



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias del Trabajo

Grado en Relaciones Laborales y Recursos Humanos

TRABAJO FIN DE GRADO

MODIFICACIONES RECIENTES EN MATERIA DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Autora: Henar de Diego Varona

Tutor: Antonio Piñeyroa de la Fuente

Palencia, Julio del 2015

MODIFICACIONES RECIENTES EN MATERIA DE COTIZACIÓN AL
RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

ÍNDICE.

1. Introducción.....	2
2. Los recursos del sistema de la Seguridad Social: las cotizaciones sociales	3
3. Cotización en el Régimen General de la Seguridad Social.....	7
4. Conceptos integrados y excluidos en la base de cotización a la Seguridad Social	12
4.1. Con anterioridad a la entrada en vigor del RD Ley 20/2012	12
4.2. Tras la aprobación del RD Ley 20/2012.....	25
4.3. Tras la aprobación del RD Ley 16/2013.....	30
4.4. Redacción posterior al Real Decreto 637/2014.....	33
5. El sistema de liquidación directa – Cret@	40
6. Conclusiones.....	48
7. Recursos bibliográficos.....	55
8. Anexo: Tablas.....	62
8.1. Tabla 1: Evolución de la importancia relativa de las cotizaciones sociales y de las transferencias y subvenciones recibidas en el total de ingresos de gestión ordinaria.....	62
8.2. Tabla 2: Evolución del número de trabajadores afiliados al Régimen General de la Seguridad Social, de los ingresos por cotizaciones sociales y del gasto en prestaciones sociales.	63

1. INTRODUCCIÓN:

El sistema financiero de la Seguridad Social se ha visto claramente afectado por diversos factores en los últimos años. La crisis económica en la que se ve inmersa España desde el año 2008 ha propiciado la pérdida del equilibrio contable de la Seguridad Social que se alcanzó a través de las medidas adoptadas a raíz del pacto de Toledo. Esta situación deficitaria deriva principalmente de la destrucción de empleo acarreada por la recesión económica.

La reducción de la ocupación y el consiguiente incremento del desempleo han conllevado un notable descenso en el número de cotizantes a la Seguridad Social (y con ello, de los ingresos por cotizaciones) y a su vez, un alarmante incremento de los perceptores de prestaciones.

Para atajar esta situación, tanto el Gobierno como el legislador han adoptado una serie de medidas traducidas en normas de diversa índole que, al margen de las aprobadas con la intención de incentivar la contratación y el autoempleo y reducir los gastos en prestaciones, persiguen incrementar las arcas de la Seguridad Social.

Una de las reformas claves operadas en esta línea ha sido la que ha afectado al concepto de base de cotización, y más específicamente, a los elementos que la integran, regulados en el art. 109 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social y modificados inicialmente por el Real Decreto Ley 20/2012, y más recientemente, por el Real Decreto Ley 16/2013, ambos objeto de desarrollo y adaptación a la regulación previa a través del Real Decreto 637/2014.

Otra de las disposiciones de reciente aprobación con repercusión en la recaudación de la Seguridad Social, en este caso en lo relativo a su aspecto formal, ha sido la Ley 34/2014, que modifica el modelo existente hasta la fecha de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social y que introduce un nuevo sistema de autoliquidación por parte de la Administración en aras de incrementar la transparencia y simplificar la tramitación.

Todas estas normas serán objeto de estudio a lo largo del presente trabajo, siendo la pretensión del mismo analizar hasta qué punto pueden resultar efectivas para la consecución de los objetivos fijados por Gobierno y legislador de incrementar la recaudación de la Seguridad Social, mejorar las prestaciones de los cotizantes y avanzar en la transparencia del sistema.

La relevancia de estos aspectos resulta clave en estos momentos en los cuales el Estado de Bienestar consagrado en la Constitución Española, y dentro del cual la Seguridad Social constituye un pilar fundamental, se encuentra atravesando una fase de retroceso, siendo cuestionada su viabilidad.

2. LOS RECURSOS DEL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL: LAS COTIZACIONES SOCIALES.

El artículo 41 de la Constitución Española¹ establece que “los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo. La asistencia y prestaciones complementarias serán libres.”

