

La cuantía defraudada siempre debe ser superior a 15 millones de pesetas. Si es menor estaremos ante una infracción administrativa, independientemente de que la conducta sea dolosa y estemos ante alguna de las modalidades del tipo. Asimismo, es indiferente que la cuantía defraudada se refiera a uno o varios trabajadores; o que la defraudación se produzca por una o varias de las modalidades tipificadas. Cuando esto suceda no habrá tantos delitos como trabajadores o como modalidades de fraude, sino un solo delito.

El art. 307 establece dos tipos cualificados con el consiguiente incremento de la pena. Las modalidades siguen siendo las mismas. La diferencia está en la intervención de una serie de elementos, como la gravedad del importe de lo defraudado, la existencia de una estructura organizativa o la utilización de persona o personas interpuestas, que hacen, por una parte, que sea más difícil el descubrimiento y la investigación de los hechos, y por otra, implican un mayor perjuicio para el patrimonio de la Seguridad Social. De ahí que sean más reprobables y se les aplique una pena más elevada.

No obstante, también se ha establecido una eximente - eliminando la existencia del delito - cuando el sujeto responsable regulariza su situación; pero siempre antes de tener conocimiento de que se va a inspeccionar su situación con respecto a la Seguridad Social, o antes de que se interponga querrela o denuncia por este delito. El objetivo perseguido es incitar el pago de forma voluntaria.

Por todo ello, podemos considerar positivo el hecho de que el legislador haya recogido en el nuevo CP el delito de fraude a la Seguridad Social, ya que pese a no haber tipificado la totalidad de las conductas que atentan contra el patrimonio de la misma, constituye un avance en la lucha contra este tipo de fraude.

UNA HISTORIA INACABADA: LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA COTIZACIÓN Y EL RESPETO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. (Especial referencia a la potestad reglamentaria y a las Leyes de Presupuestos).

Por JUAN CARLOS ÁLVAREZ CORTÉS *

SUMARIO: I Introducción.-II. La naturaleza jurídica de la cotización.-III. Reserva de ley y respeto al principio de legalidad. 1. La potestad reglamentaria y la cotización. 2. La Ley de Presupuestos Generales del Estado y la cotización.-IV. Nota final.

I. INTRODUCCIÓN.

El problema más grave con el que se han enfrentado los Estados, con respecto a la Seguridad Social, ha sido el referente a su financiación. Este problema se ha agravado actualmente con la tendencia expansiva de los ordenamientos, al ampliarse los campos de sujetos protegidos y de contingencias a proteger, lo que supone la necesidad de una mayor dotación económica para cubrir de forma suficiente los objetivos del sistema.

La financiación de la Seguridad Social siempre ha venido definida por los parámetros de la política económica y social ejercida por los diferentes Gobiernos. Tradicionalmente, las dos formas principales de recaudar fondos para las arcas de la Seguridad Social han sido las cotizaciones y los impuestos (1).

La configuración constitucional del sistema de Seguridad Social como un modelo mixto ha supuesto que la protección universalista de ciertas prestaciones se haga a cargo de partidas destinadas al efecto en los Presupuestos Generales del Estado, lo que significa una financiación a través de impuestos.

Aun así, en un sistema de Seguridad Social de fuerte raigambre contributiva, como es el nuestro, las cotizaciones continúan siendo la fuente más importante de ingresos. Por ello, y para delimitar el campo de acción del presente estudio, debemos señalar que el objeto del mismo son las cotizaciones a la Seguridad Social, centrándonos en su naturaleza jurídica y el respeto al principio de legalidad.

* Profesor Titular de Escuela Universitaria (Universidad de Málaga).

(1) Sobre la cuestión de la financiación en general vid, entre otros, RODRÍGUEZ-PIÑERO, M.: «La Seguridad Social ante la crisis económica», *Papeles de Economía Española*, nº 12/13, 1981, págs. 139 a 151.

II. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA COTIZACIÓN

1. Aunque el fenómeno económico sea importante, es el aspecto jurídico el que nos interesa, por lo que vamos a circunscribirnos a la naturaleza de la cotización(2). Esta cuestión ha sido ampliamente tratada por la doctrina; tradicionalmente, las diferentes tesis han sido encuadradas en dos grandes grupos: tesis jurídico-privadas (3) y tesis jurídico-públicas, habiendo sido superadas las primeras(4), son hoy día las tesis jurídico-públicas las dominantes, apuntado la doctrina exclusivamente en esa dirección.

- (2) Evidentemente, nos movemos en un plano técnico-jurídico y no económico; no discutimos aquí que «la cotización sea un coste de producción más incluíble en el factor trabajo» y que por tal motivo influye en el precio del producto o servicio y, en definitiva, sea «soportado por la amorfa masa consumidora». Queda claro, sin dudas, que la cotización afecta directamente al plano económico y repercute en el mercado. Para ALMANSA, el hecho económico es importante porque se produce «un desplazamiento de la contribución empresarial a la contribución general como si de un impuesto indirecto se tratara», de ser así, hubiera sido más correcto que las incluyera en las que el mismo denomina tesis jurídico-públicas, en *Derecho de la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1986, pág. 282.
- (3) a) La cotización como prima de seguro: fue una teoría formulada hace ya bastante tiempo que caló profundamente en la doctrina, y que encontraba su base en el hecho de que los seguros sociales, en sus inicios, tomaran como patrón el seguro privado.
b) La cotización como parte de la retribución: se entendió por parte de la doctrina que la obligación jurídica de cotización no era otra cosa que una obligación salarial derivada del contrato de trabajo.
- (4) En el caso de la cotización como prima de seguro el paso de los Seguros Sociales a un sistema de Seguridad Social provocó el abandono de la asimilación de la cotización a la prima del seguro privado; a ello se puede añadir el hecho de que en la relación jurídica de Seguridad Social no existe la sinalagmaticidad entre la obligación de cotización y la satisfacción de prestaciones (nuestro Tribunal Constitucional en S. 104/83 de 23-11-83, BOE 14-12-83 (entre otras), en su FJº 3º señala la inexistencia de la sinalagmaticidad: «La existencia de una cotización igual no es elemento bastante para la exigencia de iguales prestaciones. Es cierto que nuestro sistema de Seguridad Social está asentado en alguna medida sobre el principio contributivo y que aún no ha superado totalmente su relación con el esquema típico del seguro privado... sin embargo, la relación automática entre cuota y prestación no es necesaria...»). Por otro lado, pueden verse otras críticas a esta teoría en numerosos autores (entre otros): ALMANSA PASTOR, *Derecho de la Seguridad Social*, Tecnos, Madrid, 1986, pág. 282; MONTOYA MELGAR, *Derecho del Trabajo*, 9ª edición, Tecnos, 1988, págs. 580-582; LUCIANI, *Saggio sulla contribuzione previdenziale*, Cedam, Padua, 1977, pág. 13 y ss; PERSIANI, M., *El sistema jurídico de la Previsión Social*, Trad. Vida Soria, 1963, pág. 214. En la doctrina mercantilista, GARRIGUES en *Curso de Derecho Mercantil*, tomo II, Madrid, 1977, pág. 251.
- En el caso de la cotización como parte del salario o salario diferido, la configuración de las cotizaciones como cuotas de salario se limita necesariamente al régimen de previsión de trabajo subordinado, sin embargo la previsión se extiende a otros trabajadores que no lo son por cuenta ajena. El TS (sala contencioso-administrativo)

Las tesis jurídico-públicas proporcionan una perspectiva más acorde con el sistema de Seguridad Social actual, en tal sentido la cuota se han configurado como una exacción de derecho público, o tributaria (5). Pero, estas tesis perfectamente elaboradas por la doctrina parece que no han hecho ningún eco en la jurisprudencia(6); los Tribunales son reacios a la calificación de las cotizaciones como tributos, así una relativamente reciente Sentencia de la Sala de lo contencioso del Tribunal Supremo (7) todo lo más que hizo fue dar a las cotizaciones la naturaleza jurídica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» (8), justificando dicha calificación de tal forma que parecía estar definiendo, en realidad, las obligaciones tributarias (9). Más aún, esta misma

en S de 16-10-90 (R.7444) afirma que «...la obligación de cotizar a la Seguridad Social y la obligación de abonar el salario al trabajador corresponde a relaciones jurídicas diferentes y aunque puedan devenir en paralelo, no puede decirse que jurídicamente, la primera sea consecuencia de la segunda...». Otras críticas a la cotización como parte de la retribución vemos en: BORRAJO DACRUZ que señala que ésta no es una tesis jurídica, sino económica, en *Estudios jurídicos de la Previsión Social*, Aguilar, Madrid, 1962, pág. 78, (en el mismo sentido PERSIANI, M., *op. cit.*, pág. 211). ALMANSA, además añade que se plantearían dudas respecto a la parte de cuota que paga el trabajador, *op. cit.*, pág. 283.

