁶ Artículo 150.- Procedimientos para sancionar (*): El expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los

La Sala Constitucional se ha manifestado en cuanto a la constitucionalidad del procedimiento del cierre de negocios y ha establecido varios parámetros que se deben respetar, ha dicho la Sala que resulta válido y justificado el uso del poder punitivo del Estado, por medio de la sanción administrativa de cierre de negocio, en la medida que busca proteger bienes jurídicos de relevancia constitucional y trascendencia social, siempre que se respeten los parámetros de tipicidad y legalidad, razonabilidad y proporcionalidad en la regulación de esa potestad, así como la no confiscatoriedad.

Con respecto a la tipicidad y legalidad la Sala ha dicho que debe garantizarse la seguridad jurídica, y que las leyes que impongan una sanción deberían ser claras y precisas.

funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

En aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 de este Código. Cuando no haya autodeterminación de la sanción, se pondrán en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.

También se aplicará el régimen general de impugnación en la vía contencioso-administrativa, previsto en este Código y en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; sin embargo, no será aplicable la norma del inciso 9) del artículo 83 de esta última ley. Con respecto a la suspensión de la ejecución del acto administrativo sancionatorio, se aplicará el régimen general de los artículos 91 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

(*) El presente artículo ha sido reformado mediante Ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999. LG# 159 de 17 de agosto de 1999.

(*) El presente artículo ha sido modificado mediante Ley No. 7535, Ley de Justicia Tributaria del 1 de agosto de 1995.

Respecto a la razonabilidad y proporcionalidad la Sala indicó que para el caso de la sanción que de cierre que se imponía para quien no pagara el monto establecido para el impuesto general sobre las ventas y el selectivo de consumo, la ley 7900 venía a reducir la sanción de 15 días a 5 días, y daba alternativas para hacer el pago respectivo antes de aplicar la sanción, lo cual la convertía en razonable y proporcional y por tanto constitucionalmente conforme.

El artículo 48 de la Ley Constitutiva de la Caja¹⁵⁷ establece la posibilidad del cierre de negocios a los inspectores de esta entidad, cuando indica que:

“La Caja podrá ordenar, administrativamente, el cierre del establecimiento, local o centro donde se realiza la actividad cuando:

- a. La persona responsable o su representante se nieguen, injustificada y reiteradamente, a suministrar la información que los inspectores de la Caja Costarricense de Seguro Social le soliciten dentro de sus atribuciones legales. No se aplicará dicha medida si la información requerida se entrega dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la resolución en que se ordena el cierre.

¹⁵⁷ Este artículo de la Ley Constitutiva de la Caja esta reglamentado por medio del Reglamento para el cierre de negocios por el no pago de las cuotas que en su artículo 4 señala que: “El presente reglamento regula lo establecido en el artículo 48 inciso b) de la Ley, respecto de la facultad otorgada a la Caja para cerrar establecimiento, local o centro donde se realiza la actividad, cuando exista mora por más de dos meses en el pago de las cuotas correspondientes, siempre y cuando no medie ningún proceso de arreglo de pago o declaratorio de derechos entre el patrono o asegurado y la Caja”.

- b. Cuando exista mora por más de dos meses en el pago de las cuotas correspondientes, siempre y cuando no medie ningún proceso de arreglo de pago o declaratorio de derechos entre el patrono y la Caja.

El cierre podrá ordenarse por un período máximo de cinco días, prorrogable por otro igual cuando se mantengan los motivos por los que se dictó. Para la imposición de esta medida y antes de su resolución y ejecución, la Caja deberá garantizarle al afectado el respeto de su derecho al debido proceso administrativo, conforme al artículo 55 de esta ley, que será normado mediante el reglamento respectivo

Como vemos la Caja está facultada para llevar a Cabo el cierre de negocios cuando se verifiquen los supuestos de los incisos a) y b) del artículo 48, y podrá realizar el cierre por un periodo de 5 días máximo que puede prorrogarse cuando se mantenga la situación, y siempre y cuando se respete al afectado el debido proceso¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Artículo 49 de la Ley Orgánica de la C.C.S.S: "En todo procedimiento que pueda culminar con la imposición de una sanción en sede administrativa, se le concederá al interesado el derecho de defensa y se respetará el debido proceso antes de que se resuelva el asunto. Para efecto del cálculo del monto respectivo de las sanciones económicas aquí previstas, se entenderá por salario base el establecido por el artículo 2 de la Ley No. 7337"

Según apuntamos anteriormente la Sala Constitucional se ha pronunciado respecto a los parámetros que debe respetar el procedimiento de cierre de negocio, que como vimos son los de tipicidad y legalidad, razonabilidad y proporcionalidad y no confiscatoriedad.

