

JUAN ANTONIO MARTÍNEZ AZUAR

*Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular E.U.
Economía Aplicada. Sistema Fiscal. Universidad de Alicante.*

Extracto:

PARTIENDO de los importantes rasgos tributarios, y más concretamente impositivos, aceptados actualmente en la cotización empresarial a la Seguridad Social, efectuamos un análisis de los elementos básicos apreciados en ésta desde el punto de vista de los principios constitucionales tributarios, valorando, para cada uno de ellos, el mayor o menor grado de acercamiento de dicha cotización.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La cotización empresarial y el principio de capacidad económica.
- III. La cotización empresarial y el principio de igualdad.
- IV. La cotización empresarial y el principio de generalidad.
- V. La cotización empresarial y el principio de progresividad.
- VI. La cotización empresarial y el principio de no confiscatoriedad.
- VII. La cotización empresarial y el principio de legalidad tributaria.
- VIII. Conclusiones sobre la cotización empresarial y los principios constitucionales tributarios.

I. INTRODUCCIÓN

La naturaleza de la cotización a la Seguridad Social en nuestro país, y en los de nuestro entorno socio-económico, ha sido, y es, uno de los temas objeto de amplio debate tanto en el ámbito de la ciencia jurídica como en el de la Economía.

Las cuotas de previsión social que en sus inicios estaban impregnadas de voluntariedad, con el transcurso de los años han experimentado una gran evolución (1), aunque sin que se haya alterado su fin primordial que es la protección del trabajador ante ciertas eventualidades que le impidan obtener, de forma temporal o definitiva, ingresos derivados de su actividad laboral (2) en las características básicas que permiten determinar la naturaleza de la cotización, tal como afirman DE LA VILLA GIL y DESDENTADO BONETE: «Tanto las tesis privatistas como las salariales han cedido últimamente en gran medida ante las posiciones doctrinales que defienden la naturaleza tributaria de la cotización...» (3).

- (1) Respecto a la evolución e importancia del sistema de protección social hemos de poner de manifiesto que ya en el año 1964 INGROSSO, G., en su obra *I contributi nel sistema tributario italiano*. Eugenio Jovene, Napoli 1964. Pág. 294, ponía de relieve la trascendencia de dicho sistema cuando afirmaba que: «La función de la protección social ha asumido, estos años, una importancia tan relevante y determinante, respecto a la marcha de la economía nacional, que ha dado lugar a una gama vastísima de disposiciones legislativas, siendo actualmente su conjunto un verdadero y propio *corpus juris*, tanto que no falta quien propugna y auspicia una autonomía de la materia...».
- (2) RAYON SUÁREZ, E.: «La repercusión en la Seguridad Social del Estatuto de los Trabajadores: (I) La cotización». *Revista de Seguridad Social*, núm. 7, 1980. Pág. 40, nota número 5, pone de relieve que: «Una de las principales características de las sociedades industriales avanzadas consiste en el esfuerzo común llevado a cabo con vistas a reducir para cada miembro de la sociedad el nivel de riesgo e incertidumbre que es inherente a la existencia humana. Este esfuerzo se ha plasmado en la elaboración de sistemas de Seguridad Social de un alto grado de complejidad y que atañen básicamente a la seguridad y protección ante la enfermedad y la vejez. A medida que el nivel de vida aumenta la colectividad tiende a hacerse cargo de unas funciones de protección, que en las sociedades menos desarrolladas han sido asumidas, aunque sólo parcialmente, por la familia.»
- (3) DE LA VILLA GIL, L.E. y DESDENTADO BONETE, A.: *Manual de Seguridad Social*. Ob. cit. Pág. 281. Resulta, por otro lado, interesante respecto a la evolución experimentada por el sistema de protección social, la opinión de INGROSSO, G.: *I contributi nel sistema tributario italiano*. Ob. cit. Pág. 305, cuando afirma que: «El régimen privatístico de la Seguridad Social, una vez indiscutible, es por fin, algo perteneciente al pasado. El actual sistema de protección social está basado sobre dos caracteres fundamentales, la obligatoriedad y la automatización». Aseveración que, pese al tiempo transcurrido, conserva todo su vigor en cuanto a la realidad presente en nuestros días, en que el mantenimiento de un sistema de protección social es tarea del Estado y, por tanto, sigue estando lejos del régimen privado, reconociendo de manera expresa la Constitución Española, el derecho libre y voluntario, del ciudadano a la asistencia y prestaciones complementarias a las del sistema público.

Desde hace algunos años se admite mayoritariamente que la cotización a la Seguridad Social tiene naturaleza fundamentalmente tributaria (4) incluso numerosos autores las han llegado a calificar, desde el punto de vista económico, como impuestos sobre el factor trabajo o sobre el salario (5).

Desde nuestro punto de vista las cotizaciones de la Seguridad Social, y especialmente las correspondientes a las contingencias comunes del Régimen General (6) cumplen, no sólo los requisitos exigidos a la figura del tributo (7) en sentido unitario, sino también aquellos otros que caracte-

- (4) *Vid.* por todos, PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Ob. cit.* Pág. 112, cuando afirma acerca de la naturaleza de la cotización de la Seguridad Social que: «Más allá todavía de las exacciones parafiscales, encontramos las cotizaciones de la Seguridad Social, cuya naturaleza sustantiva es claramente tributaria, según entiende la doctrina de manera prácticamente unánime: son prestaciones exigidas coactivamente y cuyo producto se destina a la financiación de necesidades colectivas». El citado autor afirmaba al hilo del tema ya en 1972: «Actualmente, no cabe dudar de la naturaleza tributaria, desde el punto de vista material, de las ... cotizaciones. Su estructura es prácticamente idéntica a la de las figuras tributarias típicas, se trata de obligaciones nacidas *ex lege* para todos los que se hallen en una determinada situación (trabajadores por cuenta ajena o empleadores) y cuya finalidad es la financiación de gastos que evidentemente tienen el carácter de gastos públicos». *Vid.* «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria». *HPE*, núm. 14, 1972. Pág. 229.

En la mayoría de los países que tienen un sistema de protección social similar al español ha surgido la polémica sobre la naturaleza de la cotización de Seguridad Social. *Vid.* el estudio de INGROSSO, G.: *I contributi nel sistema tributario italiano. Ob. cit.* Pág. 302, respecto a la calificación de las cotizaciones, cuando el citado autor pone de relieve que: «Las detracciones de estos entes, los cuales ejercen la función de previsión social, realizados a cargo de las economías privadas, son ingresos tributarios», tesis compartida por COCIVERA, B.: «Sul concetto di tributo e sulla natura tributaria di alcuni proventi degli enti minori». En *Studi in honore di A.D. Giannini*. Giuffrè, Milano 1961. Pág. 296, muestra su opinión: «A nosotros nos parece que no sólo no existen razones para negar la naturaleza tributaria de las cuotas asegurativas, sino que, al contrario existen razones para afirmar que su naturaleza es tributaria».

Una aportación más reciente y coincidente con las anteriores, respecto al carácter tributario de la cotización a la Seguridad Social se debe a ALARCÓN CARACUEL, M.R. y GONZÁLEZ ORTEGA, S.: *Compendio de Seguridad Social. Ob. cit.* Pág. 161, en opinión de los autores «...se acepta hoy generalmente la naturaleza jurídico-pública de la cotización por su triple caracterización de obligación impuesta por la ley (por consiguiente, de tipo coactivo y no contractual), a favor de un ente público y para la realización de un interés público en la medida en que contribuye a la financiación de un gasto público...».