- (5) PERSIANI, *op. cit.*, pág. 214, «...con referencia a aquéllas que son las características de la obligación del pago de las cotizaciones impuestas por la ley a favor de un ente público para la realización de fines de interés público, la doctrina opina que las cotizaciones... tienen naturaleza pública y las configura entre los ingresos de derecho público...».

En esta línea LUCIANI, *op. cit.*, pág. 155.

- (6) Aunque podemos encontrar algunas sentencias que apuntan la naturaleza jurídica tributaria de la cotización, STS (sala 4ª), 14-10-75 (Ar. 4037) y 22-11-76, (Ar. 2125 de 1977), tomadas de De la VILLA y DESDENTADO, *Manual de Seguridad Social*, Aranzadi, Pamplona, 1979, pág. 282.

- (7) STS de 27-3-91 (R.1014).

- (8) La sentencia en cuestión no acepta plenamente la calificación tributaria a la obligación de cotizar («...la Seguridad Social está fuertemente marcada por las técnicas originarias del seguro, que es quizás una de las razones por las que las cotizaciones no son de momento identificables con los tributos en sentido estricto...»); pero con estas notas que establece hay una cierta confusión ya que se puede reconducir la cotización al concepto de tributo: obligación legal que impone al ciudadano el deber de dar una suma de dinero al Estado u otro Ente Público, para que con el mismo se realice un fin público.

Por ello el segundo de los votos particulares de esta sentencia parece de lo más acertado, porque partiendo de la base de la Seguridad Social como una función estatal gestionada por entidades dependientes de la Administración, entidades en las que se dispensa unas prestaciones para las que se efectúan una serie de gastos públicos, llega a la conclusión de que «lo que debe contar fundamentalmente para la caracterización de tributaria ex art. 31.1 CE, es el dato de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, lo que inevitablemente se da en la cotización a la Seguridad Social».

- (9) Así describe la Sentencia a las cotizaciones: «...impuestas con carácter general, obligatorio y coactivo a todos los ciudadanos que se encuentran en las situaciones legales de las que deriva el deber de cotizar, contribuyendo así a la satisfacción del interés público constituido por el Servicio de la Seguridad Social».

Sentencia fue recurrida en revisión ante la Sala Especial, ex art. 61 LOPJ, la que, en Sentencia de 9 de Mayo de 1992, y al aceptar la tesis de prestaciones patrimoniales públicas, perdió una importante oportunidad para dejar sentada la verdadera naturaleza de las cotizaciones (10).

Aun así, parece que el concepto doctrinal de tributo (11), se adecua perfectamente a las características de la cotización. Por lo que, a los efectos de indagar acerca de la naturaleza jurídica de la cotización, es necesario adentrarnos en el ámbito tributario.

2. El mayor problema de la configuración de la cotización como un tributo se produce cuando se intenta determinar la posición exacta de la misma dentro de las categorías tributarias -impuestos, tasas, o contribución especial-. Más aún, el problema de la naturaleza jurídico-pública de las cotizaciones va a acotarse dentro de la categoría genérica del impuesto (al haber sido superadas las categorías tributarias que calificaban a las cotizaciones como tasas (12) o contribuciones especiales (13), pero apuntando a dos figuras distintas que

(10) De hecho niega la naturaleza tributaria de las cotizaciones: «...no cabe su identificación con los tributos, pues aparte de su naturaleza, las instituciones jurídicas se califican por el régimen jurídico aplicable, y el previsto para aquéllos por la Ley General Tributaria y demás normas concordantes, difiere del establecido para las aportaciones al sistema de Seguridad Social...». Vid. CONDE MARTÍN DE HIJAS, «Cotización y legalidad tributaria», *AL*, t. 3, 1992, pág. 2079 y ss.

(11) Entre otros tomamos el de SAINZ DE BUJANDA: «...el recurso de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos... (mecanismo jurídico) que consiste en hacer surgir a cargo de ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la ley», *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, 1979, pág. 119.

(12) Tomando como punto de referencia la definición que de la tasa hizo GIANNINI como la contraprestación debida a un ente público en virtud de una norma legal y en la medida que en ésta se establezca por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado...» (recogido de *Lecciones de Derecho Financiero* de SAINZ DE BUJANDA, Madrid, 1976, pág. 128), podemos observar que la relación jurídica de cotización es una obligación *ex lege* para todo aquél que se encuentre inserto en una relación laboral; por contra la tasa es voluntaria en el sentido de que sólo la pagarán aquéllos que quieran obtener un determinado servicio de la Administración. -en cambio, hay cotización aunque no se obtenga prestación e incluso los beneficiarios asistenciales del sistema no necesitan del pago de unas cotizaciones para tener derecho a unas prestaciones-.

(13) Lo que se deduce de la definición dada por los art. 26 de la Ley General Tributaria (LGT) y art. 23 del RD 30 de Diciembre de 1976, T.R. de Tasas Fiscales, es que con las contribuciones especiales lo que se grava es el incremento de patrimonio producido por la mejora en el mismo como consecuencia de una obra pública o de unos servicios públicos. Por otro lado, en caso de que alguien forzara la naturaleza de la cotización para asimilarla a las contribuciones especiales conforme a nuestra legislación, se encontraría con el problema adicional que planteábamos para las tasas: en la Seguridad Social no existe una correspondencia entre el obligado al pago de la contribución y el beneficiario de la misma. Otras críticas pueden verse en

pueden encardinarse dentro del impuesto: por un lado, el impuesto especial o afectado -lo que significa considerar a la cuota como una categoría *sui generis* dentro del impuesto-; por otro, las exacciones parafiscales.

Por lo que se refiere genéricamente al impuesto, con la definición establecida en el art. 26 de la LGT (14), y teniendo en cuenta las características de la cotización a la Seguridad Social resulta difícil incluir a las cotizaciones dentro de la categoría de impuestos. A pesar de ello, Vicente-Arche afirma que no existe, en términos jurídicos, diferencias entre el impuesto y la cuota del seguro social, por lo que se refiere a la esencia de ambas figuras, «...esto no equivale a decir que la cuota del seguro social sea un impuesto: para que así fuera, sería necesario además, que la ley lo declarase y lo regulase como tal en todos sus aspectos. En sentido formal existe una gran similitud entre la regulación jurídica de la obligación de cotizar y la obligación tributaria de impuesto. Pero no puede considerarse idénticas ambas categorías toda vez que, sobre todo, falta en el derecho positivo una regulación común [...] y en consecuencia una asimilación de las cuotas del seguro social a los impuestos»(15).

Como se dijo anteriormente, dentro de la naturaleza jurídica del impuesto existen unas subcategorías, por así llamarlas, como son los impuestos especiales y las exacciones parafiscales, en cuyas sedes las tesis mayoritarias han decidido resindenciar su naturaleza jurídica.

La primera de ellas es la que se refiere a la cotización como un impuesto especial o con objeto determinado, es decir «...aquellos tributos que siendo jurídicamente impuestos, presentan respecto de éstos particulares características, en cuanto que afectan solo a determinadas categorías o grupos de personas, o bien en cuanto el producto de los mismos tiene un destino especial en el que los sujetos obligados pueden tener un interés particular, sin que la obligación tributaria sea proporcionada al beneficio del contribuyente...» (16), con esta definición, la cotización cabría en esta figura que acaba de ser definida, o sea un impuesto especial o afectado (17).

(14) «...los 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 adquisición de un patrimonio o la circulación de los bienes y la adquisición o gasto de la renta».

(15) «Entorno a la naturaleza jurídica tributaria de las cuotas de la Seguridad Social», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* nº 44.

(16) PERSIANI, M., *El sistema jurídico...*, op. cit., pág. 232. En el mismo sentido BORRAJO DACRUZ, *Estudios jurídicos de previsión social*, Aguilar, Madrid, 1962, pág. 101.

(17) El problema que se plantea es que el concepto legal de impuesto especial lo encontramos en el ordenamiento español en el art. 1 de la Ley 45/85 de 23 de Diciembre: «...son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación elaboración e importación de determinados bienes de acuerdo con las normas de ésta ley». Por otro lado, en *Curso*

La segunda es la que configura a la cotización como una exacción parafiscal; ésta no se separa de las categorías tributarias clásicas (el art. 26 LGT señala que esta figura participará de la naturaleza de los impuestos (18), o sea, como señala Sainz de Bujanda, la «exacción parafiscal es un impuesto que da lugar a un ingreso extrapresupuestario que se destina o afecta al fin fijado por la ley» (19).