La Caja según normativa del su “Reglamento para el cierre de negocios por mora en el pago de las cuotas”, establece que las medidas de cierre de negocios deben cumplir con ciertos lineamientos que son los señalados por la Sala Constitucional e el voto que comentamos anteriormente.

El artículo 4 del Reglamento para el cierre de negocios por mora en el pago de las cuotas” señala que:

“Las medidas de cierre se adoptarán en estricto apego de los principios de razonabilidad y proporcionalidad, garantizando a los administrados el respeto al derecho de defensa y debido proceso consagrados constitucionalmente, tomando en consideración, entre otras circunstancias, el grado de grado de dolo o culpa, la reincidencia, el cumplimiento voluntario y la capacidad económica del sujeto”¹⁵⁹

¹⁵⁹ Reglamento para el cierre de negocios por el no pago de las cuotas. Sesión Número 7500 del 23 de noviembre de 2001, publicado en el Alcance No. 16-A a La Gaceta No. 41 de 27 de febrero del 2001. En masterlex 2005, Leyes, Decretos y Reglamentos.

Analizando las normas apuntadas vemos que cumplen con los parámetros establecidos por la Sala, al ser ambas normas claramente redactadas, que establece el respeto al debido proceso, y que sanciona proporcionalmente la infracción cometida, por lo cual creemos que es constitucionalmente conforme la sanción a imponerse en caso de no pago de las cuotas correspondientes.

1.4.2. Banco Popular y de Desarrollo Popular

La Ley Constitutiva del Banco Popular establece en su artículo 13 que el no pago de las cuotas que le corresponden a la entidad son sancionadas por medio de una multa que equivale al 2% sobre el monto de lo adeudado por el patrono, el Estado, y las instituciones del Estado que deben pagar dicha cuotas, por cada mes de atraso en el pago.

Se establece además una sanción del 5% sobre las sumas no depositadas cuando el patrono no retenga y pague la cuota que le corresponde pagar al trabajador ya que el patrono actúa en este caso como agente de retención.

El Banco esta en la posibilidad de cobrar las sumas adeudadas en la vía ejecutiva, constituyéndose en título ejecutivo la certificación que el Banco emite sobre el monto de la obligación adeudada.

1.4.3. Instituto Mixto y de Ayuda Social y el Instituto Nacional de Aprendizaje.

Analizamos en este caso ambas instituciones juntas debido a que la sanción que ambas aplican para el caso de no pago de las cuotas es la misma.

La Ley de Creación del IMAS establece en su artículo 16 la sanción posible de aplicar a los patronos que no realicen el pago de la cuota establecida a favor de la entidad. La multa que corresponde a los patronos morosos es el equivalente al 2% sobre el monto adeudado.

En el caso del INA, la multa que establece el artículo 16 de su Ley Constitutiva es igual que en el caso del IMAS de un 2% sobre el monto adeudado.

Al igual que en el caso del Banco Popular, tanto el IMAS como el INA están facultados para expedir certificaciones que establezcan el monto adeudado por el patrono las cuales constituyen título ejecutivo, y son cobradas por ambas entidades en esta vía.

1.4.4. FODESAF

El artículo 9 de la Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares establece la sanción a imponer a los patronos morosos respecto de las cuotas de seguridad social, o en cuanto a que éstos proporcionen datos que no sean verdaderos.

“El patrono que oculte información, proporcione datos falsos o incompletos o se atrase en el pago de las cotizaciones, con el fin de eludir el pago parcial o total de las mismas, deberá pagar a título de multa, del 25% al 75% de las cotizaciones dejadas de percibir, retrotrayéndose para ese efecto a los últimos seis meses, además de los daños y perjuicios ocasionados con su acción u omisión”

Por último es importante señalar dentro del Derecho Tributario Sancionador los principios aplicables a esta materia, que son los principios del Derecho Penal, como por ejemplo, el debido proceso, el derecho a no declarar contra sí mismo, la presunción de inocencia, entre otros.

