

Miércoles 30 de abril del 2024.

Consulta Expediente N.º 24.525 Ley de
Reivindicación del Trabajador independiente al
Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica.

Señores Diputados y Diputadas
Asamblea Legislativa República de Costa Rica

El proyecto en consulta pretende modificar el artículo 3 de Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social, para eliminar el gravamen de la cuota patronal que ha estado “absorbiendo” el trabajador independiente mediante los porcentajes de gravamen en las contribuciones de la seguridad social. El proyecto también adiciona un gravamen en el mínimo no imponible del Impuesto a las Utilidades para las personas físicas con actividad lucrativa, y un cambio en las alícuotas aplicables para estos contribuyentes mediante la modificación al artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La norma propuesta dice:

“ARTÍCULO 1- Se reforma el artículo 3 de la Ley N.º 17, Ley Constitutiva de la Caja Costarricense de Seguro Social (CCSS), para que se lea de la siguiente manera:

Artículo 3- 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.

*La Junta Directiva fijará la fecha en que entrará en vigencia el seguro social de los trabajadores independientes y las condiciones de este seguro; sin embargo, todos aquellos trabajadores independientes que en forma voluntaria desearan asegurarse antes de entrar en vigencia el seguro social en forma general para ese sector, podrán hacerlo mediante la solicitud correspondiente a la Caja Costarricense de Seguro Social, la cual, para tales efectos, dictará la reglamentación pertinente. **Los trabajadores independientes estarán exentos de pago de la cuota patronal por lo que la cuota obrero que les sea fijada, no podrá ser, por ninguna circunstancia, mayor a las que sea fijada para las derivadas de la relación obrero-patronal.***

La posibilidad de reingreso de aquellos trabajadores independientes que voluntariamente se hubieran afiliado al amparo del párrafo segundo de este artículo, y que posteriormente se desafilien, será reglamentada por la Caja.

La Junta Directiva queda autorizada para tomar las medidas tendientes a coadyuvar en la atención médica a los indigentes, en los riesgos y accidentes profesionales, y en la campaña de medicina preventiva.

La Caja determinará reglamentariamente los requisitos de ingreso a cada régimen de protección, así como los beneficios y condiciones en que éstos se otorgarán.

La Junta Directiva tomará los acuerdos necesarios para extender progresivamente sus servicios a todo el país conforme lo permitan sus recursos materiales y humanos.

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

ARTÍCULO 2- Se reforma el artículo 15 de la Ley N.º 7092, Ley del Impuesto sobre la Renta, para que se lea de la siguiente manera:

Artículo 15- Tarifa del impuesto. A la renta imponible se le aplicarán las tarifas que a continuación se establecen. El producto así obtenido constituirá el impuesto a cargo de las personas a que se refiere el artículo 20 de esta ley.

- a) Personas jurídicas: treinta por ciento (30%).*
- b) Las personas jurídicas, cuya renta bruta no supere la suma de ciento veinte millones quinientos ochenta y dos mil colones (¢ 120.582.000,00) durante el periodo fiscal:*
 - i. Cinco por ciento (5%), sobre los primeros cinco millones seiscientos ochenta y siete mil colones (¢5.687.000,00) de renta neta anual.*
 - ii. Diez por ciento (10%), sobre el exceso de cinco millones seiscientos ochenta y siete mil colones (¢5.687.000,00) y hasta ocho millones quinientos treinta y dos mil colones (¢8.532.000,00) de renta neta anual.*
 - iii. Quince por ciento (15%), sobre el exceso de ocho millones quinientos treinta y dos mil colones (¢8.532.000,00) y hasta once millones trescientos setenta y seis mil colones (¢11.376.000,00) de renta neta anual.*
 - iv. Veinte por ciento (20%), sobre el exceso de once millones trescientos setenta y seis mil colones (¢11.376.000,00) de renta neta anual.*

A efectos de lo previsto en este inciso b), las micro y las pequeñas empresas inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC), o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), podrán aplicar la escala tarifaria prevista en este inciso, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

- i. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primero, segundo y tercer año de actividades empresariales.*
- ii. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades, el cuarto y quinto año de actividades empresariales.*

iii. Cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre el impuesto, a las utilidades el sexto año de actividades empresariales.