Según la definición dada en el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de Diciembre de 1958 (20), la cotización podría perfectamente ser considerada como una exacción parafiscal. El problema proviene de que esta Ley excluye de su ámbito de aplicación expresamente y, entre otras, «las cuotas y percepciones de la previsión social, Seguros Sociales obligatorios, Montepíos Laborales, y Mutualidades de toda clase». Dentro de los casos de exclusión la causa es diversa, algunos son supuestos que no están relacionados con las tasas y otros, como señala Vicente-Arche, «...aun siendo tasas o exacciones parafiscales, el legislador ha considerado oportunas excluirlas del ámbito de aplicación de la ley...» (21), por lo que, para él, las cotizaciones son exacciones parafiscales excluidas del régimen común de las mismas en virtud de un precepto legal (22).

de *Derecho Tributario* de PÉREZ ROYO et alrri, Madrid, 1990, pág. 679 se establece al referirse a los impuestos especiales: «El objeto-fin, la finalidad que persigue el legislador, con el establecimiento de estos tributos, es gravar el consumo de determinados bienes...» (alcohol y bebidas derivadas, cerveza, hidrocarburos, tabaco). De todo ello se concluye, que con esta terminología es difícil encuadrar en la misma a la cotización. Lo cierto es que el concepto legal de impuesto especial disuena del concepto doctrinal de impuesto especial o afectado, y ello porque se trata de dos cosas diferentes, a pesar de ser dos tipos o clases derivadas del concepto de impuesto: los del art. de la Ley 45/85 son una derivación del impuesto conceptualmente, siendo una clasificación legal del impuesto, mientras que el concepto de impuesto especial en el que se ha introducido la cotización es un concepto puramente doctrinal que no se encuentra dentro de ésta clasificación legal de impuesto especial.

(18) «...cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien al sujeto pasivo».

(19) SAINZ DE BUJANDA, *op. cit.*, pág. 127.

En este sentido VICENTE-ARCHE en «Notas de derecho financiero...», *op. cit.*, pág. 379: «las exacciones parafiscales pueden revestir diversa naturaleza según los supuestos en virtud de los cuales se exigen...», y pág. 380 «...pueden tener naturaleza jurídica similar a la de la tasa o a la del impuesto... (porque como dice la Exposición de Motivos de la Ley)... lo esencial de la parafiscalidad... es la de nacer y desarrollarse al margen del ordenamiento jurídico fiscal... (y el legislador)... las tipifica por su no inclusión en los Presupuestos Generales del Estado y por la inaplicabilidad a las mismas en todo o en parte, de las normas que regulan los impuestos de la Hacienda Pública».

(20) «Se consideran exacciones parafiscales los derechos, canones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración del Estado y por los Organismos [...] que no figuren en los Presupuestos Generales del Estado, y que se impongan para cubrir necesidades económicas, sanitarias, profesionales, o de otro orden».

(21) «Notas de derecho financiero a la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26-XII-58», *Rev. Admon. Pub.*, 1959, pág. 386.

3. Dentro de este conjunto de aproximaciones a la naturaleza de la cotización, las que parecen más acertadas son los impuestos especiales o afectados y exacciones parafiscales; la inclusión en una o en otra dependerá del punto de vista que se adopte, pero tenemos que observar que el paso de una categoría a otra, si tomamos como fondo la cuestión de la cotización, no es un salto abismal sino que se trata de una línea frágil que las separa. Por ello esta dificultad de la doctrina para encuadrar la cotización en alguna de las categorías tributarias que acabamos de apuntar, ha hecho que las tesis dominantes construyeran la naturaleza jurídica de la misma en base a un híbrido entre el «impuesto especial o afectado» y la «exacción parafiscal» (23).

Sea cual sea la figura o categoría donde haya de encuadrarse la cotización, lo importante es que podemos concluir con firmeza que la misma tiene naturaleza tributaria. Las dificultades impuestas por la jurisprudencia a la calificación como tributaria de la obligación de cotizar a la que anteriormente hacíamos mención proviene de razones históricas: por un lado, las cotizaciones a la Seguridad Social han sido apartadas de forma sistemática de la regulación tributaria ya por normas fiscales o por normas administrativas (24); por otro, la técnica originaria de

(22) VICENTE-ARCHE, *ibid.*, pág. 389. También del mismo autor «Entorno...», *op. cit.*, pág. 1250, «la cuota del seguro social al no estar declarada legalmente como impuesto o tasa, podría ser formalmente una exacción parafiscal, y creo que lo es aunque no sujeta a esta ley (Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales) que explícitamente las excluye».

Consideran también la cotización como exacción parafiscal, entre otros, los siguientes autores: ALMANSA, *Derecho de la Seguridad Social*, 7ª Ed., Civitas, Madrid, 1991, pág. 285; ALARCÓN CARACUEL y GONZÁLEZ ORTEGA, *Compendio de Seguridad Social*, 4ª Ed., Civitas, Madrid, 1991, pág. 161.

(23) Así PÉREZ ROYO señala: «A mi modo de ver, las cuotas de Seguridad Social tienen una estructura formal semejante a la de los impuestos, se trata de impuestos especiales o con objeto determinado; por otra parte y sin que ésto signifique oposición a lo anterior su encuadramiento dentro del ordenamiento español parece que debe ser el de exacción parafiscal en la medida en que encaja perfectamente en la definición contenida en el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales del 26-12-58, aunque excluida del ámbito de aplicación de dicha Ley y del régimen normal de las exacciones parafiscales» en «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria», *Revista de Hacienda Pública* nº 14, 1972, pág. 230; también en *Curso de Derecho Tributario*, *cit.*, pág. 868.

También VICENTE-ARCHE, «Entorno a la naturaleza...», *op. cit.*, pág. 1254: «...sustancialmente la cuota es un impuesto, aunque formalmente es una exacción parafiscal» precisando aún más, establece que se trata de un impuesto especial «en cuanto está pensado para gravar a determinadas categorías de personas y un impuesto con destino determinado, pues su producto queda afectado a la financiación de los Seguros Sociales», aunque se decanta como vimos por la exacción parafiscal.

En el mismo sentido que los dos autores anteriores BORRAJO DACRUZ, en «El sistema jurídico...», *op. cit.*, pág. 102, aunque éste se decanta por la naturaleza de impuesto especial.

(24) Así hemos visto la Ley de Tasa y Exacciones Parafiscales del '58. Pero también la propia Administración en Resolución de la Dirección General de Previsión de 26 de

seguro privado en la relación de protección ha caído como una pesada losa sobre la Seguridad Social, la que sólo a muy largo plazo podrá quitarse de encima (25).

III. RESERVA DE LEY Y RESPETO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

1. La potestad reglamentaria y la cotización.

Consecuencia jurídica inmediata a la caracterización de la cotización como obligación tributaria es el hecho de que la misma está acogida al principio de reserva de ley conforme a lo establecido en el artículo 133. 1. de la Constitución («La potestad originaria de establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley»). A la misma conclusión llega, sin duda, la STS de 27 de Marzo de 1991 y la Sentencia de 9 de Mayo de 1992 que la revisa, que anteriormente citamos, pero partiendo de una naturaleza jurídica diferente de la cotización: «prestación patrimonial de carácter público»; y, éstas, también, están sujetas a la reserva con arreglo al 31.3 CE. (26).

Evidentemente, lo que va a ser analizado en este apartado, que no es otra cosa que la reserva de ley y el ámbito y límites del principio de legalidad en lo referente

Marzo de 1951 determinó que las cuotas no pueden considerarse 'impuestos fiscales'.

(25) Como dice ALBIÑANA-GARCÍA QUINTANA, C. «...las cotizaciones sociales tienen que desprenderse del último vestigio del contrato de seguro que todavía sobrevuela sobre el régimen jurídico de la Seguridad Social. Cuando ello se logre, el impuesto -sin calificativo- releva a la cotización social». En *Las cotizaciones sociales ante la Constitución Española*, Tapia, Marzo-abril, 1992, pág. 12.

(26) Así la STC 6/83 de 4-2-83, FJ 4º «...hay que destacar que el principio de legalidad en materia tributaria, y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra CE haya consagrado absolutamente el referido principio con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores. La formulación del problema en nuestra CE tiene que partir de los art. 31.3., 86 y 133 [refiriéndose al primero de ellos]... este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse de manera rígida por medio de Ley... [refiriéndose al tercero]... este precepto define una competencia exclusiva del Estado... y, además, establece sin duda una general reserva de ley, que, según la letra del precepto debe entenderse referida a la potestad 'originaria' de establecimiento de tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación en materia tributaria... todo lo que hasta aquí llevamos dicho, indica que nuestra CE se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible y que, como asegura un importante sector de la doctrina, la reserva de ley hay que entenderla a criterios y principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano de la ley».

a la cotización, es de aplicación a las dos caracterizaciones hechas de la naturaleza jurídica de la cotización: tributo o prestación patrimonial obligatoria.