La Sala Constitucional en sentencia número 3929 del año 1995 indicó que:

“No se pueden ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo, las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.”¹⁶⁰

Los principios del derecho penal por tanto son aplicables y deben ser respetados en cuanto garantías establecidas por nuestra Constitución Política, ya que de no ser observados el procedimiento podrá ser declarado nulo por ser inconstitucional.

Al respecto la Sala en voto 2177 del año 1996 indica que:

“El ordenamiento jurídico nacional establece una amplia gama de garantías y principios procesales de carácter fundamental, de aplicación plena no solo en el ámbito jurisdiccional, sino también en todo procedimiento administrativo, de forma que su incumplimiento

¹⁶⁰ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, voto número 3929 del año 1995. En Ramírez Altamirano, Marina y Fallas Vega, Elena, “Constitución Política de la República de Costa Rica” Anotada y concordada con jurisprudencia de la Sala Constitucional, Segunda Edición, IJUSA, 1999.

ocasiona la nulidad absoluta, por inconstitucionalidad de todo lo actuado...”

Dentro de los principios aplicables tenemos el del debido proceso, tutelado por los artículos 39 y 41 de nuestra Constitución Política, en cuanto señalan que nadie puede ser sancionado sin la formulación de un proceso que debe ser idóneo, en cuanto se respeten los derechos conferidos a las personas por la misma Constitución. En cuanto a la Administración se da la necesidad de que esta siga un cauce determinado para respetar las garantías a los administrados.

La Sala en sentencia número 5516 del año 1996 señaló respecto del debido proceso que:

“La garantía del debido proceso, una de cuyas manifestaciones más importantes la constituye en derecho de defensa, tiene aplicación plena en materia administrativa, y muy específicamente en aquellos casos en los que la actuación de la Administración pueda producir un daño a los administrados, o, en su caso, la imposición de una sanción”¹⁶¹

¹⁶¹ En sentido similar ver la sentencia de la Sala Constitucional número 3433 del año 1993.

La Sala Constitucional en distintos fallos se ha manifestado respecto de principios concretos¹⁶² del derecho penal que son de aplicación al derecho tributario sancionador, para dar una efectiva protección a los administrados.

¹⁶² Respecto al principio establecido en el numeral 36 de la Constitución Política en cuanto al derecho de no declarar contra sí mismo, la Sala Constitucional en el voto número 406 del año 1994 señaló que: "En esta materia –penal-, al imputado se le reconoce el derecho al silencio...De igual manera el imputado tiene derecho a no declararse culpable...Los derechos que en materia penal le reconoce la Constitución Política al imputado, también se extienden como ya se ha indicado en otras oportunidades, al proceso sancionatorio administrativo..."

Conclusiones

La seguridad social tiene un importante rol dentro de la realidad social de cada nación. En Costa Rica, constituye un pilar social que permite garantizar a todos los ciudadanos, sean trabajadores o no, de un servicio por parte del Estado.

Todos estos servicios que presta el Estado a través de sus instituciones como la Caja Costarricense del Seguro Social, el Banco Popular, Fodesaf, Instituto Nacional de Aprendizaje o el Instituto Mixto de Ayuda Social, tienen un costo, y éste ha sido trasladado por medio de la normativa constitucional y legal a los contribuyentes, como se ha analizado en este trabajo.

El financiamiento de la seguridad social como se ha planteado, se da en su mayoría por medio de las contribuciones que tanto trabajador, patrono, y el Estado en su calidad de patrono realizan a favor de la Caja y las otras entidades estudiadas, según la disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos.

Nuestro trabajo ha dejado claro que las cotizaciones de la seguridad social son exacciones parafiscales y como tales deben manejarse como tributos y de conformidad con la legislación del derecho tributario en todos aquellos

vacíos legales que quedan al descubierto en las legislaciones de cada institución beneficiada por la seguridad social.