- (5) Como muestra de las numerosas opiniones en este sentido *vid.* por todos, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*. 2.ª edición, Tecnos. Madrid 1992. Pág. 680, cuando afirma respecto al carácter de la cotización de la Seguridad Social: «...entiendo que no procede discutirse su condición de recurso coactivo -tributo- fronterizo al impuesto por lo débil de la relación que guardan con las prestaciones a cargo de la Seguridad Social». RUIZ ÁLVAREZ llega más allá en su análisis señalando que las cotizaciones de los trabajadores «...son comparables a un impuesto proporcional sobre la renta haciendo abstracción de las circunstancias personales de los trabajadores», y la cotización de los empleadores «...se comporta como un impuesto sobre las ventas en su forma de valor añadido tipo consumo, pues no en vano las remuneraciones de los trabajadores constituyen el mayor componente del valor añadido en las empresas y su importe es trasladado vía precios como cualquier impuesto de este tipo». RUIZ ÁLVAREZ, J.L.: «El reparto sectorial de la cuota empresarial en la Seguridad Social: una aproximación al caso español». *RVSS*, núm. 6, 1980. Pág. 213.
- (6) Algunos de los Regímenes Especiales tienen unos esquemas de cotización específicos cuya calificación tributaria puede resultar dudosa. Por otro lado la cotización empresarial por accidente de trabajo y enfermedad profesional al calcularse según los riesgos de la actividad y del puesto de trabajo emplean elementos del seguro, de ahí que, en nuestra opinión, se alejen de forma definitiva de cualquier posible calificación tributaria.
- (7) Prestación a título definitivo, normalmente, de naturaleza pecuniaria, no constituye la sanción por la comisión de un acto ilícito, exigido de forma coactiva por un ente público en base a su poder de imperio, es establecido por ley, la cual hace nacer la obligación a raíz de la realización de ciertos hechos que ponen de manifiesto capacidad económica por el sujeto obligado al pago, tiene como finalidad fundamental allegar recursos a un ente público para que éste, utilizando dichos recursos, cubra las necesidades públicas, aunque también puede cumplir otros objetivos de política económica y, en fin, no se paga como contraprestación a ningún servicio recibido ni como compensación de ninguna utilidad inmediata para la persona obligada al pago.

rizan al impuesto como categoría tributaria (8), máxime cuando en los últimos años dichas cotizaciones han visto desaparecer entre sus notas básicas algunos de los caracteres parafiscales más genuinos, en otro tiempo presentes en aquélla: por un lado, desde la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 respetan el principio de legalidad, siendo las bases y los tipos de cotización, para cada período, fijados, no por el Gobierno, como anteriormente ocurría, sino por la respectiva Ley de Presupuestos (9), y por otro, sus ingresos y gastos, aun conservando su especificidad, se integran en los Presupuestos Generales del Estado.

Sin embargo, desde el punto de vista jurídico, las cotizaciones, pese a ser, en general, doctrinalmente reconocido su perfil tributario, han sido tradicionalmente excluidas del Derecho Tributario Positivo, probablemente los motivos de tal exclusión hayan sido de carácter político o de oportunidad en la gestión (10) o bien consecuencia de las singulares características de aquéllas.

Partiendo del, en nuestra opinión, evidente perfil tributario, y más concretamente impositivo, de las cotizaciones por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social (11) nos ocuparemos en estas páginas del análisis de la cotización empresarial por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social desde la filosofía de los principios constitucionales tributarios, de forma que podamos llegar a conclusiones en relación a si aquéllas se adecuan, en su estructura y contenido, a la formulación de cada uno de tales principios que, como normas fundamentales, deben regir los tributos, así como a las exigencias que de su propia naturaleza se derivan.

Los principios que se desprenden del texto constitucional, puesto que suponen el esquema básico sobre el que debe edificarse el sistema fiscal de nuestro país, configurando la filosofía que ha de presidir el justo reparto de la carga tributaria y que definen, en opinión de GARCÍA AÑOVEROS,

-
- (8) Ausencia de actuación administrativa que conlleva su nacimiento, realización voluntaria del hecho imponible que genera dicha obligación, máxima conexión entre capacidad económica y cuantía a ingresar, y finalmente, desvinculación directa e inmediata entre la obligación de pago y la prestación de servicio público alguno.
- (9) En virtud de la autorización expresa contenida en los artículos 16.1 y 107.1 del actual Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.
- (10) *Vid.* a este respecto BORRAJO DACRUZ, E.: *Estudios jurídicos de previsión social*. Aguilar, Madrid 1962. Pág. 98 y ss.
- (11) El Régimen General es el más importante de los Regímenes de la Seguridad Social en España tanto si tenemos en cuenta aspectos cuantitativos, más de tres cuartas partes del total de recaudación por cotizaciones sociales, como cualitativos, es el régimen que responde con mayor exactitud a la filosofía del Sistema de Seguridad Social, al incluir, mayoritariamente, en su campo de aplicación trabajadores por cuenta ajena de la industria y los servicios, e incluso los aspectos históricos, ya que este colectivo fue el inicialmente protegido por los primeros sistemas de protección social de carácter público.
- Por otro lado la elección de las contingencias comunes para nuestro estudio se debe tanto a su importancia cuantitativa, es la modalidad de cotización más importante del Régimen General, como cualitativa pues, como ya ha sido puesto de relieve, la otra modalidad de cotización empresarial, accidente de trabajo y enfermedad profesional, está revestida de elementos del seguro que, desde nuestro punto de vista, la alejan de forma concluyente del perfil tributario.

«...no lo inmutable, porque la Constitución puede cambiar, pero sí lo difícilmente mutable del sistema tributario, en cuanto que la Constitución puede cambiar sólo si se superan apreciables dificultades de procedimiento» (12).

La esencia de los principios constitucionales tributarios se encuentra en los apartados 1 y 3, el 2 habla del gasto público (13), del artículo 31 de la Constitución Española que afirma:

«1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

Cada uno de los principios constitucionales tributarios persigue una finalidad en sí mismo, sin embargo la aplicación simultánea de todos ellos de forma global genera, en numerosas ocasiones, discrepancias entre los fines perseguidos independientemente por cada uno de ellos, en estos casos, para cada uno de los tributos, se ha de restringir la aplicación de alguno o algunos de los citados principios haciendo prevalecer el objetivo contenido en otro. Esta situación de ruptura con los dictados de ciertos principios también puede ser consecuencia de poner como objetivo prioritario el cumplimiento de objetivos de política fiscal e incluso, y éste sería el peor de los supuestos, la quiebra de los principios podría evitarse porque nada impide su absoluta aplicación.

El primero de los casos citados, solapamiento de dos o más principios, no constituye, desde nuestro punto de vista, atentado alguno contra su cumplimiento puesto que limita el efecto de un principio en beneficio del respeto absoluto a otro, siempre que el resultado global de la actuación de ambos sea más justo que en el caso contrario (14). Sin embargo los otros dos casos citados en que es posible que se produzca la quiebra de un principio tributario no nos parecen aceptables, puesto que la consecución de determinados objetivos de política fiscal, en general, no debe ser antepuesta al cumplimiento de los referidos principios y tampoco entendemos la falta de sujeción, en ocasiones, a determinados principios pudiéndose evitar aquélla al no impedir circunstancia alguna su absoluta aplicación.

(12) GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS: *Manual del Sistema Tributario Español*. 3.ª edición, Civitas. Madrid 1995. Pág. 47.

(13) El apartado 31.2 de la Constitución Española indica que: «El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía».

(14) Pensemos como ejemplo el caso de la existencia de mínimos exentos en ciertos impuestos, en este caso se está limitando la aplicación del principio de generalidad, dicha limitación tiene lugar para que el principio de capacidad económica actúe con toda su intensidad, ya que si ocurriera al contrario, prevaleciendo el principio de generalidad, se podrían dar situaciones de injusticia haciendo tributar a sujetos de muy reducida capacidad económica y el resultado global de la actuación de ambos principios sería injusto.

II. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El tributo es una transferencia coactiva de recursos económicos del sector privado al público con la finalidad de subvenir a las necesidades públicas; históricamente la cuestión básica ha sido definir un criterio basado en la justicia y en la equidad para efectuar el reparto de tributos entre los ciudadanos pertenecientes a un determinado ámbito territorial.

Tradicionalmente, han sido dos los esquemas o principios que con mayor intensidad han mostrado los fines de la justicia en el reparto de los tributos: el principio del beneficio y el de capacidad económica. El primero de ellos toma como base la equivalencia entre las aportaciones tributarias del contribuyente y las prestaciones que éste recibe del Estado, es decir, traslada al sector público la formación de los precios que en la economía privada se realiza mediante el mercado. El principio de capacidad, al contrario que el de beneficio, atiende a la aptitud, medida sobre el nivel de riqueza, de las personas para contribuir al mantenimiento de los gastos del Estado (15).

En la actualidad (16), el principio de capacidad es el que ocupa el lugar más importante en la determinación del reparto justo de los tributos, apareciendo recogido en el artículo 31.1 de la Constitución Española (17), el cual afirma: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo...» (18).