La Seguridad Social se configura, pues, como un sistema estatal cuyo objetivo es prevenir y reparar las contingencias o estados de necesidad a los que se enfrentan los ciudadanos (especialmente los trabajadores cotizantes y sus familiares o causahabientes) mediante una serie de prestaciones de carácter técnico o económico.

Para poder sufragar los costes derivados de esta acción protectora se requerirá de una financiación que cubra tanto los propios gastos de gestión del sistema como las prestaciones a las cuales se debe hacer frente.

Este régimen financiero viene regulado en el Capítulo VIII del Título I del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio, publicado en el B.O.E. de 29 de junio (en adelante LGSS), el cual cuenta con cuatro secciones, siendo la

¹ Constitución Española de 1979 (B.O.E. de 29 de diciembre).

segunda de ellas relativa a “Recursos y sistemas financieros de la Seguridad Social” (artículos 86 a 88).

En lo que respecta a la financiación del Régimen General de la Seguridad Social, su regulación la encontramos en el Capítulo XII del Título II, que en sus artículos 200 y 201 recoge el sistema financiero (el cual remite al artículo 80 de la misma norma) y las normas específicas en materia de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

El artículo 86.1 enumera los recursos para la financiación del sistema de la Seguridad Social, los cuales son:

- “a) Las aportaciones progresivas del Estado, que se consignarán con carácter permanente en sus Presupuestos Generales, y las que se acuerden para atenciones especiales o resulten precisas por exigencia de la coyuntura.
- b) Las cuotas de las personas obligadas.
- c) Las cantidades recaudadas en concepto de recargos, sanciones u otras de naturaleza análoga.
- d) Los frutos, rentas o intereses y cualquier otro producto de sus recursos patrimoniales.
- e) Cualesquiera otros ingresos, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional vigésima segunda de esta Ley.”

Siendo las cotizaciones realizadas por las personas obligadas la partida más relevante de entrada de ingresos dentro de la financiación de la Seguridad Social, su peso relativo dentro de los recursos del sistema ha fluctuado a través del tiempo.

Mientras que en el año 1980 las cotizaciones sociales supusieron el 89,43% de los recursos del sistema (siendo las transferencias corrientes el 9,48%), en los años posteriores se produjo una drástica disminución, reduciéndose en 1995

hasta el 64,11 %, con el consiguiente incremento de las transferencias corrientes (29,37 %).²

La causa básica de esta situación fue un progresivo incremento del gasto acompañado de una disminución de los ingresos, motivados entre otras razones, como señala PIÑEYROA DE LA FUENTE³, por el crecimiento de las pensiones vitalicias, el desempleo, la conjugación de lo asistencial y lo contributivo y el incremento en la asignación de recursos a la asistencia sanitaria (en lo referente a gasto); y por la estructura demográfica española, poco natalista; el paro, el fraude y la concesión de moratorias a las empresas en el pago de cuotas a la Seguridad Social (respecto al ingreso).

Para atajar esta situación, el 6 de abril de 1995 el Pleno del Congreso de los Diputados aprobó el conocido como Pacto de Toledo⁴, incluyendo 15 recomendaciones las cuales, de acuerdo con la introducción de dicho texto, tenían como objetivo “(...) reforzar, consolidar y dar viabilidad futura al modelo de pensiones que ha ido configurándose en los últimos años (...)”

En cumplimiento de dichas recomendaciones, fueron surgiendo en el ordenamiento jurídico diferentes normas entre las cuales cabe destacar la Ley 24/1997⁵, que estableció la separación y clarificación de las fuentes de financiación de la Seguridad Social y que permitió, de acuerdo con la propia exposición de motivos de la norma, que “ (...) todas las prestaciones de naturaleza no contributiva y de extensión universal pasen a ser financiadas a través de aportaciones del Estado, mientras que las prestaciones netamente contributivas se financien por cotizaciones de empresas y trabajadores”. Esta previsión fue recogida en el apartado 2 del art. 86 LGSS.

²JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, A. La Seguridad Social en NAVARRO LÓPEZ, V. (Dir.)El Estado de Bienestar en España y las C.C.A.A.: Análisis de indicadores claves. Informe 2007. Observatorio Social de España, págs. 220 - 222.

³ PIÑEYROA DE LA FUENTE, A.J. “La problemática financiera de la Seguridad Social española. Notas económicas sobre una cuestión de pasado, presente y futuro”. Relaciones Laborales, nº 1 ,1998, págs. 639-658.

⁴ Aprobación por el Pleno del Congreso de los Diputados del texto aprobado por la Comisión de Presupuestos en relación con el Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 12 de abril de 1995, núm. 134).

⁵ Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de Seguridad Social (B.O.E. de 16 de julio).

Esta norma, considerada como la plasmación legal del Pacto de Toledo, recogía así mismo la consideración de la asistencia sanitaria como prestación no contributiva y universal de la Seguridad Social, pasando por tanto a ser financiada por aportaciones estatales⁶, y cuya proceso de transferencia a las Comunidades Autónomas había comenzado en 1981 y culminó en el año 2001 con los Reales Decretos 1471/2001 a 1480/2001, de 27 de diciembre (B.O.E. de 28 y 31 de diciembre)⁷.

Las reformas operadas permitieron que, paulatinamente, la importancia relativa de las cotizaciones sociales dentro de los ingresos de la Seguridad Social repuntara, alcanzando en el año 2003 su punto álgido con un 92,47% del total de los ingresos ordinarios de la Seguridad Social.

No obstante, ese peso específico de las cotizaciones sociales dentro de los ingresos del sistema ha sufrido un nuevo retroceso en los últimos años, como podemos apreciar en la tabla 1, lo que motivó que en el año 2011 se aprobara un nuevo informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo⁸, que serviría de base para futuras regulaciones como la Ley 27/2011⁹, que introdujo notables reformas en la prestación de jubilación y, con menor relevancia, en las prestaciones de incapacidad permanente y muerte y supervivencia.

En la misma línea debemos destacar el Real Decreto Ley 5/2013¹⁰, que incentiva la prolongación de la vida laboral más allá de la edad de jubilación, y la Ley 23/2013¹¹, que da nueva redacción al art. 48 LGSS, estableciendo que las pensiones contributivas pasarán a actualizarse en base al índice de revalorización contenido en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante LPGE), y rompiendo con la regulación anterior por la

⁶ Una vez finalizada la transferencia de la asistencia sanitaria a las Comunidades Autónomas, con aportaciones autonómicas.

⁷ PEMÁN GAVÍN, J. "La culminación del proceso de descentralización de la sanidad española. El Sistema Nacional de Salud tras el cierre de las transferencias y la aplicación del nuevo sistema de financiación" *en* Informe Comunidades Autónomas 2001. Instituto de Derecho Público, pág. 665.

⁸ Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo. Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 13 de enero del 2011.

⁹ Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social (B.O.E. de 2 de agosto).

¹⁰ Real Decreto Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo (B.O.E. de 16 de marzo).

¹¹ Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del factor de sostenibilidad y del índice de revalorización del sistema de pensiones de la Seguridad Social (B.O.E. de 26 de diciembre).

cual las pensiones era objeto de revalorización en función del Índice de Precios al Consumo previsto, siendo posteriormente regularizadas cuando existieran desviaciones respecto al IPC real.

No obstante, y pese a todas estas medidas, la situación contable del sistema de la Seguridad Social ha entrado en los últimos años en déficit presupuestario, al producirse un descenso en los ingresos por cotizaciones y un incremento en el gasto por prestaciones que no se ha visto compensado por el incremento de las aportaciones estatales (Tabla 2).

Esta situación ha motivado las últimas reformas normativas en la materia, tendentes a alcanzar un doble objetivo: por un lado, disminuir los gastos (a modo de ejemplo, el nuevo sistema de revalorización de las pensiones de la ya mencionada Ley 23/2013); por otro lado, incrementar los ingresos a través de distintas vías, entre las cuales se encuentra el aumento de la recaudación en las cotizaciones sociales alegado por el Gobierno como finalidad de algunas de las novedades legislativas aprobadas en los últimos meses, y que serán objeto de estudio a lo largo de este trabajo.