Reglamentariamente, la Administración Tributaria podrá establecer las condiciones que se estimen necesarias para prevenir o corregir el fraccionamiento artificioso de la actividad.

El Ministerio de Hacienda actualizará por resolución general el monto de lo establecido en el inciso b), tomando como base la variación del índice de precios al consumidor.

c) A las personas físicas con actividades lucrativas se les aplicará la siguiente escala de tarifas sobre la renta imponible:

i. Las rentas de hasta 13 veces el monto fijado en el inciso a) del artículo 33 de esta ley no estarán sujetas.

ii. Sobre el exceso de las rentas de hasta 13 veces el monto fijado en el inciso a) del artículo 33 de esta ley y hasta \$20.605.000,00 (veinte millones seiscientos cinco mil colones) anuales, se pagará el veinte por ciento (20%).

iii. Sobre el exceso de \$20.605.000,00 (veinte millones seiscientos cinco mil colones) anuales, se pagará el veinticinco por ciento (25%).

Las personas físicas con actividad lucrativa que además hayan recibido durante el período fiscal respectivo, ingresos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión, y estén reguladas en el título II de esta ley, deberán restar del monto no sujeto referido en el anterior subinciso i) de este inciso, la parte no sujeta aplicada de los ingresos recibidos por concepto de trabajo personal dependiente, o por concepto de jubilación o pensión. En caso de que esta última exceda del monto no sujeto aludido en el anterior subinciso i), solo se aplicará el monto no sujeto en el impuesto único sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de jubilación y pensión u otras remuneraciones por servicios personales, en cuyo caso a las rentas netas obtenidas por las personas físicas con actividades lucrativas no se les aplicará el tramo no sujeto contemplado en el referido subinciso i), el cual estará sujeto a la tarifa establecida en el subinciso ii) de este inciso.

A efectos de lo previsto en este inciso c), las micro y las pequeñas empresas, inscritas ante el Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC) o ante el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAC), de personas físicas podrán aplicar la escala tarifaria prevista en este inciso, conforme a las siguientes condiciones, las cuales aplicarán a partir de su primer año de operaciones:

i. Cero por ciento (0%) del impuesto sobre el impuesto a las utilidades el primero, segundo y tercer año de actividades empresariales.

ii. Veinticinco por ciento (25%) del impuesto sobre el impuesto, a las utilidades el cuarto y quinto año de actividades empresariales.

iii. Cincuenta por ciento (50%) del impuesto sobre el impuesto, a las utilidades el sexto año de actividades empresariales.

d) Los emisores de valores de oferta pública temáticos, además de la deducibilidad del gasto por el pago de los intereses que corresponda en el período fiscal, tendrán derecho a un crédito fiscal, en el impuesto sobre la renta, equivalente a un tercio del monto total de los impuestos sobre rentas de capital correspondientes a valores de oferta pública temáticos retenidos a sus inversionistas durante el período fiscal. Lo anterior con excepción de los casos en que por ley no se deba aplicar retención alguna, en donde el crédito fiscal será calculado como si hubiera aplicado la tarifa general prevista en el artículo 31 ter de esta ley, al momento de pagarse los rendimientos.

Para acogerse a los beneficios establecidos en el párrafo anterior, el emisor deberá respaldar el crédito fiscal con el informe de verificación y el acuerdo de autorización de la emisión de valores de oferta pública temáticos emitida por la Superintendencia General de Valores (Sugeval).

El crédito fiscal previsto en este artículo podrá ser utilizado en los tres períodos fiscales siguientes a aquel en que se adquirió el derecho a este y, en el caso de que luego de este período aún persista un saldo a favor, podrá solicitar que se destine al pago de otros impuestos o solicitar su devolución.