-
- (15) LUEIRO LORS opina que el principio del beneficio y el de la capacidad económica no están absolutamente desconectados afirmando que «...las fronteras del beneficio y de la capacidad económica no son deslindables de modo absoluto, y así podemos apreciar que todo beneficio comporta determinada capacidad económica y ésta establece las condiciones materiales para la plasmación de aquel beneficio». LUEIRO LORS, M.: «El principio de equidad en la Ley General Tributaria». *RDFHP*, núm. 204/1989. Pág. 1.414.
- (16) Durante varios siglos e incluso hasta fechas relativamente recientes el «principio del beneficio» tuvo una aceptación casi absoluta por los estudiosos de la Ciencia de la Hacienda. *Vid.* FUENTES QUINTANA, E.: «Hacienda Pública. Principios y estructura de la imposición». Autor. Madrid 1986. Págs. 55-62. Sobre la evolución y significado de las distintas concepciones formuladas en torno al principio de capacidad económica puede consultarse PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva». En el volumen II de la obra colectiva «Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro». Tecnos, Madrid 1976. Pág. 377 y ss.
- (17) En opinión de SAINZ DE BUJANDA la inclusión, de forma expresa, del principio de capacidad económica entre los principios constitucionales tributarios tiene una fundamental importancia ya que «la capacidad contributiva deja de ser una idea de justicia que vive extramuros del ordenamiento positivo para convertirse en un principio jurídico de la imposición que aparece constitucionalizado y, por tanto, positivado por hallarse aquella idea explícitamente incorporada a un precepto de rango constitucional. En tal supuesto no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva». SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones en torno a un sistema de Derecho Tributario español». En «Hacienda y Derecho». Tomo III. *IEP*, Madrid 1963. Pág. 185.
- (18) Son muchos los autores que han valorado la importancia del principio de capacidad económica, así ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. pone de manifiesto que: «La capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de los impuestos», en *Sistema Fiscal Español y Comparado*. 2.ª edición. Madrid 1992. Pág. 66. BANACLOCHE PÉREZ afirma que: «A la hora de distribuir las cargas fiscales, no sólo con un ánimo de financiar el gasto público, sino también en el deseo de colaborar con la política económica general y de ser instrumento útil para la realización de la justicia social o distributiva, el principio de capacidad económica es el concepto, incluso intuitivo, que se presenta como decisivo e ineludible». BANACLOCHE PÉREZ, J.: «Una aproximación a los principios constitucionales de capacidad económica y de seguridad jurídica». *Impuestos*,

Una vez que ha sido puesto de relieve que el principio de capacidad económica es el que debe orientar el reparto de las cargas tributarias, conviene, en nuestra opinión, precisar qué ha de entenderse por capacidad económica. A este respecto el Tribunal Constitucional subrayó que la capacidad económica significa «...la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra» (19), a este respecto GARCÍA AÑO VEROS afirma: «La capacidad económica es la aptitud para adquirir y ser titular de bienes y servicios económicos, es decir, escasos» (20).

La capacidad económica o la riqueza, que es preciso cuantificar para determinar la aportación de cada persona al mantenimiento de los gastos públicos, ha de ser conocida a través de ciertas manifestaciones. Estas manifestaciones pueden ser de tres tipos: la posesión de un patrimonio, como manifestación estática, la renta, como flujo de entrada, y el gasto, consumo o inversión, como flujo de salida.

Si bien ha de rechazarse, como afirma MARTÍN DELGADO, «...cualquier criterio de imposición que sea opuesto a la capacidad económica», tampoco deberá aceptarse la sujeción a tributación de toda manifestación de riqueza (21), sino únicamente de aquella capacidad económica que sea considerada como capacidad para contribuir (22), ya que una restricción fundamental a cualquier gravamen debe ser la exoneración de imposición sobre las manifestaciones de capacidad económica destinadas a la satisfacción de las necesidades elementales del sujeto (23), pues en caso contrario se estaría violando el también constitucional principio de no confiscación.

núm. 3/1990. Pág. 118. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T., opinan que: «La capacidad económica se constituye así, en el fundamento y medida del deber de contribuir», en su obra *Compendio de Derecho Financiero*. Compás. Alicante 1991. Pág. 60. GARCÍA AÑO VEROS, J. y OTROS en una definición breve pero plena de contenido indican que: «El principio de capacidad es el criterio básico de distribución de la carga fiscal». En la obra *Manual del Sistema Tributario Español*. 3.ª edición. Civitas. Madrid 1995. Pág. 50. Coincidiendo con los anteriores PONT MESTRES se refiere a la capacidad económica como «...guía permanente y medio idóneo para transitar, sin escorarse ni perderse, por la senda de la justicia tributaria», en su extenso y magistral artículo «Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario». *RDFHP*, núm. 203/1989. Pág. 1.098, y, en fin, PÉREZ ROYO considera el citado principio como «...la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria». PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 5.ª edición. Madrid 1995. Pág. 35.

(19) STC de 20 de julio de 1981, Fundamento Jurídico 4.º.

(20) GARCÍA AÑO VEROS, J. y OTROS: *Manual del Sistema Tributario Español*. *Ob. cit.* Pág. 50.

(21) MARTÍN DELGADO indica que: «...no basta poseer capacidad económica para contribuir, sino que es preciso que esa capacidad sea considerada en el concepto de la justicia del sistema tributario». MARTÍN DELGADO, J.M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *HPE*, núm. 60, 1979. Pág. 93.

(22) PONT MESTRES considera equivalentes las expresiones «capacidad económica» y «capacidad contributiva», ya que en su opinión: «La capacidad contributiva no puede ser otra que la capacidad económica para asumir el pago de tributos». PONT MESTRES, M.: «Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario». *Ob. cit.* Pág. 1.096.

(23) RAU definió la capacidad económica teniendo en cuenta como limitación dichas necesidades básicas del sujeto, así habló de la capacidad como «la posibilidad basada en las condiciones patrimoniales de una persona, de pagar los impuestos sin perjuicio de la satisfacción de las necesidades más urgentes». Tomado de GIARDINA, E.: *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. Giuffrè. Milano 1961. Pág. 14.

Un tema básico es la intensidad con que dicho principio de capacidad afecta a cada uno de los tipos de tributos, ya que si bien es evidente que a los impuestos los vincula de forma absoluta, las tasas y las contribuciones especiales, como indica GARCÍA AÑOVEROS, «...responden por su estructura, a una financiación del gasto público acorde con el principio de equivalencia...» (24).

La capacidad económica como elemento legitimador de la imposición puede ser entendida desde un aspecto absoluto y relativo (25) y también específico (26). En opinión de POVEDA BLANCO la capacidad absoluta «...se interpreta como la aptitud abstracta o indeterminada para concurrir a las cargas públicas...» (27), mientras que la relativa se entiende como «...el grado o nivel de capacidad de cada presupuesto objetivo que se concreta en la respectiva base imponible», y la capacidad específica como «...el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto» (28).

En consecuencia, el principio de capacidad económica será el criterio rector para la distribución de los gastos públicos que hayan de ser financiados a través de figuras tributarias de carácter impositivo. Esta referencia en la configuración normativa de cada impuesto al citado principio constituye un carácter que hemos podido apreciar en la cotización empresarial por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social.

Si como ha sido establecido por el Tribunal Constitucional la riqueza hay que buscarla allí donde se encuentre y por otro lado hemos dejado patente que la capacidad económica ha de ser la medida en que participen los sujetos en la financiación de los gastos públicos financiados a través de impuestos, un primer estudio respecto a la cotización empresarial deberá referirse, en nuestra opinión, a la constatación de que la citada cotización grava una manifestación cierta de capacidad contributiva, es decir, «...que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos...» (29) que ha tenido en cuenta el legislador al establecer la exigencia de la cotización empresarial.

(24) Vid. GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS: *Manual del Sistema Tributario Español*. Ob. cit. Pág. 51. El citado autor matiza que, aunque el principio de capacidad económica en su opinión se refiere a los gastos públicos financiados con impuestos: «Esto no significa que las tasas y las contribuciones especiales sean inconstitucionales, como tampoco lo son los ingresos de Derecho privado ni la deuda pública, que igualmente sirven para "sostener gastos públicos"».

(25) Vid. a este respecto la distinción que efectúa GIARDINA, E.: *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. Ob. cit. Págs. 129 y 277.

(26) Vid. respecto a esta triple consideración de la capacidad PONT MESTRES, M.: «La justicia tributaria y su formulación constitucional». Civitas *REDF*, núm. 31, 1981. Págs. 396-397.

(27) POVEDA BLANCO, F.: «El tipo de gravamen». Civitas *REDF*, núm. 58, 1988. Pág. 193.

(28) PONT MESTRES, M.: *La justicia tributaria y su formulación constitucional*. Ob. cit. Pág. 396.

(29) STC núm. 37/1987, de 26 de marzo, Fundamento Jurídico 13.

El empresario soporta la cotización en la medida que emplea el factor productivo trabajo para llevar a cabo una actividad económica, y el uso de dicho factor estimamos que revela una manifestación de capacidad (30) ya que el empresario está incurriendo en un gasto, es decir, la remuneración del trabajador (31). Esta capacidad se cuantifica a través del salario que percibe, o debe percibir, el empleado por cuenta ajena, de forma que la valoración de riqueza del empresario, derivada de dicho empleo de trabajo, se efectúa sobre el sueldo que le corresponde al trabajador mensualmente (32) o, en su caso, sobre la base de cotización mínima o máxima correspondiente según la categoría profesional del trabajador, cuando ésta sea superior o inferior al citado salario mensual (33).