3. COTIZACIÓN EN EL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

Como ya hemos señalado anteriormente, y así se indica en la exposición de motivos del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general de cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de enero de 1996, en adelante Reglamento de Cotización)¹², las cotizaciones sociales suponen el ingreso esencial para la financiación del sistema de la Seguridad Social, siendo el elemento más relevante dentro de sus recursos financieros.

¹² “Ahora bien, los actos que integran el procedimiento liquidatorio no sólo afectan a las deudas cuyo objeto es el recurso cuantitativamente más importante de la Seguridad Social, las cuotas (...)” Exposición de motivos del Real Decreto 2064/1995.

Dentro de las cotizaciones de los diferentes regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social¹³, aquéllas cuyo peso relativo resulta más relevante son las del Régimen General, que en el año 2013 supusieron el 82,58 % del total, seguidas de las cotizaciones realizadas por los trabajadores pertenecientes al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, que alcanzaron el 10,79%¹⁴

Por tanto, son las cotizaciones del Régimen General las que sustentan el mayor peso dentro de los recursos del sistema, y, como hemos visto anteriormente, fuente de ingresos que ha sufrido fuertes fluctuaciones en los últimos años, siendo por ello la materia en la que nos centraremos dentro de nuestro estudio.

Dichas cotizaciones al Régimen General se traducen en el abono de la cuota, la cual correrá a cargo del empresario y del trabajador, si bien el art. 103.1 LGSS impone dicha obligación exclusivamente al empleador en lo referente a las contingencias por accidente de trabajo y enfermedad profesional.

La doctrina no es unánime a la hora de definir la naturaleza jurídica de la cuota, existiendo dos tesis diferenciadas¹⁵:

- Tesis jurídico privadas: Las diferentes tesis doctrinales consideran la cuota como un contrato de seguro, o bien como parte del salario, ya sea de previsión o diferido, el cual producirá efectos en el momento de percibo de la prestación.
- Tesis jurídico públicas: Consideran la cuota como una obligación tributaria. Esta corriente ha sido refrendada por la jurisprudencia y la legislación posterior.

¹³ En la actualidad: Régimen General, Régimen Especial de Trabajadores Autónomos o por cuenta propia, Régimen Especial de los Trabajadores del Mar, Régimen Especial de la Minería del Carbón y Seguro Escolar, al haber quedado integrados dentro del Régimen General los trabajadores del antiguo Régimen Especial de Empleados del Hogar en virtud de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de la Seguridad Social (Integración del Régimen Especial de Empleados del Hogar en el Régimen General) (B.O.E. de 2 de agosto) así como los trabajadores del Régimen Especial Agrario en virtud de la Ley 28/2011, de 22 de septiembre, por la que se procede a la integración del Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el Régimen General de la Seguridad Social (B.O.E. de 23 de septiembre), desde el 1 de enero del 2013 y el 1 de enero del 2012, respectivamente.

¹⁴ Cálculos realizados de acuerdo a los datos obrantes en la Cuenta del Resultado Económico Patrimonial Agregada de la Seguridad Social del ejercicio 2013 (último ejercicio publicado).

¹⁵ HERRERO ALARCÓN, F., Seguridad Social *en* GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I. y MERCADER URGUINA, J.R. (Coords.), DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL. Valencia. Tirant Lo Blanch, 1997, págs. 201-202.

Si acudimos a la regulación legal, el art. 6 del Reglamento de Cotización declara que la cuota es “el importe de la obligación de cotizar a la Seguridad Social durante un tiempo reglamentariamente delimitado, designado período de liquidación, respecto de los sujetos obligados a cotizar. Dicha cantidad resulta de la operación liquidatoria de aplicar un porcentaje, llamado tipo de cotización, a una cantidad fijada en las normas aplicables a la cotización en los diferentes Regímenes que integran el sistema de la Seguridad Social, denominada base de cotización, y de deducir, en su caso, el importe de las bonificaciones y/o reducciones que resulten aplicables sin perjuicio de que su cuantía pueda ser fijada directamente por las normas reguladoras de la cotización en los distintos Regímenes del Sistema.”