La reserva de ley exige, como es sabido, que una determinada materia esté exclusivamente regulada por Ley, pretendiéndose con la misma excluir la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa, lo que supone un claro límite al poder reglamentario. Pero encontramos en nuestro ordenamiento numerosos casos en los que la propia ley que desarrolla la materia encomendada, permite, a través de la figura de la remisión que se abra la actuación del poder reglamentario de la Administración (27).

De hecho, y en lo que se refiere a la cotización, existen en nuestra normativa legal vigente varios preceptos de la LGSS -71, 73.2, 74 y 210.3- que proponen una remisión normativa, autorizando al Gobierno para una ulterior regulación reglamentaria de la materia. En este punto cabría preguntarse si a través de una norma reglamentaria puede regularse la materia tributaria de la cotización.

Los arts. 97 y 103.1 CE establecen la subordinación de los reglamentos a la ley, con lo que la potestad reglamentaria (que reside en el Gobierno ex 98.1 CE) está, pues, por ello, inevitablemente sometida a la ley. Ello en principio no quiere decir que el reglamento esté limitado a cualquier materia, sino que podrá regular «cualquier materia con la sola prohibición de no contravenir lo dispuesto en la ley» (28), limitándose cuando la CE haya establecido reserva de ley.

Pero tal aseveración debe ser matizada: el hecho de que exista una reserva de ley no significa que esté totalmente vedada la actuación del poder reglamentario de la Administración; el límite a la regulación reglamentaria no es tan rígido como para que no se pueda usar en reglamento cuando haya una reserva de ley. Efectivamente, la reserva de ley tendría carácter relativo (29), de tal modo que el Parlamento no debe regular agotando toda la materia, ni tampoco regular de forma exhaustiva la de sus elementos configuradores; la ley regularía los aspectos básicos permitiendo que la potestad reglamentaria los desarrollara. Esta tesis se encuentra avalada por el Tribunal Constitucional en SS. 83/84 de 24 de Julio y 77/85 de 17 de Julio, donde admitió la utilización del reglamento cuando

(27) Partimos del concepto de remisión normativa dada por GARCÍA ENTERRÍA que se produce «...cuando una ley reenvía a una normación ulterior, que ha de regular la Administración, la regulación de ciertos elementos que completan la ordenación propia que la ley establece», pag.267 del Vol. I del *Curso de Derecho Administrativo*, 4ª Edición, Madrid, 1986.

(28) De OTTO, I., *Derecho constitucional. Sistema de Fuentes*, Ariel, Barcelona, 1987, pág. 229.

(29) STC 19/87, FJ 4º. «La complejidad alcanzada en la actualidad por el sistema tributario y la mayor aptitud técnica de la Administración, unidas [...] a las peculiaridades del procedimiento legislativo, acuden también en apoyo de la existencia de una reserva de ley relativa que posibilite a la Administración la regulación de determinados aspectos del tributo», RAMÍREZ GÓMEZ, S. en la obra colectiva *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 34.

la ley hiciera una remisión al mismo, dejando claro que el reglamento nacido en los casos en que haya reserva de ley tendrá que encontrarse acotado a unos límites que definió estableciendo: «sin que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la CE en favor del legislador» (como propuso la primera de las SS. citadas), y continuó restringiéndolas «a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la CE o por la propia ley», ya que, como se dijo en la segunda de las SS citadas, la remisión resultaría necesaria porque «no hay ley en la que se pueda dar entrada a todos los problemas imaginables» (30). En palabras de García Enterría, «...la ley ha de abordar por sí misma... el núcleo esencial de dicha regulación de modo que la remisión que pueda hacer a un reglamento... [suponga] un verdadero complemento y también... en aquellos aspectos en que pueda requerirse una apreciación técnica o de circunstancias concretas variables que convenga separar de la regulación abstracta de la propia ley» (31).

Llegado a este punto, la cuestión que hemos de abordar supone conocer con exactitud que parte de la materia es la que obligatoriamente ha de sujetarse a la reserva, porque, por exclusión, el resto puede ser el ámbito de actuación del reglamento. O dicho de otra forma, el reglamento sólo podrá incidir en la materia de que se trate en cuanto no entre en el concreto sector de la disciplina normativa que la CE ha querido que sea tan sólo objeto de regulación legal.

En la materia que analizamos podemos observar como a través de normas reglamentarias (Reales Decretos y Ordenes Ministeriales) frutos de una remisión previa, hecha por la propia LGSS (y el RD-L 36/78 en su DF 3ª) se regulan determinadas cuestiones encaminadas a la determinación de la cuota (tipos y topes en las bases de cotización).

Ello nos obliga a cuestionar si las normas reglamentarias que acabamos de apuntar son válidas para regular la base y el tipo de cotización o, dicho de otro modo, si las bases y los tipos de cotización son o no elementos esenciales reservados exclusivamente a la regulación del legislativo mediante ley. La idea general es que «...la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la identidad o entidad de la prestación. Es decir, la ley debe determinar [...] qué categoría de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar» (32).

(30) Como señala De OTTO, *op. cit.*, *ibid.*, «El principio general es que en las materias sujetas a reserva de ley es posible la remisión al reglamento en tanto esto no suponga una alteración de la reserva misma establecida en favor del legislador. El hecho de que la reserva de ley no impida por completo la remisión al reglamento, se debe a que desde el punto de vista técnico la reserva no es una materia, sino su tratamiento jurídico o disciplina normativa... Ello es esencialmente para poner de manifiesto que el hecho de que en una materia exista una reserva no significa que ésta afecte a todas las normas que incidan sobre ella».

(31) *Op. cit.*, pág. 267 y ss.

(32) PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de ley...», *op. cit.*, pág. 233.

El TC ha señalado en numerosas SS (37/81, FJ 4º; 6/83, FJ 4º; 179/85, FJ 3º; 19/87, FJ 4º) que la reserva de ley abarcará «los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la delimitación de los elementos esenciales o configuradores del mismo» (33). La doctrina, abundando más en la cuestión, ha planteado que los elementos esenciales de los tributos se encuentran en los art. 10 y 11 de la Ley General de Tributaria, donde se establece que se regulará «en todo caso por ley», entre otras, «...la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, de la base, del tipo de gravamen...»; por su parte el 11.1 LGT afirma que «...las delegaciones o autorizaciones legislativas que se refieran a las materias contenidas en el apartado a)... precisarán inexcusablemente los principios y los criterios que han de seguirse para la determinación de los elementos esenciales del respectivo tributo». Pero lo cierto es que estos preceptos lo único que configuran es una congelación de rango; la existencia de los mismos no significa que sean los criterios de esencialidad que deba adoptar el Tribunal Constitucional y ello porque las normas infraconstitucionales podrán servir para desarrollar la CE pero no tienen porque ser tomadas en cuenta para interpretarla. En definitiva, la delimitación de los elementos esenciales del tributo será una tarea que compete al Tribunal Constitucional y que irá realizando paulatinamente por sus resoluciones.

Aun así, y para el caso que nos ocupa, la STC 179/85, FJ 3º, de 19 de Diciembre, al tratar la esencialidad del tipo de gravamen de los tributos, establece un criterio, que debe ser aplicable a la relación jurídica de cotización: «...son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable... y, si bien se determina la base sobre la que ha de aplicarse el recargo, no ocurre lo mismo con el tipo, del que sólo se dice que habrá de consistir en un 'porcentaje único' con lo que habrán de ser los Ayuntamientos [en nuestro caso el Gobierno], que carecen de potestad legislativa, los que habrán de fijar dicho porcentaje con total y absoluta discrecionalidad y sin estar condicionados por límite legal alguno, dado que los preceptos indicados no establecen ningún criterio al que ellos hayan de ajustar, ni tampoco si quiera los límites máximos y mínimos entre los que deba estar comprendido tal porcentaje» (34).

Como apunta García de Enterría «...ha de tratarse, pues, al menos, de una primera determinación material efectuada por la ley, si quiera sea en vía de principio, susceptible luego de un proceso final más detallado... si así no fuese no estaríamos ante una remisión normativa, sino ante una simple deslegalización, la cual ya no es compatible con el principio constitucional de materias reservadas a la ley» (35).

(33) Por todas las citadas, STC 6/83, en su FJ 4º que además establece que dichos elementos esenciales «... pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada, y menos todavía a la potestad reglamentaria».

(34) En el mismo sentido STC 19/87, de 17 de Febrero, FJ 5º.