Una vez constatado que la cotización empresarial grava una manifestación de riqueza del empresario debemos abordar un tema básico dentro del análisis de la cotización empresarial desde la perspectiva del principio de capacidad económica, nos referimos al grado de correlación existente entre la riqueza, mostrada por el empresario que utiliza factor productivo trabajo, medida sobre la remuneración mensual que percibe o debe percibir cada empleado por cuenta ajena a su servicio, y la porción de dicha riqueza que es gravada por la cotización empresarial.

- (30) El empleo del factor trabajo es considerado manifestación de capacidad económica para la determinación de los rendimientos empresariales mediante la Estimación por Signos, Índices y Módulos en el IRPF, en el Régimen Simplificado del IVA, y, en fin, en el IAE.
- (31) CORS MEYA pone de manifiesto que «...a través del gasto se está gravando la capacidad económica que manifiesta el valor del bien adquirido, del bien utilizado o, si se prefiere, el valor del bien o producto social que recibe una persona de la sociedad». CORS MEYA, F.J.: «Calificación de los cánones sobre el agua». *RHAL*, núm. 67/1993. Pág. 80.
- (32) Para la determinación de los rendimientos empresariales por Estimación Objetiva por Signos, Índices y Módulos en el IRPF se tendrá en cuenta por cada empleado la cuantía que sea fijada según el tipo de actividad concreta, al igual que ocurre respecto al Régimen Simplificado del IVA, mientras para la determinación de la cuota por IAE se valorará el número de trabajadores que tengan relación directa con la actividad de que se trate en función de la cuantificación contenida en las Tarifas del citado impuesto.
- (33) BORRAJO DACRUZ opina que «...el salario puede que mida (...) la capacidad económica del trabajador, pero en ningún caso guarda relación con la capacidad económica de la empresa». BORRAJO DACRUZ, E.: «Naturaleza jurídica de las cuotas de Seguridad Social». *Actualidad Laboral*, núm. 14/1990. Pág. 594.
No podemos compartir la afirmación del citado autor según los siguientes razonamientos:
- El salario no es que pueda, como dice BORRAJO, sino que es una manifestación de capacidad económica para el trabajador, ya que pone de relieve un flujo de entrada de renta para el empleado, por tanto sí que mide la capacidad económica, de forma parcial, eso sí, pues resultaría imposible que a través de una única fuente de manifestación de capacidad cuantificara la totalidad de ésta, pero resulta innegable, desde nuestro punto de vista, que la retribución salarial refleja cierta capacidad económica, otro tema será si en ciertos casos la capacidad manifestada es inferior al mínimo exento y por tanto no sería conveniente gravarla.
 - Respecto al empresario BORRAJO afirma que el salario del trabajador «...en ningún caso guarda relación con la capacidad económica de la empresa», afirmación absoluta y errónea a nuestro juicio, ya que si la retribución que paga el empresario a sus empleados supone para la empresa un gasto, o flujo de salida de rentas, y una de las fuentes de manifestación de capacidad o riqueza es el gasto, resulta inmediato que los salarios ponen de relieve esa capacidad. El patrono utiliza en su actividad económica cierta cantidad de trabajo por cuenta ajena como factor productivo, y todo factor productivo tiene un coste para la explotación y todo coste para ésta refleja un consumo que se traduce en un gasto, dicha valoración del factor trabajo consumido se lleva a cabo mediante el cómputo del salario.

En conclusión, BORRAJO podría cuestionarse la bondad del salario del trabajador como elemento de cuantificación del factor trabajo utilizado pero lo que nos parece incuestionable es que se infiera directamente que los salarios, como cuantificación del uso del trabajo, no reflejen nunca capacidad económica de la empresa. Los salarios son la cuantificación de esa capacidad que se pone de manifiesto por el uso del factor trabajo en una actividad económica y que sin duda suponen un coste para la empresa.

La riqueza o capacidad puesta de relieve por el empresario se materializa en la remuneración mensual que debe percibir el empleado y la cuantía que se toma en cuenta para someterla a gravamen es la base de cotización, resultando que ambas no siempre son coincidentes, ya que la base de cotización está sujeta a una serie de limitaciones de tipo cuantitativo, unas relativas, como es la existencia de ciertos grupos de cotización establecidos en función de las categorías profesionales, fijándose para cada uno de aquéllos una base de cotización mínima y otra máxima, y otras absolutas, que se materializan a través de unas bases mínima y máxima de carácter global para todo el Régimen General de la Seguridad Social (34).

La existencia de topes máximo y mínimo en la base de cotización supone, en ocasiones, un alejamiento importante entre la prestación de trabajo que recibe el empresario, como manifestación de capacidad económica, cuantificada a través de la retribución del empleado en unidades monetarias, y la capacidad económica que se va a gravar, que en unos casos podrá ser superior, y en otros inferior, a la mostrada por aquél mediante el gasto derivado de la utilización de factor trabajo en su actividad económica (35).

Si bien hemos de admitir que en cuanto a las bases mínimas de cotización se ha introducido cierta flexibilidad, como ocurre en los casos de contratos a tiempo parcial (36), acercando la capacidad económica manifestada por el empresario al gravamen, en lo concerniente a las bases máximas se ha mantenido la rigidez, no existiendo posibilidad de ampliar éstas en los casos en que la remuneración exceda de la cuantía establecida para cada grupo de cotización. Esta situación hace que, en aquellos supuestos en que la base de cotización sea mayor que la máxima para un grupo profesional dado, el impuesto sobre salarios tenga como característica la regresividad.

(34) El artículo 110 de la Ley General de la Seguridad Social establece que el tope máximo de cotización, único para todas las actividades, categorías profesionales y contingencias del Régimen General debe ser establecido anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Respecto a la base mínima de cotización, el artículo 16.2 de la Ley General de la Seguridad Social señala como tal, el salario mínimo interprofesional, también fijado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, vigente en cada momento, incrementado en una sexta parte, con motivo del prorrateo de las pagas extraordinarias obligatorias, salvo en aquellos supuestos en que, por disposición legal, se establezca expresamente el cómputo de la base de cotización tomando como referencia los días u horas efectivamente trabajados, como ocurre en los casos de cotización a tiempo parcial.

(35) Por lo tanto, como afirma PÉREZ ROYO, F. y OTROS: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. 10.ª edición. Marcial Pons. Madrid 1994. Pág. 785, «...la remuneración efectiva servirá como base únicamente en la medida en que se encuentre comprendida dentro de los indicados topes». En este sentido DURAND opinaba que: «...la institución del tope máximo parece contraria a las concepciones modernas de justicia fiscal y de solidaridad entre todos los elementos de la población». DURAND, P.: *La política contemporánea de Seguridad Social*. Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Madrid 1991. Pág. 412.

(36) La base de cotización mensual correspondiente a contingencias comunes se calculará atendiendo a lo siguiente:

- a) Se computarán las retribuciones devengadas en el mes al que se refiera la cotización, cualquiera que sea su forma o denominación, con independencia de que hayan sido satisfechas diaria, semanal o mensualmente.
- b) En caso de que dicha base exceda de la máxima o sea inferior a la mínima para la categoría profesional del trabajador se tomará ésta o aquélla según corresponda.
- c) En los casos de contratos con duración inferior a 12 horas a la semana o 48 al mes la reducción no se establece sobre la base de cotización sino sobre la cotización obtenida de acuerdo con el criterio general.

Esta regresividad de la cotización empresarial implica un incumplimiento del principio de capacidad económica, pues ante distintas manifestaciones de capacidad, en ocasiones, se produce la igualdad de bases de cotización, y por lo tanto de gravamen, pese a ser distinta la cuantía de los salarios en que se materializa la prestación de trabajo y que reflejan la intensidad de la realización del hecho imponible de la cotización, en el caso de la cotización empresarial.

Con la no inclusión en la base de cotización de aquellas cantidades que exceden del máximo correspondiente a la categoría profesional del trabajador se convierten dichas cuantías en exentas de cotización, sin que desde el punto de vista fiscal, encontremos justificación para esta irregularidad que convierte a los empresarios que emplean en su actividad trabajadores con alto coste salarial en beneficiarios de un volumen de imposición sobre salarios inferior al incremento de su capacidad económica derivada de dicha aportación laboral.

Paradójicamente se podría hablar de un «máximo exento», contrario al mínimo exento, puesto que éste garantiza un respeto al principio de redistribución que no se da en aquél, ya que la deducción se hace al que denota mayor capacidad económica.