Por tanto, cabe distinguir tres elementos que entran en juego a la hora de la determinación de la cuota: la base de cotización, el tipo de cotización y las bonificaciones y/o reducciones.

El tipo de cotización es el porcentaje aplicable a la base de cotización para la determinación de la cuota, que, según el artículo 107.1 LGSS, será el establecido en la correspondiente LPGE.

En los supuestos regulados legal y reglamentariamente en los que determinadas contingencias o situaciones no estén cubiertas, dicho tipo se verá reducido.

Así mismo, se establecen unos tipos de cotización específicos para las contingencias profesionales en base a la tarifa de primas vigente en función de las actividades, industrias y tareas (art. 108.1 LGSS).

La Orden de Cotización para el año 2015¹⁶ fija los siguientes tipos en su artículo 4º:

“a) Para las contingencias comunes, el 28,30 por 100, del que el 23,60 por 100 será a cargo de la empresa y el 4,70 por 100 a cargo del trabajador.

¹⁶ Orden ESS/86/2015, de 30 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, contenidas en la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (B.O.E. de 31 de enero).

b) Para las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales se aplicarán los tipos de la tarifa de primas establecida en la disposición adicional cuarta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, en la redacción dada por la disposición final décimo novena de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, siendo las primas resultantes a cargo exclusivo de la empresa.”

En el artículo 5º se establecen los tipos de cotización adicionales por horas extraordinarias, los cuales ascienden al 14% (12% a cargo de la empresa, 2% a cargo del trabajador) en las horas extraordinarias de fuerza mayor; y suponen el 28,30% (23,60% a cargo de la empresa y 4,70% a cargo del trabajador) en las horas extraordinarias calificadas como voluntarias.

Según el art. 32.2 de la Orden de Cotización, los tipos de cotización por conceptos de recaudación conjunta serán los siguientes:

- Desempleo: Cuando la contratación sea indefinida, así como para determinados contratos de duración determinada¹⁷, el 7,05%, del que el 5,50% será a cargo de la empresa y el 1,55% a cargo del trabajador. En el caso de contratación de duración determinada, independientemente de que sea a tiempo completo o parcial, el 8,30%, del que el 6,70% será a cargo del empresario y el 1,60% a cargo del trabajador.
- Fondo de Garantía Salarial: El 0,20%, a cargo de la empresa.
- Formación Profesional: El 0,70%, del que el 0,60% será a cargo de la empresa, y el 0,10% a cargo del trabajador.

En cuanto a esta distribución de la cuota entre la aportación obrera y la patronal, debemos tener en cuenta que tanto el art. 26.4 del Estatuto de los Trabajadores¹⁸ (en adelante ET) como el 105 LGSS prohíben taxativamente todo pacto tendente a que cualquiera de las dos partes asuma el pago de la cuota a la Seguridad Social de la otra; debiendo el empresario, de acuerdo con

¹⁷ Contratos formativos en prácticas, para la formación y el aprendizaje, de relevo, interinidad y contratos, cualquiera que sea la modalidad contractual utilizada, realizados con trabajadores que tengan reconocido un grado de discapacidad no inferior al 33%.

¹⁸ Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (B.O.E. de 29 de marzo).

el art. 104.2 LGSS, descontar a sus trabajadores, en el momento de hacerles efectivas sus retribuciones, la aportación que corresponda a cada uno de ellos.

El art. 6º y siguientes de la Orden de Cotización contienen las reglas que resultan de aplicación para la cotización en supuestos específicos, como la Incapacidad Temporal, o determinados sistemas especiales incluidos dentro del Régimen General, como el de los profesionales taurinos.

En relación a las bonificaciones y reducciones, podemos definir las como deducciones realizadas a la cuota, resultantes de aplicar determinados porcentajes o cuantías a la misma, cuyo objeto es disminuir los costes de cotización a la Seguridad Social e impulsar la contratación de determinados colectivos, incentivando de esta forma la ocupación de grupos específicos de trabajadores que encuentren especiales dificultades para acceder al empleo, dando cumplimiento con ello a lo establecido en el art. 17.3 ET¹⁹.