(35) *Op. cit.*, *ibid.* En la materia que analizamos el RD-L 36/78, en su DF 3º 1. establece: «Se faculta al Gobierno para dictar las disposiciones oportunas para modificar las

Así pues, al no existir en el caso de los artículos 71, 73.2., 74 y 210.2. de la LGSS esa determinación material o límites para que la norma reglamentaria pueda actuar, se produce una habilitación genérica, con el efecto de remisión en blanco, violándose la reserva de ley (36), y pudiéndose establecer por tal motivo la nulidad de dichos preceptos sobrevinida con la entrada en vigor de la CE (37).

actuales normas de cotización y recaudación de cuotas a fin de conseguir que los nuevos sistemas se ajusten a los criterios de progresividad, eficacia social y redistribución». Estamos sin duda ante una deslegalización, y la misma no cabe en los casos de los que la materia esté reservada a la ley, como es el presente. El Decreto Ley, como es sabido, es una norma con rango legal dictada por el Gobierno (art. 86.1 CE) parece en principio que no hay oposición para que se puedan dictar a través de estas normas materias reservadas a la ley; vid. 111/83, de 2-12-83). Pero, los RD-L tienen que cumplir una serie de presupuestos para que sean válidos: convalidación posterior por parte del legislativo; no pueden afectar a determinadas materias, entre ellas, los derechos y deberes del ciudadano del Título I (aunque el Tribunal Constitucional ha admitido la validez de los RD-L para regular esta materia: para el caso concreto de tributos vid. SS 6/83, de 4-2-83 y 19/87 de 17-2-87); son dictados en casos de urgente y extraordinaria necesidad (siendo el propio Gobierno quien aprecia por sí mismo si existe o no esa necesidad). Pero estas características han de cumplirlas los Decretos-Leyes posteriores a la CE, porque según ha establecido repetidamente el TC «...no puede anularse una ley anterior sólo por la ausencia de requisitos ahora exigidos por la Constitución para su aprobación y que, entonces no podían cumplirse por inexistentes» (STC de 20 de 7 de 1981, entre otras).

A pesar de que se ha admitido, con ciertas matizaciones, que el RD-L podría ser válido para regular la materia tributaria, y para nuestro caso especial de las cotizaciones a la Seguridad Social, cabría oponerse al RD-L 36/78 en la medida que produce una deslegalización de la materia sobrepasándose los límites de la reserva de ley (a la misma consecuencia llega la STS de 27-3-91 por lo que declara la ilicitud de dicha DF 3ª.1.) pero la nulidad de la DF 3ª no es por contravenir a la Constitución (de hecho la CE es posterior a ésta), sino porque produce unos efectos ilícitos al entrar en vigor la CE (al regularse la cotización mediante normas reglamentarias cosa no permitida por la reserva de ley que en la misma se establece).

- (36) El FJ 4º de la STCO 83/84 de 24 -VII, al observar la deslegalización en materia reservada, establece que se produce con ello una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria.

En este sentido, también GARCÍA ENTERRÍA, *op. cit.*, pág. 269, «se contradice la reserva constitucional en materia tributaria, conforme a la cual debe ser el propio Parlamento el que determine los elementos esenciales del tributo... aunque su establecimiento concreto quede remitido a una disposición reglamentaria, esta haya de producirse dentro de los límites fijados por el legislador [adoptando el contenido de la STS de 16-XI-81]».

- (37) Incluso antes de la entrada en vigor de la CE, PÉREZ ROYO, F., señalaba «Sin embargo, en el texto mencionado [refiriéndose a la LGSS] se encuentran diferentes preceptos que vacían de contenido el principio [de reserva de ley...] puesto que suponen directa o indirectamente, una remisión en cuanto a la regulación de algunos de los elementos esenciales de la prestación a fuentes reglamentarias, sin que en dicha remisión se establezcan los límites adecuados...», en *Fundamento y ámbito...*

Por contra a lo que se acaba de decir Sánchez-Barriga apunta que sí se produce esa 'determinación material' en el art. 210 de la LGSS (38), «...teniendo en cuenta que el sistema financiero de nuestra Seguridad Social es el de reparto [...], decide matemáticamente la cuantía del tipo...», o lo que es lo mismo: esa facultad del Gobierno habrá de respetar «...el equilibrio financiero impuesto por el sistema de reparto como límite a la potestad discrecional» (39).

Parece que ese precepto legal no puede suponer un verdadero límite a la potestad reglamentaria del Gobierno porque el criterio usado es un criterio etéreo y difuminado. No se trata de fórmulas de cálculo fijas e incuestionables, se necesita tener en cuenta una serie de hechos y circunstancias (sociales y políticas) que no son parámetros que puedan cuantificarse fácilmente desde el punto de vista matemático. En materias como la Seguridad Social, donde se está jugando con las necesidades de los individuos, no puede realizarse un cálculo preventivo: el gasto presupuestado de las 'obligaciones previsibles para cada período' no puede ser el fundamento jurídico que limite o determine la existencia de una variación en las cuotas que se ingresan; y ello porque dependiendo de la política de protección social que adopte cada Gobierno los ingresos serán diferentes, porque las necesidades cubiertas o contingencias protegidas pueden ser diferentes según la concepción del sistema de Seguridad Social que tenga dicho Gobierno -siempre que se encuentre dentro del marco constitucional-, lo que en realidad supone la inexistencia de límites que acotan la actuación de la Administración en una materia donde existe una reserva de Ley; no son tolerables las habilitaciones legales genéricas que entregan la regulación esencial y básica al poder reglamentario.

2.- La Ley de Presupuestos Generales del Estado y la cotización.

La Ley 31/1991 de 30 de Diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1992 regula con rango de ley, por primera vez, las bases y tipos de cotización; hasta el momento habían sido regulados a través de normas reglamentarias, y ello porque, como establece en su propia Exposición de Motivos, «...la Ley de Presupuestos es el vehículo más adecuado para ello, dado que los Presupuestos Generales de Estado son la expresión cifrada de los ingresos previstos para el ejercicio correspondiente y las cotizaciones sociales constitu-

- (38) Este artículo establece lo siguiente: «... la cuantía del tipo de cotización será la que resulte conforme a la media nivelada que corresponda al importe de las obligaciones previsibles para cada período. No obstante, el Gobierno, a propuesta del Ministro de Trabajo, podrá revisar dicho tipo en cualquier momento si las circunstancias económicas o sociales lo exigieran».

- (39) «Reserva de ley y cotización a la Seguridad Social», *Relaciones Laborales*, t.1, 1992, págs. 473 y 474.

yen el ingreso principal de una parte de dichos presupuestos: el Presupuesto de la Seguridad Social...», aunque parece que ésa no fue la única explicación (40).

Las Leyes de Presupuestos han sido configuradas como vehículos de dirección y orientación de la política económica (41), que corresponde al Gobierno (ex 134. 1. de la CE); se ha dicho sobre las mismas que se trata de un acto de la Administración donde se encuentran unas previsiones contables que definen el programa económico del Gobierno (que son los Presupuestos), acto que es aprobado por el Legislativo (mediante la Ley de aprobación del Presupuesto) (42). Así, «... la función de control que el Parlamento realiza a través de la Ley de Presupuestos, se relaciona con la genérica competencia legislativa que le ha sido atribuida en virtud del artículo 66.2 de la Constitución; relación que viene dada por el hecho de aprobarse el Presupuesto mediante ley» (43).

En el apartado anterior señalábamos que, debido a la reserva de ley producida en ésta materia, habría de ser una ley la que regulara, al menos, los aspectos esenciales de la cotización a la Seguridad Social. La pregunta que nos hacemos es si la ley de Presupuestos es una verdadera norma idónea para regular la materia que estudiamos.

Desde la STC 27/81, (FJ 2º), el TC da por sentado que la Ley de Presupuestos es una verdadera ley, considerando así superada la cuestión de su carácter formal o material de ley. Aun así, el Parlamento aprueba los Presupuestos Generales que el Gobierno elabora en el ejercicio de una función o competencia específica, desdoblada de la genérica potestad legislativa, y -añade el TC- los Presupuestos -en el sentido estricto de previsiones de ingresos y habilitaciones de gastos- y el articulado de la ley que los aprueba integran un todo cuyo contenido adquiere fuerza de ley, y es objeto idóneo de control de constitucionalidad (44).

Pues bien, a pesar de todo ello, esta ley es una ley que los autores tildan de 'singular o especial' a causa de una serie de peculiaridades referidas, sobre todo, a limitaciones y restricciones; las limitaciones consisten en que el ejercicio del poder legislativo por las Cortes está condicionado por el propio artículo 134 de

(40) En efecto como dice ESCUDERO RODRÍGUEZ, R.: «Qué duda cabe que el Gobierno prestó especial atención a los dos votos particulares emitidos a dicha sentencia... [se refiere a la STS, sala tercera, de 27 de Marzo de 1991]... y se dio cuenta del discutible acomodo constitucional de su posición; y por tanto, del serio peligro jurídico que corría si mantenía a las bases y a los tipos de cotización para 1992 en una norma reglamentaria...», en «Novedades de la Ley de Presupuestos para 1992» en *Relaciones Laborales*, t. I. 1992.