De la misma forma, quedo demostrado que todas las instituciones beneficiadas que fueron estudiadas en este trabajo, con excepción de la Caja Costarricense del Seguro Social, manejan la carga social que reciben con una naturaleza de tributo y aplican de forma supletoria el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Creemos que la Caja Costarricense del Seguro Social se niega a reconocer la naturaleza tributaria de la carga social –a pesar de que éstas cumplen a cabalidad con los elementos materiales y formales del tributo y en específico con las exacciones parafiscales- porque se vería entonces en la necesidad de ser de alguna forma supervisada en cuanto al fin o destino que le da las cargas sociales y que actualmente en algunos casos son utilizadas como un sustento de su presupuesto general, y otros beneficios que con el tiempo ha logrado ligar con otras instituciones beneficiadas por la seguridad social, como lo es el cobro de un porcentaje sobre el monto a recuperar de una planilla morosa pero sin contemplar el proceso de cobro ejecutivo.

Asimismo, hemos constatado que la jurisprudencia relacionada con el tema no es uniforme, y que existen inconsistencias y grandes diferencias en los fallos analizados, tanto de tribunales superiores como de las Salas Segunda

y Constitucional, ya que manejan las cuotas en distinta forma, alegando en algunos casos su naturaleza tributaria y en otros una distinta, lo cual genera falta de uniformidad en la jurisprudencia.

Se ha establecido en cada apartado los aspectos tributarios esenciales para las cuotas de seguridad social, según la división planteada de analizar el Derecho Material y el Derecho Formal, hemos definido el elemento subjetivo de las cuotas, estableciendo así, quién es el contribuyente para cada caso, es decir, quien es el sujeto de la obligación tributaria.

Asimismo, se han esquematizado los aspectos del elemento objetivo, siendo el elemento material muy importante para este estudio, ya que consideramos es la base para definir el hecho generador de la obligación tributaria, ya que como hemos visto, la legislación laboral, tributaria y de seguridad social definen el salario – monto sobre el cual se cobran las cuotas – de formas distintas.

Finalmente se han definido los aspectos relacionados con el derecho formal en cuanto a la fiscalización, función de recaudación, determinación de la obligación y función sancionadora respecto a las cuotas.

Finalizado este trabajo de investigación, tenemos absoluta certeza, que la mejor propuesta para el manejo de la seguridad social en nuestro país es otorgarle el reconocimiento de la naturaleza tributaria que tienen las cargas

sociales y que como consecuencia sean tratadas por el Estado, los contribuyentes y las instituciones beneficiadas como exacciones parafiscales de la seguridad social, logrando uniformar el tratamiento que le dan las distintas instituciones, así como la jurisprudencia nacional.

Nuestro mayor reto ha sido alcanzado. Hemos demostrado bajo un análisis minucioso de la legislación, doctrina y jurisprudencia nacional e internacional, los elementos del tributo y en específico de las exacciones parafiscales y complementado con lo que se define nacionalmente por las cargas de seguridad social en cada institución beneficiada que rige las cargas sociales que recibe por sus propias leyes constitutivas.

Este análisis tiene como finalidad aportar un análisis tributario al tema de la seguridad social con el fin de dar soluciones a su manejo financiero y desarrollar su naturaleza tributaria, para así ofrecer una seguridad jurídica para todos los contribuyentes en relación con el destino de cada una de sus contribuciones al sistema de la seguridad social.

Bibliografía

1. Aguilar, Roger. Universalización del seguro social en Costa Rica. Ednass. San José, Costa Rica 1992.
2. Almansa Pastor, José Manueo. Derecho de la Seguridad Social. Editorial Tecno. Sétima Edición, 1999. San José, Costa Rica.
3. Arce Cano, Gustavo. De los seguros sociales a la seguridad social. Editorial Porrúa S.A., México, 1972.
4. Baudrit Carrillo, Diego. Los Contratos Traslativos del Derecho Privado. Principios jurisprudenciales. Editorial Juricentro. 2ª. Edición. San José, Costa Rica. 2000.
5. Brenes León, José Alberto, Durán Víquez Juan Vicente, Sandoval Vega Julio. El régimen de exención de tributos en Costa Rica. Seminario de Graduación para optar por el título de Licenciados en Derecho, Universidad de Costa Rica, 1981.
6. Caja Costarricense del Seguro Social. Revista Jurídica de Seguridad Social de la Caja Costarricense del Seguro Social. San José, 1994.
7. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Décima Edición, Investigaciones Jurídicas SA, San José, 2002.
8. Constitución Política de la República de Costa Rica (anotada, concordada y con jurisprudencia constitucional) por Marina Ramírez Altamirano y Elena Fallas Vega, Segunda Edición, Investigaciones Jurídicas SA, San José, 1999.
9. Código de Trabajo; Anotado, concordado y con jurisprudencia de Mario Blanco Vado. Tercera edición, 2002. San José, Costa Rica.