Una vez calculado el impuesto, las personas físicas que realicen actividades lucrativas tendrán derecho a los siguientes créditos del impuesto:

a) Por cada hijo el crédito fiscal será de veinte mil setecientos sesenta colones (¢20.760,00) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso i) del artículo 34 de esta ley.

b) Por el cónyuge el crédito fiscal será de treinta y un mil cuatrocientos cuarenta colones (¢31.440,00) anuales, que es el resultado de multiplicar por doce (12) el monto mensual contemplado en el inciso ii) del artículo 34 de esta ley.

c) Si los cónyuges estuvieran separados judicialmente, solo se permitirá esta deducción a aquel a cuyo cargo está la manutención del otro, según disposición legal. En el caso de que ambos cónyuges sean contribuyentes, este crédito podrá ser deducido, en su totalidad, solamente por uno de ellos. Mediante los procedimientos que se establezcan en el reglamento, la Administración Tributaria comprobará el monto del ingreso bruto y cuando el contribuyente se incorpore al sistema, revisará periódicamente ese monto para mantenerle estas tarifas.

El monto del ingreso bruto indicado en el inciso b) y el de la renta imponible señalado en el inciso c) deberán ser reajustados por el Poder Ejecutivo, con base en las variaciones de los índices de precios que determine el Banco Central de Costa Rica o según el aumento del costo de la vida en dicho período.

Revisado lo anterior, la Comisión del Trabajador Independiente rinde su opinión respecto de los puntos sometidos a consulta:

I. Reforma al artículo 3 de la Ley Constitutiva de la CCSS:

Esta Comisión ha sido insistido en la necesidad de la equiparación en el gravamen entre los trabajadores independientes y aquellas personas que laboran en una relación obrero patronal.

La reforma sometida a consulta establece como extremo máximo de gravamen la contribución pagada por los asalariados en el caso de los trabajadores independientes.

Este extremo máximo, a nuestro modo de ver no entra en pugna con las propuestas que esta Comisión ha realizado en diferentes foros y que se alinean con la reciente jurisprudencia de la Sala Constitucional en materia de Seguridad social.

Dada la naturaleza tributaria de las contribuciones de la seguridad social, esta reforma normativa supone un avance en términos de aplicación del principio de igualdad tributaria.

A modo de ampliación de la propuesta legislativa, se recomienda tomar en consideración la reciente jurisprudencia de la Sala Constitucional, que establece que la dinámica de cálculo de las contribución parafiscal, cumplirá con el principio de legalidad si y si sólo si los elementos estructurales sobre como se calcula el elemento cuantitativo del hecho generador están descritos en una ley formal y que en el caso de las contribuciones para fiscales, la forma de cálculo de este tributo debe obedecer a la misma mecánica que las tasas retributivas de servicios, y esta dinámica justamente es la que establece el artículo 23 de la Ley Constitutiva de la Caja Costarricense del Seguro Social.

Así la Sala Constitucional indicó en la sentencia:

“Un segundo escollo que debemos superar, es el relativo a la fijación del monto de la cuota a pagar por patronos y trabajadores. Al respecto, el artículo 23 de la Ley Constitutiva de la CCSS estatuye que las cuotas y las prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales (...)

Vista así las cosas no se vulnera el principio de legalidad tributaria por la elemental razón que mediante Ley Formal se le impone a la Junta Directiva de la CCSS parámetros objetivos a la hora de determinar el monto de la cuota”

Es decir, si en la práctica no se siguen estos parámetros, si estaríamos violando el principio de legalidad en materia tributaria. Situación que de hecho si sucede en el caso de los trabajadores independientes.

Consideramos la reforma del artículo 3 de la Ley Constitutiva de la CCSS que establece la claridad de que el no puede trasladarse al trabajador independiente el peso tributario de una relación patronal inexistente en su caso y que genera una disorción en el gravamen que entra en pugna con el principio de igualdad en materia tributaria, de reserva de ley, de capacidad contributiva e inclusive, en casos sencibles, hasta de no confiscatoriedad.

Un tope máximo de gravamen como el que propone la reforma legislativa, coadyuba al cambio en la forma de cálculo de las contribuciones de la seguridad social hacia una línea que se oriente hacia el cumplimiento del principio de legalidad tributaria.