(41) STC 27/81.

(42) En este sentido, RODRÍGUEZ BEREJIO, A.: «La Ley de Presupuestos en la CE de 1978», en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 180.

(43) HINOJOSA TORRALVO, J.J., en «La Ley de Presupuestos. Función, contenido y límites», *REDF*, nº 62, 1989, pág. 240.

(44) STC 63/86, FJ 5º.

la CE (45), las restricciones se refieren a su tramitación parlamentaria impuestas por los propios Reglamentos de las Cámaras.

Se dijo, en algún momento anterior, que las Leyes de Presupuestos eran un vehículo de orientación de la política económica, donde se recogían las previsiones contables del Gobierno para un determinado período. Pero lo cierto es que a través de las Leyes de Presupuestos se han regulado ciertos sectores del ordenamiento que no tienen nada que ver con el objeto de éstas, y se han convertido «en un puro pabellón formal que puede cobijar cualquier clase de mercancía...» (46), práctica que ha sido tan frecuente que nos obliga a pensar que el legislador está utilizando las Leyes de Presupuestos para llevar a cabo las reformas legislativas aprovechándose de los beneficios de aprobación -más agil y rápido que el procedimiento ordinario- de éstas (47).

Entonces la cuestión más inmediata que se nos plantea no es otra que el contenido de las Leyes de Presupuestos, de tal forma que delimitando que materia puede estar o no incluida en la misma podremos saber si las Leyes de Presupuestos son el vehículo indicado para regular las cotizaciones a la Seguridad Social.

A) El art. 134. 2 de la CE señala que los Presupuestos tendrán carácter anual e «... incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten al Estado...», a pesar de ello, no existe precepto alguno en la legislación vigente en materia presupuestaria «... que prohíba expresamente a las Leyes de Presupuestos contener normas distintas a las que determinan las cantidades a que hayan de ascender los ingresos y los gastos y las que sean necesarias para la administración

(45) En concreto en sus apartados 1, 6 y 7: « 1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales Del Estado, y a las Cortes, su examen, enmienda y aprobación.[...]»

6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del gobierno para su tramitación.

7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea».

(46) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Lucha contra las inmunidades del poder*, Civitas, Madrid, 1979, pág. 80.

(47) «... se trata de evitar que se aproveche la circunstancia del voto del Presupuesto - sometido a un procedimiento de aprobación especial, más rápido que el procedimiento legislativo ordinario[...] - para legislar sobre otras materias o para reformar el ordenamiento jurídico tributario general. Se trata, pues, de prohibir la viciosa práctica parlamentaria [...] que ha constituido durante mucho tiempo una realidad habitual en nuestro ordenamiento jurídico de que en las Leyes anuales de Presupuestos de contenga una reforma del sistema tributario», RODRÍGUEZ BEREJIO, A.: «La Ley de Presupuestos en la CE de 1978», en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 240. En este mismo sentido, entre otros, MAGRANER MORENO, F.: «Problemas de las Disposiciones Adicionales en las Leyes de Presupuestos», *REDF*, nº 63, 1989.

de los Presupuestos respectivos» (48). Ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, (en SS. 84/82 de 23 de Diciembre, 63/86 de 21 de Mayo, 65/87 de 21 de Mayo, 126/87 de 16 de Julio, 134/87 de 21 de Julio y 76/92 de 14 de Mayo, entre otras) la que nos ha mostrado el significado del art. 134.2. Las pretensiones de inconstitucionalidad de los preceptos de la Ley de Presupuestos que no suponen una mera previsión contable se basaban en dos aspectos: violación del artículo 134.2 al incumplirse el contenido 'necesario' de dicha ley; y, la vulneración del art. 9.3 de la CE en la doble vertiente de la seguridad jurídica (al incluir en estas leyes preceptos que no son congruentes con el objetivo esencial de la misma) y del principio de legalidad (al evitar que el Parlamento conozca al completo determinadas materias, debido a que el procedimiento de elaboración y aprobación de la Ley de Presupuestos restringen las posibilidades normales del debate).

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que si bien el núcleo de la Ley de Presupuestos ha de estar constituido por la previsión de ingresos y la autorización de gastos (49), ello no impide que junto con las correspondientes partidas se establezcan «...otras disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7º del mismo art. 134. CE) que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan...» (50), y ello porque las peculiaridades de tramitación previstas en la propia CE pueden dar lugar a que «...la inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional» (51).

Por lo que se refiere a la expresión «guardar relación directa» (muchas materias, entre ellas la Seguridad Social, guardan relación directa al suponer unos ingresos y unos gastos públicos) habrá que analizar caso por caso para dilucidar si existe o no una 'relación directa'; aun así, el Tribunal Constitucional ha delimitado más el significado al establecer como necesario que «...además, su inclusión en dicha ley esté justificada, en el sentido de que sea un complemento necesario para la mayor inteligencia y para la mejor y más eficaz ejecución del Presupuesto, y en general, de la política económica del Gobierno» (52).

Aplicando todo lo dicho al campo de la cotización, si exclusivamente atendemos al objeto de la misma, -que no es otra cosa que dotar de unos ingresos al sistema de Seguridad Social-, podríamos decir que es una materia que es

(48) LASARTE, J.; RAMÍREZ, S. y AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, Cívitas, Madrid, 1990, pág. 269.

(49) STC 84/82, de 23 de Diciembre, FJ 3º.

(50) STC 63/86, de 21 de Mayo, FJ 12º.

(51) STC 65/87, de 21 de Mayo, FJ 5º.

(52) STC 76/92, de 14 de Mayo, FJ 4º.

susceptible de ser regulada por la Ley de Presupuestos. Pero, si atendemos a su naturaleza jurídica, tendríamos una doble perspectiva:

Por un lado, si consideramos a las cotizaciones (como lo hace el Tribunal Supremo) como 'prestaciones patrimoniales obligatorias' deberíamos llegar a la conclusión de que no habría problema para que se regulara la cotización dentro de las Leyes de Presupuestos, porque guarda una relación directa con los ingresos. Pero podríamos llegar a la solución contraria si lo enfocamos de otra forma: al ser una materia afectada de reserva de ley que se incluye dentro de los Presupuestos (lo que supone que será tratada como una previsión temporal), puede convertirse de hecho en permanente por su reiteración en leyes de presupuestos sucesivas por lo que «...esta reiteración sistemática de una disposición temporal podría suponer, a la larga, una forma de sustraer al debate parlamentario ordinario una norma, incluyéndola sistemáticamente en el procedimiento de elaboración más restringido de una Ley de Presupuestos...» (53), postura que desde nuestra perspectiva parece más correcta.

Por otro lado, si atendemos a la naturaleza jurídica tributaria que aquí defendemos, parece que sólo podría ser regulada esta materia por la LP en la medida de lo que establece el art. 134.7 de la CE.

B) Efectivamente, la CE en su art. 134.7 mandata la prohibición de crear tributos por la Ley de Presupuestos, dejando una puerta abierta a la modificación «...cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea» (54); este artículo es consecuencia lógica de lo que la doctrina ha denominado como 'bifurcación del principio de legalidad financiera' que supone separar las funciones de ordenación tributaria (leyes que regulan el sistema impositivo) y la institución presupuestaria (Ley de Presupuestos donde se recogen los ingresos y los gastos del Estado durante un determinado período) (55). La prohibición de crear tributos por Ley Presupuestaria ha obedecido a diversas razones: evitar arbitrariedad en materia tributaria y favorecer la buena ordenación de la Hacienda Pública (56).

(53) STC 134/87, FJ 6º; STC 83/93 de 8 de Marzo, FJ 3º.

(54) Señala ESCRIBANO LÓPEZ, F., «...el Informe de la Ponencia rechazó la propuesta del Grupo Comunista, en el se señalaba que en todo caso, las Leyes de Presupuestos podrían modificar los tipos de los impuestos existentes...», en *Presupuesto del Estado y Constitución*, IEF, Madrid, 1981, pág. 273.

(55) Así MARTÍN QUERALT, J.: «...en el momento en que, al convertirse el tributo en un ingreso permanente y no puramente esporádico, su ordenación pasa a contenerse en leyes distintas de las presupuestarias y, en consecuencia, las previsiones presupuestarias referentes a los ingresos tributarios no tienen más alcance que el de meras previsiones contables, pero que no afectan a la ordenación sustantiva y formal de tales tributos, que se rigen por su propia normativa...», en «Ley de Presupuestos...», *op. cit.*, pág. 94.