Su regulación se encuentra dispersa en nuestro ordenamiento jurídico sin que exista una norma aglutinadora de las mismas, lo que dificulta su conocimiento y aplicación por los empresarios. A modo de ejemplo, podemos mencionar el Real Decreto Ley 11/1998²⁰, que prevé bonificaciones para los contratos de interinidad en determinados supuestos; el Real Decreto Ley 3/2012²¹, que crea el contrato indefinido de apoyo a emprendedores y que establece bonificaciones en la contratación de jóvenes, mujeres y mayores de 45 años; o, más recientemente, el Real Decreto Ley 3/2014²², que concede reducciones en la cuota empresarial por contingencias comunes, a través de la denominada “tarifa plana”.

¹⁹ “(...) el Gobierno podrá regular medidas de reserva, duración o preferencia en el empleo que tengan por objeto facilitar la colocación de trabajadores demandantes de empleo. Asimismo, el Gobierno podrá otorgar subvenciones, desgravaciones y otras medidas para fomentar el empleo de grupos específicos de trabajadores que encuentren dificultades especiales para acceder al empleo (...)”

²⁰ Real Decreto Ley 11/1998, de 4 de septiembre, por el que se regulan las bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social de los contratos de interinidad que se celebren con personas desempleadas para sustituir a trabajadores durante los períodos de descanso por maternidad, adopción y acogimiento (B.O.E. de 5 de septiembre).

²¹ Real Decreto Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (B.O.E. de 11 de febrero).

²² Real Decreto Ley 3/2014, de 28 de febrero, de medidas urgentes para el fomento del empleo y la contratación indefinida (B.O.E. de 1 de marzo), si bien su vigencia decayó el 1 de marzo del 2015, tras haber sido objeto de prórroga por tres meses.

Una vez establecida una definición de los tipos de cotización y las bonificaciones y reducciones aplicables a la cuota, debemos entrar a estudiar el elemento clave sobre el cual pivota la cotización al Régimen General de la Seguridad Social y que será decisivo en el posterior cálculo de las prestaciones: la base de cotización.

Dedicaremos el siguiente epígrafe a analizar la definición de este concepto, así como las modificaciones de las cuales ha sido objeto en los últimos meses.

4. CONCEPTOS INTEGRADOS Y EXCLUÍDOS EN LA BASE DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.

4.1) Con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto Ley 20/2012.

La redacción original del art. 109.1 LGSS²³ establecía: “La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena”. En términos prácticamente idénticos se pronunciaba el Reglamento de Cotización²⁴ en su redacción primigenia.

De esta definición podemos extraer tres conclusiones, en línea con lo que defienden los autores SEGOVIA CABAÑES y MORA LARA²⁵:

Por un lado, la base de cotización estará constituida por la remuneración total. El apartado B) del precitado art. 23 del Reglamento de Cotización nos aporta

²³ Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (B.O.E. de 29 de junio).

²⁴ Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general de cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de enero de 1996).

²⁵ MORA LARA, J.M. y SEGOVIA CABAÑES, M. A. La base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: infracotización. Valencia. Ed. Cograsova, 2010, págs. 46-48.

una definición de remuneración: “A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones económicas recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los conceptos que resulten de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.”

Por su parte, el art. 26.1 ET²⁶ realiza la siguiente definición de salario: “Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo.”

Si bien a priori ambos conceptos pueden resultar similares, si no idénticos, el matiz de la diferencia radica en el apartado 2 de la norma laboral: “No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.”

Inicialmente, esto podría llevarnos a la deducción de que los conceptos excluidos de cotización recogidos en el art. 109.2 LGSS se corresponden con los conceptos definidos como extrasalariales en el art. 26.2 ET.

No obstante, como defienden autores como MARTÍNEZ LUCAS²⁷ o MORADILLO LARIOS²⁸, no existe una identidad automática entre salario y remuneración según ambas normas, debiendo analizarse en cada caso concreto cada uno de los conceptos para comprobar si resultan encuadrables en las excepciones previstas en el apartado 2º del art. 109 LGSS, a efectos de

²⁶ Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (B.O.E. de 29 de marzo).