Tal es el caso del artículo 23 de la Ley Constitutiva de la CCSS:

*“Artículo 23.- Las cuotas y prestaciones serán determinadas por la Junta Directiva, de **acuerdo con el costo de los servicios que hayan de prestarse en cada región y de conformidad con los respectivos cálculos actuariales.** La contribución de los trabajadores no podrá ser nunca mayor que la contribución de sus patronos, salvo los casos de excepción que para dar mayores beneficios a aquéllos, y para obtener una más justa distribución de las cargas del seguro social obligatorio señale el Reglamento, con base en recomendaciones actuariales.”*

Tal y como se indicó anteriormente, la reforma propuesta no entra en pugna con estas manifestaciones de la Sala Constitucional ni cambiaría la dinámica de cálculo que la ley establece y que, valga la pena decir, la CCSS incumple abiertamente, pues realmente lo que hoy se establece es una duplicidad del Impuesto sobre la Renta para los trabajadores independientes, que es contraria a su propia Ley Constitutiva, y a las reiteradas sentencias de la Sala Constitucional en este tema.

II. Reforma al artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

Respecto a la reforma al artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, esta comisión tiene 3 puntos a señalar. El primero de ellos desde la forma es que, al haberse actualizado los tramos de gravamen de acuerdo por lo señalado en el IPC, es importante actualizar el texto de forma que se adapte con los tramos del Impuesto sobre la Renta vigentes en el periodo 2025.

Una vez realizada esta recomendación formal, por el fondo, el proyecto tiene 2 elementos que vale la pena resaltar:

a. Respetto del Tramo del Mínimo no Imponible:

La reforma legislativa propuesta busca equiparar, de alguna forma, las abismales desigualdades que se encuentran presentes en los montos no sujetos a tributación sobre las utilidades entre asalariados y trabajadores independientes. Hoy en día, el mínimo no gravado, o como es llamado popularmente “*el tramo exento*” del Impuesto sobre la Renta de los Trabajadores independientes es sólo 37% si se compara con el mismo monto no sujeto tributación en el Impuesto al Salario.

Con la reforma aprobada el 17 de marzo del año en curso, que entrará a regir en el periodo fiscal 2026, el mínimo no imponible se incrementa ligeramente a tan sólo 56% respecto del monto que poseen los trabajadores asalariados.

El proyecto propone equiparar el tramo exento de los trabajadores independientes con los asalariados, lo que nos parece que aporta justicia tributaria al sistema que por años cercenado el principio de capacidad contributiva a los trabajadores independientes.

La regla de adicionar por 13 busca absorber de alguna forma el monto correspondiente al aguinaldo, que no se encuentra gravado en el Impuesto al Salario. Por lo que esta Comisión encuentra bondad en este punto de la reforma propuesta.

B. Respetto de las alicuotas propuestas:

El proyecto elimina las tarifas más bajas del Impuesto a las Utilidades para las personas físicas con actividad lucrativa incorporando tarifas directamente del 20% y 25%. Este punto nos parece que puede llegar a incrementar el gravamen sobre los trabajadores independientes, pues supone que, los gastos deducibles, que impactan la base imponible, disminuirán el impacto del gravamen, pero no en todos los escenarios esta regla se cumple.

Adicional a ello, deja de lado el hecho de que, en el caso de los asalariados, estos no poseen gastos deducibles por la sencilla razón de que los gastos de su actividad los cubre el patrono, por lo que la renta bruta entre asalariados y trabajadores independientes no es equivalente, de forma que, considerar que el gravamen sobre la renta neta en el caso de los trabajadores independientes con una tarifa que duplica la tarifa básica del trabajador asalariado “igual” la situación, no podría sostenerse en todos los escenarios, por el contrario, serían escasos en los que esta regla se cumpla. Lo que llega esta Comisión a solicitar que se reconsidere esta escala de alicuotas.

Por lo que desde una perspectiva puramente técnica, consideramos que el proyecto de ley en cuestión aporta avances en la lucha por una igualdad tributaria real entre los trabajadores asalariados e independientes, pero ofrecemos nuestro acompañamiento técnico para dar soporte a esta iniciativa de forma que se completen los puntos que consideramos pueden estar sujetos a mejoras.

Sin más en particular.

Karen Villalobos Soto
Coordinadora
Comisión del Trabajador Independiente