(56) GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Presupuestos del estado para 1981», *Hacienda Pública Española*, nº 72, 1981, pág. 191.

Lo cierto es que la prohibición prevista por el constituyente parece, sin duda, de lo más acertada; teniendo en cuenta que históricamente -y hoy en día- los procedimientos parlamentarios de aprobación de la Leyes de Presupuestos (donde la iniciativa del Gobierno es mucho más acusada que en otro tipo de ley) han tendido a limitar la actuación del Legislativo, lo que puede producir una teórica aprobación de tributos con un menor debate parlamentario (57) «...que impide un detenido examen de los posibles preceptos tributarios incrustados en la Ley de Presupuestos» (58).

Lo que se produce con la regulación constitucional es una flexibilización en materia de ordenación tributaria por la Ley de Presupuestos, a través de excepción, permitiéndose la modificación de tributos ya existentes (59), (siempre que haya habilitación previa por una ley tributaria sustantiva a tal efecto (60)). Se plantean dos cuestiones diferentes:

-¿Hasta dónde llega la posibilidad de modificación?; la jurisprudencia del TC ha sido muy flexible: cuando haya habilitación permite que la Ley de Presupuestos modifique tributos aunque se trate de 'alteraciones sustanciales y profundas', siempre que no supongan 'un cambio total en la naturaleza del impuesto', porque ello significaría creación; incluso, cuando no haya habilitación, permite que la Ley de Presupuestos modifique siempre que se trate de «...una mera adaptación del tributo a la realidad» (61). Además a nuestro parecer

(57) Lo que ocurre en nuestro ordenamiento como hemos observado anteriormente.

(58) FALCÓN Y TELLA, R.: «La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos», *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 33, 1982, págs. 32 y 33.

(59) El hecho de establecer la posibilidad de modificar tributos siempre que la misma venga prevista en una 'ley sustantiva' supone «...crear autorizaciones parciales en el seno de la misma legislación ordinaria, de manera que nos encontramos con una posibilidad abierta en la Constitución de que la legislación ordinaria cree las propias condiciones de modificabilidad», ESCRIBANO LÓPEZ, F., *op. cit.*, pág. 275.

(60) En palabras de FALCÓN Y TELLA, «...se trata de una habilitación, es decir, que el papel de la Ley tributaria sustantiva, en estos casos, es hacer apta o idónea para modificar tributos a una norma (la Ley de Presupuestos) que, en principio no lo era para regular la materia tributaria», *op. cit.*, pág. 36.

(61) Así la STC 27/81, de 20 de Julio, establece respecto a la modificación: «...caben diversas interpretaciones, que van desde la muy estricta que quisiera asimilarlo, a cualquier variación en no importa cuál de los elementos integrantes del tributo o, al menos, a cualquier variación que redunde en la cuantía de la deuda tributaria, hasta una muy lata, que concluyese que la Constitución se refiere tan sólo a aquellas modificaciones que supongan un cambio total en la naturaleza del impuesto... no debemos conformarnos en esta última interpretación, que significa reconducir la modificación a la creación de tributos, cuando la Constitución se refiere a ambos como supuestos independientes».

Por ello para conocer lo que significa modificación observan el debate parlamentario de la cuestión y establecen «la conclusión del debate, plasmada en el texto a cuyo examen nos contraemos, parece significar una cierta solución de compromiso que... permite su modificación, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto siempre que exista una norma adecuada que lo prevea y, en todo caso, no

la Ley de Presupuestos, aunque no tenga habilitación, puede actuar en algo más que la adaptación del tributo a la realidad: podrá regular todas aquellas cuestiones tributarias que no estén afectadas por el principio de reserva de ley (62). Así, por ello, en aquellas materias que puedan regularse a través de una norma reglamentaria «...resulta obvio que puede entrar la Ley de Presupuestos, con o sin habilitación, pues, aunque singular, al fin y al cabo es una ley más» (63).

-¿Qué se entiende por Ley tributaria sustantiva?; el Tribunal Constitucional estima que ha de entenderse por ley tributaria sustantiva aquella que regula los elementos esenciales de la obligación tributaria, excluyendo las llamadas leyes tributarias adjetivas o administrativas, relativas al procedimiento de aplicación y gestión de los tributos (64). Ello viene a significar que la Ley General de Seguridad Social (al menos por lo que se refiere al Régimen General) puede ser ley tributaria sustantiva al regular los elementos esenciales de la obligación de cotizar (arts. 67 a 75).

La última cuestión que se nos plantea es la referente a la forma de la habilitación a la Ley de Presupuestos: ¿debe ser expresa o cabe de forma tácita?. Parece que el único que ha defendido la forma tácita ha sido el Abogado del Estado que representaba al Gobierno en los recursos de inconstitucionalidad, señalando que no se puede exigir este requisito a normas preconstitucionales. El Tribunal Constitucional, por su parte ha señalado que esa falta de previsión en la ley propia del tributo que habilita a la Ley de Presupuestos a que lo modifique «ha podido obviarse, después de la Constitución, si esta hubiera sido la intención de los legisladores, mediante un texto con fuerza o valor de ley que incidiera en la materia tributaria de que se trata de una forma concreta» (65).

Por todo lo hasta aquí expuesto, no nos queda más que concluir que las Leyes de Presupuesto, que desde el ejercicio de 1992 han regulado las cotizaciones a la Seguridad Social, no serían conformes a la Constitución al vulnerar el art.

(62) Como se apuntó anteriormente, ésta va dirigida sólo a los elementos esenciales: los que se refieren a la identidad o entidad del tributo (recogidos en el art. 10 LGT), vid supra págs. 18 y 19.

(63) FALCÓN Y TELLA, R., «La habilitación...», *op. cit.*, pág. 38.

(64) STC 27/81 de 20 de Julio de 1981.

FALCÓN Y TELLA, R., opina que dicho concepto debe ser más amplio, «En resumen, entendemos que cualquier ley [...] a la que le sea constitucionalmente dado regular la materia tributaria sustantiva, aunque de hecho regule aspectos adjetivos o procedimentales del tributo, puede habilitar a la Ley de Presupuestos para llevar a cabo modificaciones tributarias», en «La habilitación...», *op. cit.*, pág. 47.

(65) STC 27/81, de 20 de Julio, FJ 3º. En el mismo sentido, STC 134/87, de 21 de Julio. SÁNCHEZ-BARRIGA PEÑA, R., «En fin, como se anticipó, ninguna norma legal aparece en el prolífico y extenso panorama de la Seguridad Social permitiendo que la Ley de Presupuestos establezca...». En un sentido más general FALCÓN Y TELLA, *op. cit.*, pág. 43, «Es necesario, en primer lugar, que exista habilitación en un precepto adecuado (ley tributaria sustantiva) de modo que quede suficiente explicitada la voluntad del órgano legislativo...».

134.7 de la misma, -tampoco creemos que el establecer bases y tipos de cotización sea una «mera adaptación del tributo a la realidad», al no existir ninguna norma dentro del ordenamiento de la Seguridad Social que «prevea» que la Ley de Presupuestos modifique la cotización.

Y no la hay porque, en la materia de la Seguridad Social, no se ha producido esa necesaria bifurcación del principio de legalidad financiera, quedando en manos del Gobierno tanto el establecimiento de cotizaciones (que equivaldría a la creación del sistema tributario) como la elaboración de las previsiones contables para cada período (a través de los Presupuestos de la Seguridad Social) (66). Aunque parece que se está avanzando (despacio y de forma no muy correcta) en una solución en la cuestión ya que, de un lado, desde 1988 las previsiones de ingresos y gastos de la Seguridad Social se recogen en la Ley de Presupuestos del Estado, y de otro, desde la Ley de Presupuestos de 1992 se está regulando la materia con rango de ley, a pesar de que no parece que sea pacífico que la norma utilizada para darle rango legal a la cotización (la misma Ley de Presupuestos) sea la idónea para ello, según lo que señalábamos anteriormente. El Problema se habría resuelto hace mucho tiempo si se hubiese recogido la opinión de la doctrina más autorizada que señalaba la naturaleza jurídica tributaria de la obligación de cotizar (67).

IV. NOTA FINAL.

Recién terminado este trabajo se ha publicado en el BOE de 29-6-94, el tan esperado Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de Junio, por el que se aprueba el nuevo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que en virtud de la Disposición Final Única de dicho Texto, entrará en vigor el 1-9-94.