²⁷ MARTÍNEZ LUCAS, J.A. “El nuevo régimen jurídico de la base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: El Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre” AL número 7, 2000, págs. 90 y 91. A modo de ejemplo, señala que las cantidades o compensaciones abonadas en metálico por las vacaciones o los días de descanso no disfrutados se incluyen en la base de cotización.

²⁸ MORADILLO LARIOS, C. El nuevo régimen de cotización a la Seguridad Social de las retribuciones en especie. Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 2001, pág. 25.

su exclusión de la base de cotización, pues podemos encontrarnos con que determinados emolumentos cuyo objetivo es compensar o indemnizar al trabajador, en base a lo cual no tienen la consideración de salario, deben incluirse en dicha base.

Como consecuencia de esto, podemos afirmar que toda percepción salarial que reciba el trabajador quedará automáticamente incluida en su base de cotización, no pudiendo decirse, a sensu contrario, que toda percepción que sea calificada de extrasalarial quede por definición exceptuada de cotización, si no que deberá analizarse si cumple los requisitos para no ser cotizante.

En este sentido, como viene señalando la jurisprudencia²⁹, partimos de la premisa de que todas las retribuciones que perciba el trabajador, independientemente de la denominación que se les dé, serán consideradas salario, y por lo tanto, cotizables; correspondiendo la carga de la prueba de su carácter extrasalarial (y una vez demostrado este punto, de su naturaleza no cotizante) al empresario.

Por otro lado, el art. 109.1 LGSS señala que la base de cotización quedará integrada por la remuneración que "(...) tenga derecho a percibir el trabajador, o la que efectivamente perciba de ser esta superior". Para poder determinar la cuantía mínima que deberá comprender la base de cotización, deberemos atenernos al Convenio Colectivo aplicable en cada supuesto de hecho. En caso de que el salario percibido por el trabajador sea superior a las tablas salariales correspondientes, será esta última cifra la que deba ser tomada en cuenta para el cálculo de la base.

No obstante, y pese a esta remisión indirecta a la norma laboral, el Convenio Colectivo no ostenta capacidad para determinar qué conceptos retributivos tienen carácter cotizante y cuáles no, en base al art. 105 LGSS, párrafo segundo, que declara la nulidad de todo pacto que pretenda alterar las bases de cotización, así como a su art. 39.2 "La Seguridad Social no podrá ser objeto de contratación colectiva".

²⁹ A modo de ejemplo, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 26 julio 1996. RJ\1996\6361 "...se llega a la conclusión de que es aplicable a la cuestión examinada la presunción «iuris tantum» por la que todo lo que percibe el trabajador del empresario es salario, que se conviene como contraprestación del trabajo realizado..."

Esta idea se ha refrendado jurisprudencialmente, considerando los Tribunales que el Convenio Colectivo es una norma que crea derechos y obligaciones para las partes y que complementa la legislación estatal, pero que no puede disponer de la misma ni modificar su contenido³⁰.

Finalmente, señalar que, como ya hemos indicado anteriormente, el apartado 2º del art. 109 LGSS recoge un listado de conceptos excluidos de la base de cotización. Dicha enumeración debe entenderse como cerrada y no simplemente enunciativa, de acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo.³¹

Una vez aclarados estos aspectos, entraremos a analizar los conceptos que de acuerdo con la redacción dada por la Ley 13/1996, de 30 diciembre (B.O.E. de 31 diciembre) de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establecía el art. 109.2 LGSS hasta la entrada en vigor del Real Decreto 20/2012:

“No se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:

a) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, así como los pluses de transporte urbano y de distancia por desplazamiento del trabajador desde su