Por contraposición a la situación anterior al tomar la base mínima de cotización, cuando el salario es menor a ésta, se produce un notable perjuicio, mayor cuanto menor sea el sueldo del trabajador en relación a la base mínima (37), para aquel empresario que utiliza trabajadores cuyos sueldos son inferiores a la base mínima de su grupo profesional correspondiente, ya que deberá cotizar tomando como base ésta, sin embargo, únicamente estará sirviéndose de un volumen de trabajo determinado por el salario que debe percibir el empleado, inferior al de cotización, por lo que el gravamen que ha de soportar el empresario es superior al valor del volumen de trabajo recibido, medido en términos de salario, es decir, existe una sobreimposición, mayor cuanto menor sea el salario del trabajador en relación a la base mínima de cotización de su grupo, puesto que se tributa relativamente en una cuantía superior al aumento de capacidad económica puesto de manifiesto por el uso del factor trabajo.

En cuanto a la base de cotización, distinta de la general, que recoge el salario a que tiene derecho el trabajador por la realización de horas extraordinarias, al contrario que ocurre con la base general de cotización, y en mejor lógica que ésta, no se limita la cuantía de aquella base, puesto que esta cotización supone para el empresario un aumento adicional de capacidad económica, a través del uso suplementario del factor trabajo. La base de cotización por horas extraordinarias se determina computando la retribución que el trabajador tiene derecho a percibir por la totalidad de horas extraordinarias realizadas en el período mensual correspondiente.

(37) Es evidente que si la base mínima, para una categoría profesional dada, se debe tomar como base de cotización siempre que el salario que deba percibir el trabajador sea menor que aquélla, cuanto menor sea la prestación salarial que tiene derecho a percibir el empleado respecto a dicha base mínima mayor será, relativamente, la cotización empresarial, ya que ésta se mantiene constante respecto al salario, puesto que en estos casos dicha cotización no es función de la percepción salarial sino de una cuantía fija.

En el caso de la cotización empresarial no tiene razón de ser la existencia de un mínimo exento o mínimo vital, ya que la manifestación de riqueza en el empresario tiene lugar por la vía del gasto y dicho mínimo debe darse en aquellos impuestos que gravan la renta.

La cotización empresarial atiende a un elemento valorativo de la capacidad económica del patrono, como es el gasto en factor productivo trabajo, dicha capacidad se valora sobre el salario del empleado como indicador directo del consumo del citado factor, cumpliéndose en la mayoría de los casos la atención a la capacidad manifestada para modular el gravamen empresarial. Por tanto, en la generalidad de los supuestos, la referida cotización respeta la filosofía del principio en estudio, aunque, en ocasiones, la cotización empresarial, por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social, se aparta del principio de capacidad económica al existir una serie de límites superiores e inferiores a la base de cotización, de forma que no siempre son coincidentes capacidad económica manifestada por el empleador, retribución del trabajador, y capacidad gravada, lo que ocurre, únicamente, cuando tales límites son de efectiva aplicación.

III. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio de igualdad no vincula únicamente al sistema tributario sino a todo el ordenamiento, ya que en su artículo 1.º la Constitución Española lo proclama junto a la libertad, la justicia y el pluralismo político.

Respecto a la materia tributaria, el principio de igualdad se encuentra recogido, expresamente en el artículo 31.1 de la Constitución Española el cual habla de un sistema tributario que ha de respetar, entre otros, el citado principio.

Este principio de igualdad se traduce en que ante situaciones iguales, de idéntica capacidad económica, deben dispensarse tratamientos iguales, y situaciones diferentes, de distinta capacidad económica, deben conllevar tratamientos diferentes (38). Sin embargo este principio, como ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal Constitucional «...no prohíbe que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, que puede incluso venir exigido, en un Estado social y democrático de Derecho, por la efectividad de los valores que la Constitución consagra» (39).

(38) NEUMARK define el principio de igualdad en el sentido de que «...las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos fiscales, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo; de esta definición se deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato fiscal de las personas que se hallen en condiciones desiguales». NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*. IEF. Madrid 1994. Pág. 135.

(39) STC 36/81, de 12 de noviembre.

FUENTES QUINTANA sitúa el principio de igualdad entre los fines de justicia y dentro de los principios político-sociales, formulándolo en el sentido de que: «Las personas en situación igual han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo concederse un trato tributario diferente a las personas que se hallen en situaciones diferentes» (40).

Para analizar si la cotización empresarial por contingencias comunes de la Seguridad Social (41) cumple los dictados que se desprenden del principio de igualdad hemos de comprobar que existe coincidencia de cotizaciones ante idénticas situaciones y discrepancia en caso contrario. Resulta claro, como fue puesto de relieve cuando se analizó el principio de capacidad económica, que dada la dinámica de limitación de las bases de cotización puede darse el caso de que dos empresarios que utilicen distinta cantidad de factor trabajo soporten la misma cotización siempre que exista coincidencia en la bases de cotización de sus empleados dada la obligatoriedad de tomar, en ciertos supuestos, la base mínima de cotización, aun siendo la remuneración menor que aquélla, o bien la base máxima de cotización, a pesar de ser más elevado el salario que dicha base máxima.

En consecuencia, distintas intensidades en el uso del factor trabajo pueden conllevar la misma cotización empresarial, circunstancia que, en nuestra opinión, constituye una quiebra a los postulados del principio de igualdad en su modalidad vertical, lo cual resulta lógico puesto que si este principio de igualdad debe dar el mismo tratamiento a los sujetos que manifiesten la misma capacidad económica y distinto a los que revelen distinta capacidad y en determinados supuestos la cotización empresarial no cumple el citado principio de capacidad, en dichos supuestos tampoco cumplirá el de igualdad, que toma aquél como referencia.

(40) FUENTES QUINTANA, E., en la introducción a la obra de NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*. Ob. cit. Pág. XXXV.

(41) Una primera aproximación, que escapa a nuestro ámbito de estudio, al análisis del principio de igualdad desde el punto de vista de la Seguridad Social se referiría a si la existencia, además del Régimen General, de varios Regímenes Especiales rompe con el principio de igualdad, esta cuestión fue resuelta con claridad por el Tribunal Constitucional, el cual no apreció vulneración del principio de igualdad por la existencia de los citados Regímenes Especiales. La STC 173/1988 pone de relieve que «...la articulación del sistema en un Régimen General y diversos Especiales y sus diferencias normativas se justifican por las peculiaridades socio-económicas, laborales, productivas o de otra índole que concurren, aun cuando la legislación posterior tienda a conseguir la máxima homogeneidad con el Régimen General que permitan las disponibilidades financieras», posteriormente el citado Tribunal matiza lo anterior al afirmar que «...esta doctrina no puede aplicarse de manera automática y sin más reflexión a todos los supuestos de confluencia o concurrencia de regímenes jurídicos distintos, pues ello sería tanto como dejar al arbitrio del legislador la eficacia del principio de igualdad cuya aplicación podría verse excluida por el simple procedimiento de crear sistemas legales diferentes que actuarían como justificación de tratamientos diferentes, aunque no concurrieran razones sustantivas que legitimaran su diferencia», STC 39/1992, de 30 de marzo. La STC del Tribunal Constitucional de 20 de septiembre de 1993 puso de manifiesto que «...la eficacia del principio de igualdad, cuya aplicación podría verse excluida por el simple procedimiento de crear sistemas legales distintos que actuarían como justificación de tratamientos diferentes, aunque no concurriesen razones sustantivas que los justificaran. Por consiguiente, debe irse más allá del dato puramente formal de la diversidad de ordenamientos jurídicos y comprobar si desde una perspectiva material esa diversidad responde a diferencias reales». Vid. en este mismo sentido la STC 291/1994, de 27 de octubre.

IV. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El principio de generalidad se encuentra contenido en el artículo 31.1 de la Constitución Española cuando afirma: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...». Este principio mantiene una íntima relación, por un lado, con el de igualdad, como afirma PÉREZ ROYO, «...en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal» (42), y por otro con el de capacidad, ya que «...la generalidad está condicionada a la capacidad de los sujetos» (43), llegando a afirmar FERREIRO LAPATZA que la capacidad económica «...es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias» (44).

Cuando el artículo 31.1 de la Constitución Española emplea la expresión «todos contribuirán» no se refiere a todos en sentido absoluto, sino a todos aquellos que tengan capacidad económica, sin que pueda ser dispensada de dicha obligación persona alguna por razones de tipo extraeconómico o de privilegio (45) y ello porque en ningún principio tributario, los postulados dimanantes de su formulación pueden ser llevados a sus últimas consecuencias.