De la lectura de dicho texto observamos como en principio parece que con el mismo se ha normalizado o regularizado la situación, ya que en los art. 16.1., 107.1., 111 y 224 (68) se recoge de manera clara cómo los elementos esenciales

(66) De hecho, los Presupuestos de la Seguridad Social hasta 1977 no se han unido a los Presupuestos Generales del Estado, (a través de presupuestos-resúmenes) (Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977). Siendo en el Texto Refundido de 1988 cuando el Presupuesto de la Seguridad Social se integraba dentro de los Presupuestos Generales del Estado.

(67) Vid epígrafe II de este trabajo.

(68) Que rezan de la siguiente manera: Art. 16.1. «Las bases y tipos de cotización a la Seguridad Social serán los que establezca cada año la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado». Art. 107.1. «El tipo de cotización tendrá carácter único para todo el ámbito de protección de este Régimen General. Su establecimiento y su distribución, para determinar las aportaciones respectivas del empresario y trabajador obligados a cotizar, se efectuarán en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.» Art. 111 «La remuneración que obtengan los trabajadores por el concepto de horas extraordinarias, con independencia de su cotización a efectos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional, será

configuradores de la obligación de cotizar a la Seguridad Social deberán establecerse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, para cada año.

A simple vista parece que las irregularidades que anteriormente señalamos han desaparecido:

Por un lado, y como se dijo en un momento anterior, las bases y tipos de cotización, en virtud de la reserva de ley no podrían dejarse a regulación reglamentaria, cosa que ya no se permite con el nuevo texto.

Por otro lado, afirmábamos que las Leyes de Presupuestos, en principio, y por su rango de ley, sí podrían actuar, ex art. 134.7 CE, no creando, pero sí modificando los tributos ya existentes (cuando dicha modificación no suponga un cambio total en la naturaleza de la cotización o del impuesto). Siendo necesario, según nuestro Tribunal Constitucional, que existiera una ley sustantiva que habilitara expresamente a la Ley de Presupuestos para que se realizara dicha modificación; habilitación que, al no existir en nuestra normativa vigente suponía la ilegalidad de regulación de estos elementos por las Leyes de Presupuestos.

Con el nuevo Texto Refundido ya existe dicha habilitación, pero lo que nos tenemos que preguntar es si dicha habilitación se ha incluido correctamente en el articulado o no, o, dicho de otro modo, tenemos que preguntarnos si la actuación del Gobierno en el ejercicio de la delegación para refundir ha sido correcta o se ha extralimitado. El tema no es en absoluto baladí porque la actuación del Gobierno en el caso de los Textos Refundidos es puramente técnica y no creadora, sujeta a una serie de límites recogidos en el art. 82 de la Constitución (69); límites de obligado cumplimiento por el Gobierno para que la norma nacida como consecuencia de la delegación pueda tener rango de ley (70).

sujeta a una cotización adicional por parte de empresario y trabajadores, con arreglo a los tipos que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado» Art. 224 «La base de cotización para la contingencia de desempleo, en todos los regímenes de la Seguridad Social que tengan cubierta la misma, será la correspondiente a las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. El tipo aplicable a dicha base, será el que se establezca, para cada año, en la correspondiente Ley de Presupuesto generales del Estado».

(69) El primero de ellos es que la delegación deberá hacerse mediante ley ordinaria o ley de delegación (art. 82.2) y de forma expresa (art. 82.3), cuestión que claramente se recoge en la Disposición Final 1ª de la Ley 26/90 y en la Ley 22/92, de 30 de Julio en su disposición Final 2ª. El segundo es que será para materia concreta (art. 82.3), por lo que se necesita que en la ley de delegación se determine cuál es el objeto, de hecho en la misma Disposición Final 1ª de la Ley 26/90 se contiene el objeto de dicha delegación sobre el que el Gobierno podrá actuar, y también en la Disposición Final 2ª de la Ley 22/92. Y el tercero, la actuación del Gobierno está limitada a un plazo temporal para ejercitar la delegación legislativa, plazo que pese a que en un inicio fuera fijado en dos años ha sido prorrogado por la Ley 22/92, de 30 de Julio, y, de nuevo, por la Ley 22/93, de 29 de Diciembre.

(70) «El Texto articulado elaborado por el Gobierno en cumplimiento el encargo contenido en la Ley de delegación adquiere [...] rango de Ley, pero ello siempre que

Pero, sin duda, el límite más severo «...se encuentra sujeto no a directrices fijadas por las Cortes en la ley, sino a la propia normativa vigente, que no podrá modificar» (71). Aun así, la tarea encomendada de regularización, aclaración y armonización puede y debe suponer una innovación porque se trata de «...un juicio de fondo sobre la interpretación sistemática de las reglas refundidas [...] lo que puede implicar con frecuencia la explicitación de normas subsidiarias allí donde existían lagunas legales y siempre una depuración técnica, una aclaración, una armonización de preceptos, una eliminación de discordancias y antinomias» (72).

De no respetarse estos límites, nos encontraríamos con el problema del llamado *ultra vires*, es decir, que la legislación delegada se ha salido del cauce permitido por la ley de delegación rebasando con ello los límites impuestos por la misma, lo que supone en tal caso y en palabras de García de Enterría que «...no hay rango de Ley posible, porque no estando cubierto en este caso el contenido de la norma delegada por la Ley de delegación [...], el Decreto no puede darse a sí mismo un rango superior» (73).

En la Disposición Final 1ª 1 y 2 de la Ley 26/1990 de 20 de diciembre, se faculta, como anteriormente dijimos, al Gobierno para que proceda a la elaboración de un Texto Refundido que regularice, aclare y armonice una serie de Leyes. En el apartado 2º se encuentra la referencia hecha a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado en los siguientes términos: «Disposiciones con vigencia permanente, contenidas en las Leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado».

Fue la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1992, la que, por primera vez, reguló las bases, tipos y demás elementos definitorios de la obligación de cotizar (74). En el apartado anterior llegamos a la conclusión de que la Leyes de Presupuestos, tal y como estaba el sistema normativo vigente, no podían regular la materia de cotización, ya que no existía (ex art. 134.7 CE) una norma tributaria sustantiva que le permitiera la modificación de los elementos definitorios del tributo, por lo que con ello se produce una irregularidad. Por otro lado, la Disposición Final 1ª 2, establece que serán objeto de refundición las *disposiciones con vigencia permanente* de las

se mantenga dentro de los límites de la delegación», GARCÍA DE ENTERRÍA, E., en su «Curso de Derecho Administrativo», vol I, 6ª ed, Cívitas, Madrid, 1993, pág. 253.

(71) DE OTTO, I.: «Derecho constitucional. Sistema de fuentes», *op. cit.* pág. 187.

(72) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, *op. cit.*, pág. 175. Tecnos, Madrid, 1981, pág. 132.

(73) *Legislación delegada... op. cit.*, pág. 175.

(74) Como se dice en su Preámbulo, «...al considerarse que la Ley de Presupuestos es el vehículo más adecuado para ello, dado que los Presupuestos Generales del Estado son la expresión cifrada de ingresos previstos para el ejercicio correspondiente, y las cotizaciones sociales constituyen el ingreso principal de una parte de dichos Presupuestos Generales: el Presupuesto de la Seguridad Social».

Leyes de Presupuestos, y éste no es el caso, porque la Ley 31/1991 de Presupuestos Generales de Estado para 1992, regula *por primera vez* la cotización, pero ésa no fue la única, sino que dicha regulación de la obligación de cotizar se ha ido repitiendo en cada una de las posteriores Leyes de Presupuestos anuales, por lo que evidentemente no se puede decir que sean de «vigencia permanente». Y, por último, no podemos creer que la inclusión de la autorización a las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para que regulen los elementos de la obligación de cotización se deban a motivos «regularizadores, aclaradores o armonizadores», porque simplemente se trata de una cuestión que en ningún momento se hallaba incluida en ninguna ley de las listadas para su refundición (y, por cierto, en ninguna otra de las no listadas); en definitiva, se trata de una cuestión *ex novo* que antes no existía en nuestro ordenamiento de la Seguridad Social, y ahora se inserta en la misma con motivo de una refundición que, al menos en este tema, parece que se excede de sus límites.

Como conclusión a todo lo expuesto, nos encontramos en un caso de *ultra vires* por falta de cobertura en la Ley de delegación, cuyo efecto más inmediato incidirá en el rango del o de los preceptos porque «...*ultra vires* de la delegación, ésto es, en la zona no cubierta por ésta, la norma en cuestión sólo puede tener el valor que es propio de los productos normativos de la Administración, es decir, el de un mero Reglamento» (75). Por lo que volvemos a la situación inicial de no ajustarse a derecho la regulación de los elementos definidores de la obligación de cotizar por las Leyes de Presupuestos.

(75) GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: *Curso de Derecho Administrativo...*, 6ª ed, 1993, *cit.*, pág. 257.