10. Convenio N.102 de la Organización Internacional del Trabajo, relativo a la norma mínima (seguridad social).
11. De Diego, Julián Arturo. Manual de Derecho de Trabajo y de la Seguridad Social. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires, Argentina.
12. Fajardo Salas, Gonzalo, Materiales para el Curso de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, universidad de Costa Rica, 1982.
13. Fajardo Salas, Gonzalo, Principios Constitucionales de la Tributación. Editorial Juricentro, S.A. Primera edición, 2005. San José, Costa Rica.
14. Ferreiro Lapatza, Juan José. "Curso de Derecho Tributario. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular" pág. 867. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. 1999. Madrid. España.
15. Gaceta n. 95 del 18 de mayo de 2005. Reforma a la Ley de Pensiones de la Caja Costarricense del Seguro Social.
16. Gaete Berrios, Alfredo y Santana Davis, Inés. Seguridad Social: Estudio teórico práctico de la nueva legislación chilena y comparada. Pág. 205. Roque Desalma Editor. Buenos Aires, Argentina. 1957.
17. García Mullin, Roque. Curso Superior de Postgrado en Auditorio Fiscal y Política Tributaria. Impuesto de la Renta. Centro Interamericano de Estudios Tributarios CIET. Abril 1978.
18. González Salas, Marco Vinicio y Mora Sequeria, Arnoldo. Un Modelo de Sistematización del Derecho Costarricense de la Seguridad Social. Tesis para optar al grado de Licenciados en Derecho. Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. 1993.

19. Hernández Valle, Rubén. El Derecho de la Constitución. Volumen II. Editorial Juricentro. San José, Costa Rica. 1994.
20. Herrera Molina, Pedro Manuel. Metodología del Derecho Financiero y Tributario. Instituto de Estudios Fiscales, 2004. Madrid, España.
21. Humeres, Héctor. Apuntes del derecho del trabajo y de la seguridad social. Editorial Jurídica de Chile. Santiago, Chile, 1973.
22. Jaramillo Antillón, Jorge. Salud y Seguridad Social. Editorial de la Universidad de Costa Rica, 1993, p.107-136. San José Costa Rica.
23. Ley General de Salud
24. Ley Orgánica del Banco Popular
25. Ley número 5662. Ley de Desarrollo Social y Asignaciones Familiares. San José, Costa Rica.
26. Ley de Protección al Trabajador
27. Ley número 4760. Ley de Creación y Otras Disposiciones Conexas del Instituto Mixto de Ayuda Social. San José, Costa Rica.
28. Ley sobre riesgos de trabajo. N. 6727 del 9 de marzo de 1982.
29. Ley de tránsito por vías públicas terrestres. N. 7331 del 30 de marzo de 1993.
30. Navarro F. Román A., "Los Principios Jurídico Constitucionales del Derecho Tributario", revista Iustitia N° 139-140, San José, Costa Rica.
31. Oficios de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

32. Organización de Estados Americanos, "Inflación y Tributación", Análisis de los efectos de la inflación y de los sistemas de ajustes empleos para corregir sus distorsiones en los países de América Latina. Secretaría Ejecutiva para asuntos económicos y sociales.
33. Ortega Rodríguez. Bernardo. El derecho de seguros en Costa Rica. Tesis de Licenciatura de la Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica 1981.
34. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. O.N.U. Ratificado por Ley N.4229 del 11 de diciembre de 1968, La Gaceta N. 288 del 17 de diciembre de 1968.
35. Polinaris Vives, Luis Arturo, "Ley Orgánica del Instituto Nacional de Aprendizaje, Comentada, concordada con anotaciones y jurisprudencia en conmemoración del 40 aniversario de Instituto Nacional de Aprendizaje", obra divulgada, mayo 2005.
36. Ramírez Zamora, Francisco, "Curso sobre legislación tributaria costarricense", Segunda Edición, Editorial Papiro, Costa Rica, 1985.
37. Reglamento de Seguro de Enfermedad y Maternidad. Caja Costarricense del Seguro Social.
38. Reglamento del Seguro de Invalidez, Vejez y Muerte. Caja Costarricense del Seguro Social.
39. Reglamento sobre el Pago del Aporte de los Empresarios Privados al IMAS. Número 3335-H. Noviembre de 1973.
40. Rengifo Ordóñez, Jesús María. La Seguridad Social en Colombia. Editorial Temis, 3ra Edición. Pág. 594. Bogota, Colombia. 1989.