La sujeción al principio de generalidad no se traduce en la imposibilidad de la existencia de exenciones o beneficios fiscales (46) siempre que éstos se basen en la insuficiencia de capacidad económica, exención de la renta mínima, o bien en el cumplimiento de objetivos de política económica, social, cultural, reciprocidad internacional, etc. (47).

(42) PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Ob. cit.* Pág. 38.

(43) GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS: *Manual del Sistema Tributario Español. Ob. cit.* Pág. 52.

(44) El citado autor amplía su enunciación al afirmar que la capacidad: «Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla hoy universalmente consagrado». FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*. 14.ª edición. 10.ª edición. Marcial Pons. Madrid 1994. Pág. 323.

Por su parte NEUMARK señala que «...solamente se puede hablar de una imposición "justa" (especialmente de una "justa" distribución interindividual de los impuestos) en el caso de que se cumplan los postulados de generalidad, igualdad y proporcionalidad». NEUMARK, F.: *Principios de la imposición. Ob. cit.* Pág. 85.

(45) La STS de 2 de junio de 1986 señala que: «La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos (...) no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación».

(46) En este sentido pone de manifiesto POVEDA BLANCO que: «No cabe duda que la existencia de exenciones en cualquier tributo supone una infracción al principio tributario de generalidad y de que esta necesidad de limitar la aplicación de exenciones tributarias está admitida entre las normas constitucionales de cualquier Estado de Derecho y en este aspecto nuestra Constitución no podía ser una excepción...». POVEDA BLANCO, F.: «La valoración de las bases imponibles en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio». Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Alicante, Alicante 1984. Pág. 366.

(47) A este respecto entienden MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO que «...la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada -y ser constitucionalmente legítima-, siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional. No podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio constitucional de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas». MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 5.ª edición. Tecnos. Madrid 1994. Pág. 125.

NEUMARK opina que el principio de generalidad de la imposición ha de cumplir dos exigencias básicas:

- a) Que «...se someta a gravamen fiscal a todas las personas (físicas y jurídicas) -en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos...».
- b) Que «...en el marco de un impuesto en particular, no se admitan otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos técnico-tributarios» (48).

FUENTES QUINTANA incluye el principio de generalidad entre los fines de justicia y dentro de los principios político-sociales, y lo formula en el sentido de que: «Todas las personas naturales y jurídicas con capacidad de pago deben someterse al impuesto...» (49).

Desde el punto de vista de la cotización empresarial, por contingencias comunes del Régimen General de la Seguridad Social, estimamos que se cumple el principio de generalidad, ya que todos los empresarios que utilizan el factor productivo trabajo están sujetos a dicha cotización sin excepciones, basadas en el privilegio o en circunstancias ajenas al citado factor revelador de capacidad económica, existiendo raras exenciones y ciertos beneficios y reducciones en la cotización empresarial, que en nada enturbian el respeto al principio en estudio, ya que responden generalmente a incentivos al empleo, o a políticas de lucha contra el desempleo en ciertos sectores o grupos de personas determinados.

V. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

El artículo 31.1 de la Constitución Española pone de relieve que la progresividad, junto con la igualdad, es uno de los principios en que ha de basarse un sistema tributario que pueda ser calificado como justo.

(48) NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*. Ob. cit. Pág. 89.

(49) FUENTES QUINTANA, E. En la introducción a la obra de NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*. Ob. cit. Pág. XXXV.

MARTÍN DELGADO define la progresividad como «...una cualidad del ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja» (50).

La progresividad es un principio tributario de reciente implantación (51) presente en los sistemas tributarios contemporáneos, los cuales atribuyen a la Hacienda Pública una función redistributiva de rentas (52).

El artículo 31.1 de la Constitución Española predica la progresividad del sistema en su conjunto (53) no de cada una de las figuras tributarias aisladamente consideradas (54) por lo tanto la citada progresividad será posible, como afirma POVEDA BLANCO, «...aunque en determinados tributos se fijen alícuotas proporcionales e incluso regresivas, por medio de alícuotas progresivas en otras figuras, además de por la aplicación de alícuotas reducidas e incluso exenciones en los supuestos de imposición al consumo de artículos de primera necesidad y de tipos incrementados para hacerlo sobre bienes suntuarios, mediante lo que se denomina un sistema de imposición "cualitativo"» (55).

(50) MARTÍN DELGADO, J.M.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Ob. cit.* Pág. 73.

(51) Como afirma MARTÍN DELGADO «...originariamente la capacidad económica se entendió en términos de proporcionalidad (...). El fenómeno no era más que reflejo de la forma en cómo se concebía el principio de igualdad en los sistemas jurídicos y en general en las colectividades. Creo que en modo alguno debe entenderse que la proporcionalidad sea consustancial al principio de capacidad económica.

La dialéctica proporcionalidad-progresividad señala un proceso evolutivo en las concepciones sobre igualdad que son fruto en definitiva de los distintos sistemas sociopolíticos». MARTÍN DELGADO, J.J.: «Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978». *Ob. cit.* Pág. 72.

GIARDINA por su parte manifiesta que «...el sistema progresivo corresponde a las exigencias político-sociales de las clases más pobres y su vigencia en los Estados modernos puede explicarse por la extensión del poder político a tales clases». GIARDINA, E.: *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*. *Ob. cit.* Pág. 256.

(52) GARCÍA AÑOVEROS critica la justificación de la progresividad como medio para alcanzar la igualdad de los sacrificios marginales de los sujetos gravados, puesto que, en su opinión, «...no son posibles las comparaciones interpersonales de utilidad o sacrificio». GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS.: *Manual del Sistema Tributario Español*. *Ob. cit.* Pág. 55.

(53) SAINZ DE BUJANDA pone de manifiesto que: «La noción jurídica de capacidad contributiva no opera exclusiva ni primordialmente en el área particular de cada exacción, sino en el sistema tributario considerado en bloque». SAINZ DE BUJANDA, F.: «Reflexiones en torno a un sistema de Derecho tributario español». En *Hacienda y Derecho*. Tomo III. *Ob. cit.* Pág. 223.

(54) A este respecto BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH afirman que «...no puede hablarse de tributos progresivos (o no progresivos), sino de los efectos de los distintos tributos articulados en un sistema en relación con el grado de progresividad alcanzado por dicho sistema. Esta valoración podrá hacerse respecto de las categorías tributarias, los sectores de la imposición o un impuesto en particular y deberá efectuarse, además, en términos absolutos (el tributo en cuestión como parte de un sistema) y relativos (por referencia a otros tributos que, con él, integran el sistema)». BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*. *Ob. cit.* Pág. 76.

(55) POVEDA BLANCO, F.: *El tipo de gravamen*. *Ob. cit.* Pág. 196.

El problema reside en determinar qué impuestos han de ser progresivos, y cuáles proporcionales, para que el sistema en su conjunto sea progresivo; lo que sí es evidente, en nuestra opinión, es el rechazo a la existencia de impuestos regresivos, pues no cumplirían la máxima de justicia tributaria que emana del artículo 31.1 de la Constitución Española.

En la cotización empresarial concurren dos elementos que al actuar de forma combinada la revisten, en ocasiones, de una clara regresividad, nos referimos, por un lado, a los límites inferior y superior de la base de cotización, circunstancia esta comentada con profusión en el presente trabajo, y por otro a la proporcionalidad del tipo de cotización aplicable sobre la citada base. En consecuencia, podríamos distinguir tres tramos en función de la base de cotización:

- a) Para una utilización del factor trabajo cuya remuneración sea inferior a la base mínima de cotización correspondiente, la cotización empresarial se convierte en una cuantía fija, base de cotización mínima por tipo de gravamen, de forma que cuanto menor sea la remuneración del empleado, respecto a la citada base mínima, relativamente mayor será la cotización empresarial y más carga de regresividad existirá.
- b) Cuando la remuneración del obrero se encuentre entre los intervalos mínimo y máximo de la base de cotización, al ser proporcional el tipo, la cotización empresarial tendrá carácter proporcional, puesto que los aumentos en la base implicarán aumentos en la misma proporción en la cuantía representativa de la cotización.
- c) Si el salario que debe percibir el trabajador está por encima del tope máximo correspondiente, al igual que ocurría en el punto a) anterior, la cotización pasa a convertirse en una cuantía fija, base máxima por tipo, de forma que ante aumentos de remuneración superiores a la citada base máxima la cotización es cada vez relativamente menor.

Como conclusión podemos afirmar que la cotización empresarial no va a tener en ningún caso naturaleza progresiva, y sí, en ocasiones, regresiva, en consecuencia creemos que aquélla incumple el principio de progresividad al introducir una carga de regresividad en el sistema, violando, por tanto, la justicia tributaria y la idea de redistribución que sustenta el principio de progresividad (56).

(56) Resulta curioso, a la vista del incumplimiento por la cotización del principio de progresividad, que la sumisión a éste fuera proclamada específicamente para las normas de cotización y recaudación de cuotas de la Seguridad Social en el Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, disposición final 3.ª 1, en la que se afirmaba: «Se faculta al Gobierno para dictar las disposiciones oportunas para modificar las actuales normas de cotización y recaudación de cuotas a fin de conseguir que los nuevos sistemas se ajusten a criterios de progresividad, eficacia social y redistribución».

VI. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD (57)

Por confiscación (58) se entiende, inicialmente, la obtención de bienes por un ente público sin la entrega de compensación alguna a cambio (59), en este sentido literal y desposeído de connotaciones específicas cualquier tributo y de forma especial el impuesto siempre se satisface sin compensación alguna por lo que como afirma GARCÍA AÑOVEROS «...todo impuesto es confiscatorio» (60).

Sin embargo el artículo 31.1 de la Constitución Española cuando se refiere a que el sistema tributario «...no tendrá alcance confiscatorio» resulta claro que no se está refiriendo a la prohibición absoluta de la existencia de impuestos pues, como pone de relieve GARCÍA AÑOVEROS, «...equivaldría a tanto como ordenar la creación, un tipo de impuesto que simultáneamente se prohíbe» (61). En consecuencia la interdicción de la confiscación, desde el punto de vista del sistema tributario, se refiere, por un lado, a la prohibición de que los tributos sean usados como instrumento de ataque al contenido básico del derecho a la propiedad (62) y por otro al necesario respeto que, en función de la capacidad económica, ha de dispensarse al mínimo vital de todo sujeto.

Desde el punto de vista de la cotización empresarial el principio de no confiscatoriedad debe abordarse, no desde el punto de vista de la existencia o no de un mínimo vital, sino desde el respeto a la propiedad privada.

Es evidente que la prohibición de confiscatoriedad forma parte del concepto básico de justicia del sistema tributario, justicia que pasa por la limitación del mismo, de forma que la restricción del citado sistema supone una muestra de la relación, en ocasiones borrascosa, entre la defensa de

(57) La existencia del principio de no confiscatoriedad como tal principio o como limitación del de progresividad ha sido tratada por numerosos autores, sin embargo la denominación como principio autónomo o como limitación de la progresividad no tiene trascendencia sustantiva. En este sentido BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH afirman que «...la calificación del alcance no confiscatorio como principio o como límite es, hasta cierto punto irrelevante, si se tiene en cuenta que a partir de su expreso reconocimiento constitucional, actúa como criterio material de ordenación del sistema tributario». BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*. Ob. cit. Pág. 76.

(58) AGULLÓ AGÜERO entiende que: «Confiscación es la pena consistente en la privación coactiva de los bienes de un sujeto». AGULLÓ AGÜERO, A.: «Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario». Civitas *REDF*, núm. 36, 1982. Pág. 557.

(59) A diferencia de lo que ocurre en los casos de expropiación en los que un ente público obtiene unos bienes pero abonando a cambio un justiprecio.

(60) GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS.: *Manual del Sistema Tributario Español*. Ob. cit. Pág. 56.

(61) Véase nota anterior.

(62) El artículo 33 de la Constitución Española se refiere a dicho derecho cuando afirma:

- «1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.
3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes».

la propiedad privada y los tributos, poniéndose de manifiesto el afán de la norma constitucional por evitar una potencial privación de la propiedad particular a través de instrumentos de carácter tributario. En opinión de SOLER ROCH, en caso de conflicto entre el principio contributivo y el derecho de propiedad «deberán ceder los principios materiales de ordenación del tributo ante la protección de la propiedad privada» (63).

Pero, si como se ha apuntado, el tributo ataca siempre a la propiedad, también es cierto que aquéllos se exigen para cubrir los costes de los servicios que presta el Estado a la colectividad. Por tanto, estamos ante dos instituciones, propiedad y tributación, compatibles hasta un límite y contrapuestas a partir de ese punto. El problema es determinar cuál es la agresión prohibida, hasta dónde la propiedad privada puede y debe contribuir al mantenimiento del Estado y cuándo esa aportación es perniciosa para aquélla, y esta frontera se verá violada cuando el tributo invada y perjudique de forma manifiesta la propiedad.

La no confiscatoriedad debe respetarse tanto para cada uno de los tributos como para el sistema tributario en su conjunto, puesto que cabe la posibilidad de que ninguna de las exacciones, de forma individual, conculquen el citado principio y, sin embargo, su agregación sí lo haga, es decir, podrá analizarse la no confiscatoriedad puntual de un tributo y global de todo el sistema. Nosotros únicamente nos centraremos en la vertiente singular de la cuestión, estudio del citado principio en relación a las cotizaciones sociales.

La cotización empresarial no atenta contra el principio en estudio por su excesiva progresividad, ya que generalmente es proporcional, sin embargo, debido a que tiene un peso específico superior para aquellas empresas que tienen necesidad de utilizar mayor cantidad de mano de obra, podrá conllevar, en el mejor de los casos, la reconversión de la actividad empresarial, intensiva en mano de obra, en otra para que la no sea necesaria una elevada participación del factor trabajo, e incluso, en los peores supuestos, la desaparición de la actividad.

Por tanto la cotización empresarial, por contingencias comunes, del Régimen General de la Seguridad Social no resultará confiscatoria por su exceso de progresividad, pero sí podrá suponer un factor que haga peligrar la continuidad de aquellas empresas dedicadas a una actividad económica para la que se precise el uso intensivo del factor trabajo o de aquellas otras que, por su reducido tamaño, o por suponer las cotizaciones sociales una cuantía proporcionalmente elevada del total de gastos, puedan incurrir en pérdidas continuadas y, en consecuencia, se vean obligadas a cesar en la actividad.

En el caso de la cotización empresarial la ausencia de un mínimo vital carece, a nuestro juicio, de relevancia para el análisis del principio de no confiscatoriedad, ya que la manifestación de capacidad económica que realiza el empresario tiene lugar a través, no de la renta, del gasto derivado de la utilización del factor productivo trabajo en una actividad económica (64).

(63) SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas, Madrid 1983. Pág. 112.

(64) Puesto que no se trata de una manifestación de capacidad económica mostrada a través de la renta sino del gasto, el cual deriva de la utilización del factor productivo trabajo en una actividad económica.

VII. LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

El principio de legalidad tributaria constituye la particularización al ámbito tributario del principio de legalidad (65), el cual, como puso de manifiesto PÉREZ ROYO, persigue «...excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa» (66).

El principio de legalidad tributaria se encuentra recogido en el artículo 31.3 de la Constitución Española, el cual indica que: «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley», y es recalcado, con relación expresa a los tributos, en el artículo 133.1 de la Constitución Española cuando afirma: «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley» (67).

La exigencia de una norma con rango de ley para establecer las prestaciones patrimoniales (68), implica que su aprobación deberá llevarla a cabo el Parlamento (69) como foro de representación de la soberanía popular, de esta forma han de ser los representantes legítimos de los contribuyentes los que acuerden el establecimiento de tributos, y en general de las prestaciones personales y patrimoniales, dando lugar a una autoimposición (70).

Dos cuestiones se plantean en este momento en relación con el principio de legalidad tributaria: por un lado determinar cuáles son las prestaciones, que en virtud del texto del artículo 31.3 de la Constitución Española, se encuentran sujetas al principio de legalidad, y por otro, qué elementos de la citada prestación deben ser regulados en virtud de dicho tributo. Respecto al primer punto,

(65) PÉREZ ROYO define el principio de legalidad como: «...un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas». PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria». *HPE*, núm. 14, 1972. Pág. 207.

(66) PÉREZ ROYO, F.: «Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria». *Ob. cit.* Pág. 208.

(67) Como pone de relieve POVEDA BLANCO la interpretación del principio de legalidad «...puede hacerse desde un criterio estricto y riguroso -ciertas materias sólo pueden ser objeto de regulación mediante leyes-, o desde un concepto más flexible -ciertos aspectos accesorios o intrascendentes podrán ser disciplinados a través de normas secundarias-». POVEDA BLANCO, F.: *El tipo de gravamen*. *Ob. cit.* Pág. 184.

(68) Excluiremos de nuestro estudio las prestaciones personales ya que, como resulta evidente, escapan del ámbito de este trabajo.

(69) Como ponen de relieve BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH deberá entenderse la ley «...como toda norma emanada de un órgano titular de potestad legislativa (Cortes Generales y Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas)». BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*. *Ob. cit.* Pág. 68.