41. Revista Actualidad Económica: La clausura de la reforma fiscal: variantes y perspectivas. Número 294, Febrero 2004.
42. Salas Chávez, Álvaro. Presente y futuro: Caja Costarricense del Seguro Social. Caja Costarricense del Seguro Social, San José 1998.
43. Torrealba Navas, Adrián. El control de constitucionalidad de los derechos económicos a través de los principios financiera material. Revista Ivstitia N° 75 Marzo 1993.
44. Torrealba Navas, Adrián. Entorno a la constitucionalidad del impuesto sobre las rentas del trabajo independiente. Revista Ivstitia N° 85.
45. Torrealba Navas, Adrián. Teoría de la Interpretación Tributaria. Artículo 11a) de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Revista Ivstitia N° 116-117 Agosto-Setiembre 1996.
46. Torrealba Navas, Adrián; con la participación de José Antonio Saborío Carrillo, José María Oreamuno Linares. El financiamiento de la Hacienda Municipal en Costa Rica: Reflexiones para una reforma. Instituto de Investigaciones Jurídicas: Centro de Estudios Tributarios: Instituto Complutense de Estudios Internacionales, 2004. San José, Costa Rica.
47. Torrealba Navas, Adrián, El nuevo régimen sancionador tributario, Investigaciones Jurídicas, SA. Primera Edición, 2000. San José, Costa Rica.

48. Torrealba Navas, Adrián, Principios de Aplicación de los Tributos, Investigaciones Jurídicas, SA. Primera Edición, 2001. San José, Costa Rica.
49. Torrealba Navas, Adrián, La Imposición de la Renta en Costa Rica, con la colaboración de Modesto Vargas Castillo, primera edición, IJUSA, San José, Costa Rica, octubre de 2003.
50. Valdes Costa, Ramón, "Curso de Derecho Tributario", Tercera Edición, Editorial Temis SA, Bogotá, Colombia, 2001.
51. Valverde Castillo, Jorge. Las pensiones y otros beneficios en la seguridad social costarricense. Ednass-CCSS, 1994, p.14-49. San José, Costa Rica.
52. Villalobos Quirós, Enrique, "Introducción al Derecho Tributario", Universidad Estatal a Distancia, San José, Costa Rica, 1982.
53. Volio Leiva, Raymundo. La inconstitucionalidad del tributo sobre los intereses de los depósitos judiciales. Revista Ivstitia N° 159 Marzo 2000.
54. Sala Constitucional. Voto 1915. 22 de julio de 1992.
55. Entrevista con el señor Adolfo Arias, Coordinador de Plataforma en el Departamento de Pensiones de la Caja Costarricense del Seguro Social.
56. Entrevista con el señor Esteban Meza de la Dirección Financiera del Banco Popular.
57. Entrevista con la Licda. Marisela Blanco Vado, de Administración Tributaria del Instituto Mixto de Ayuda Social.

58. Entrevista con la Licda. Milena Montero, del departamento de Asesoría Legal del Instituto Mixto de Ayuda Social.
59. Entrevista con el Licenciado Luis Arturo Polinaris Vives. Encargado del área de cobro judicial del Instituto Nacional de Aprendizaje.
60. Entrevista con el Lic. Eduardo Cartín Segura, Sub-Jefe del departamento de Cobro Judicial de la DESAF.
61. www.ins.go.cr
62. www.imas.go.cr
63. <http://www.ina.ac.cr/informaciongeneral/marcojuridico.html>
64. Diversidad Estatal a Distancia, "Historia de la Banca Comercial en Costa Rica. Desde sus inicios hasta 1996", Costa Rica, 1997. En la página de Internet: <http://www.abc.fi.cr>.
65. www.info.ccss.go.cr
66. www.poder-judicial.go.cr