(70) GARCÍA AÑOVEROS y OTROS subrayan que: «El principio de reserva de ley en materia de tributos es la inevitable consecuencia del principio básico de la democracia: el poder soberano reside en el pueblo», y al hilo de lo anterior afirman «...la ley no sólo es la garantía del respeto de un principio de soberanía popular, es decir, de autoimposición, sino del respeto de la libertad del individuo, de su derecho a no ser gravado por nadie que no sean sus representantes legítimos». GARCÍA AÑOVEROS, J. y OTROS.: *Manual del Sistema Tributario Español*. *Ob. cit.* Pág. 58.

PÉREZ ROYO opina que «...quedan dentro del principio de legalidad las prestaciones patrimoniales públicas establecidas, es decir, impuestas de manera unilateral, sin concurso de la voluntad del obligado» (71), en general, dichas prestaciones abarcan un campo muy amplio de materias, entre ellas, se encuentran las tributarias (incluyendo entre éstas las cotizaciones a la Seguridad Social).

En cuanto a la segunda cuestión, la norma legal que establece y regula la prestación deberá sujetarse a la denominada reserva de ley relativa (72), debiendo contener los elementos esenciales de aquélla, que, en opinión de BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (73), serán «...aquellas circunstancias o elementos que identifiquen el alcance de la obligación contributiva de los ciudadanos, determinando las condiciones objetivas y subjetivas de su establecimiento, la determinación cuantitativa de la prestación patrimonial así como de su incremento o reducción y, en su caso, las circunstancias que exoneran de dicha obligación» (74).

El artículo 133.3 de la Constitución Española afirma: «Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley», de forma que en este caso es el propio texto constitucional el que, de forma expresa, ordena el rango legal para el establecimiento de los citados beneficios.

Las cotizaciones empresariales de la Seguridad Social representan, sin duda alguna, una prestación patrimonial de carácter público al ser impuestas de forma unilateral y sin concurso de la voluntad de los obligados a soportarlas, por tanto su establecimiento y regulación deberá sujetarse al principio de reserva de ley a que hace referencia el artículo 31.3 de la Constitución Española.

En nuestra opinión, las cotizaciones, además de unas prestaciones patrimoniales públicas, tienen naturaleza tributaria por lo que la sujeción de éstas al principio de reserva de ley deberá efectuarse de la misma forma a la exigida para el resto de figuras tributarias, es decir, a través de una norma con rango de ley para su establecimiento y para la regulación de sus elementos básicos.

(71) PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Ob. cit.* Pág. 43.

(72) La reserva de ley relativa implica que ésta debe regular los aspectos básicos de la prestación, mientras que en la absoluta todos y cada uno de los caracteres de aquélla deben estar contenidos en la norma legal que la establece, en este sentido indican MARTÍN QUERALT y LOZANO SERRANO que: «En nuestro ordenamiento la reserva de ley en materia tributaria tiene carácter relativo. No toda la materia tributaria debe ser regulada por ley, sino sólo el establecimiento de los tributos y de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado». MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 5.ª edición. *Ob. cit.* Pág. 149.

(73) BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero. Ob. cit.* Pág. 69.

(74) PÉREZ ROYO incluye entre los rasgos esenciales del tributo que han de estar regulados en la ley «...los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). La ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota)». PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Ob. cit.* Pág. 44.

La obligación de cotizar se establece a través de la Ley General de la Seguridad Social, disponiendo, la citada norma legal (75), que la ordenación de los elementos básicos de la cotización ha de llevarse a cabo mediante su inclusión en las sucesivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado, de forma que, al igual que ocurre con el resto de los tributos, son las Cortes, a través de una ley, y no el Gobierno, quien establece y regula los aspectos básicos de la cotización.

El artículo 134.7 de la Constitución Española establece que: «La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea». En este sentido, en la actualidad (76), la Ley General de la Seguridad Social, en su artículo 16.1, establece, en general, que: «Las bases y tipos de cotización a la Seguridad Social serán los que establezca cada año la Ley de Presupuestos Generales del Estado», mientras que en referencia al Régimen General el artículo 107.1 de la Ley General de la Seguridad Social pone de manifiesto que el tipo de cotización, y su distribución entre empresario y trabajador, se efectuarán en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, en los mismos términos se expresan los artículos 110 de la Ley General de la Seguridad Social, respecto a los topes máximo y mínimo de la base de cotización, y 111, en relación con la cotización adicional por horas extraordinarias. Es decir, al igual que ocurre con los otros tributos, la Ley General de la Seguridad Social, como ley sustantiva, prevé la modificación, en ningún caso la creación, de la cotización, tanto empresarial como obrera, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada período.

En resumen, el establecimiento y regulación de la cotización empresarial, por contingencias comunes de la Seguridad Social, cumple el principio de legalidad preceptuado en la Constitución Española para las prestaciones patrimoniales de carácter público.

VIII. CONCLUSIONES SOBRE LA COTIZACIÓN EMPRESARIAL Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Una vez analizados los principios constitucionales tributarios en relación a la cotización empresarial sobresalen, a nuestro juicio, las siguientes consideraciones:

- a) La cotización empresarial analizada cumple el principio de capacidad económica, teniendo lugar ciertas excepciones, determinadas por la existencia de topes máximos y mínimos en la base de cotización, en las que se produce un alejamiento entre la capacidad económica manifestada por el empresario, medida sobre la remuneración del trabajador, y aquella que se somete a gravamen.

(75) *Vid.* en este sentido los artículos 16.1, 107.1 y 110 de la Ley General de la Seguridad Social.

(76) Durante décadas algunos de los elementos básicos de la cotización, bases y tipos, eran fijados por el Gobierno, en base a la potestad que le otorgaba la anterior normativa de Seguridad Social, sin embargo a partir de 1992 son fijados directamente por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. *Vid.* IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «La Ley de Presupuestos para 1992. Hito de adaptación del sistema impositivo de la Seguridad Social al orden constitucional». *Gaceta Fiscal* núm. 95. Págs. 223-229.

- b) Como consecuencia inmediata del incumplimiento, en determinadas circunstancias, del principio de capacidad económica, se produce, para los mismos supuestos, el alejamiento de la cotización empresarial de los postulados recogidos por el principio de igualdad, ya que situaciones que muestran una distinta capacidad económica conllevan la misma carga fiscal debido a la aplicación de los límites establecidos para la base de cotización.
- c) Cabe proclamar la absoluta sujeción al principio de generalidad, ya que, por un lado, todos los empresarios que utilizan el factor productivo trabajo habrán de soportar la cotización, no existiendo excepciones de privilegio o derivadas de circunstancias ajenas a la capacidad económica, y por otro las exenciones, beneficios y reducciones en la cotización responden, generalmente, a incentivos al empleo o a políticas de lucha contra el desempleo en ciertos sectores o grupos especialmente afectados por éste.
- d) La limitación de las bases junto con la aplicación de un tipo de gravamen de naturaleza proporcional, hace que la cotización en general, y en particular la empresarial, no tenga carácter progresivo, e incluso que, bajo ciertos supuestos, llegue a convertirse en una exacción de carácter regresivo.
- e) La cotización empresarial, desde el punto de vista de la progresividad, se ajusta al principio de no confiscatoriedad, ya que, como se ha señalado el tipo de gravamen es proporcional y la base de cotización no sufre reducción alguna previa a la aplicación del citado tipo. Sin embargo las empresas o los sectores intensivos en mano de obra pueden tener incentivos al cambio de actividad e incluso la excesiva importancia de la cuantía de la cotización puede conllevar la existencia de pérdidas que aconsejen el cese de la citada actividad, con lo que, en nuestra opinión, al mostrarse la cotización con gran rigidez y uniformidad sin atender a elemento alguno de la actividad, podrán darse casos de fracaso empresarial por la excesiva presión fiscal vía cotización. Estas situaciones, si bien son puntuales y no empañan el respeto prestado por la cotización empresarial al principio de no confiscatoriedad, podrían situarse muy próximas a la confiscación.
- f) La obligación empresarial de cotización se establece a través de una norma sustantiva de rango legal, como es la Ley General de la Seguridad Social, mientras que sus elementos básicos son regulados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado en cada período, de forma que dicha obligación respeta al principio de reserva de ley preceptuado por la Constitución Española para las prestaciones patrimoniales de carácter público, y lo dispuesto por el artículo 134.7 de la Constitución Española respecto de la necesidad que las modificaciones de los tributos vía Ley de Presupuestos Generales del Estado estén previstas en una norma legal. Por otro lado la Ley General de la Seguridad Social, en referencia al primer párrafo del artículo 134.7 de la Constitución Española, no prevé la creación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado de ingresos relacionados con la cotización.