³⁰ Entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 30 diciembre 1991. RJ 1991\9625 “(...), ha de afirmarse que el hecho de que en un Convenio Colectivo se califique expresamente de «concepto extrasalarial no cotizable a la Seguridad Social» una determinada percepción económica del trabajador, como aquí ocurre, no determina ello sin más, que tal concepto no deba computarse en la Base de Cotización a la Seguridad Social (...); Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 30 abril 1994 RJ\1994\4131 “(...)hay que llegar a la conclusión de que, reconociendo la antes dicha eficacia normativa de un convenio colectivo -como reconocible es la del concertado por simples personas físicas e individualizadas-, la misma no puede proyectarse fuera del ámbito restringido de quienes intervienen en ellos (...)mucho menos se puede pretender que afecten aquéllos de algún modo lesivo para los extraños y, en casos como el que nos ocupa, los pactos o sus cláusulas de una convención puramente privada pueden enervar los preceptos establecidos por una disposición con rango de Ley; con mayor razón cuando esto se pretende para que en la práctica produzca el efecto de que, en beneficio de los contratantes o de cualquiera de ellos, se lesionen los intereses o fines a que propende el Instituto de la Seguridad Social.”

³¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 11 diciembre 1990. RJ 1990\9707 “(...)el art. 73 del Decreto 2065/74, de 30 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social proclama que la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General estará constituido por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena, excluyendo el propio precepto de dicha base de cotización a efectos del computo los conceptos que enumera de modo taxativo y no meramente enunciativo (...)”

domicilio al centro de trabajo habitual, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan.”

En este aspecto, el Reglamento de Cotización, en la redacción dada por el Real Decreto 328/2009³², desarrolla que quedarán excluidas de cotización las dietas y asignaciones para gastos de viaje que destine el empresario para compensar gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, siempre que cumplan una serie de requisitos y se encuentren dentro de los límites que fija el Reglamento del IRPF³³.

Dichos requisitos consisten en que los gastos se realicen en municipio diferente al del lugar de trabajo del trabajador, y que, a su vez, se produzcan en un municipio diferente a aquél en el que tiene su residencia, no siendo suficiente que se cumpla una sola de estas condiciones.

De esta forma se excluye a este concepto de la base de cotización al ser su objeto compensar el gasto realizado por el trabajador derivado de la necesidad de tener que comer o pernoctar en un municipio diferente al del centro de trabajo, no pudiendo realizar dichas actividades en su residencia.

La normativa de Seguridad Social remite al Reglamento del IRPF para la determinación de las cuantías que, para este concepto, quedan excluidas de cotización. Dicho Reglamento, en su art. 9 A) apartados 3, 4, 5 y 6, excluye de la base imponible la totalidad de los gastos de estancia, siempre que se justifiquen. Los conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera gozan de un especial tratamiento al quedar excluidos, sin necesidad de justificación, los gastos que no superen los 15 euros diarios, o los 25 euros diarios si se trata de desplazamientos al extranjero.

³² Real Decreto 328/2009, de 13 de marzo, por el que se modifican el Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 84/1996, de 26 de enero; el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre; y el Reglamento sobre colaboración de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1993/1995, de 7 de diciembre (B.O.E. de 28 de marzo).

³³ Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (B.O.E. de 31 de marzo).

Respecto a los gastos de manutención, las cantidades exceptuadas de gravamen variarán en función de si el trabajador pernocta o no fuera del municipio de trabajo habitual y de residencia.

Si se ha producido dicha pernoctación, y la misma se da en territorio nacional, el límite se fija en 53,34 euros; si la pernoctación es en el extranjero, será de 91,35 euros.

En caso de que no haya habido pernoctación, si los gastos de manutención se generan en territorio nacional, el límite se fija en 26,67 euros; si se producen en el extranjero, será de 48,08 euros.

Se prevé un límite especial de 36,06 o 66,11 euros, en función de si el desplazamiento se realiza a territorio nacional o extranjero, para el personal de vuelo de las compañías aéreas.

Así mismo, la regulación de los gastos de manutención en el caso de desplazamientos realizados por trabajadores con relaciones laborales especiales presenta una serie de peculiaridades³⁴. Por un lado, la norma establece que el desplazamiento deberá realizarse a un lugar distinto o diferente municipio de dónde se encuentre el centro de trabajo habitual, de donde se extrae que no se exige que el lugar al que se desplace el trabajador deba encontrarse en municipio diferente al del centro de trabajo o la residencia³⁵.

Por otro lado, los límites a los que se encuentran sometidos estos gastos son regulados en el art. 9. B) del Reglamento del IRPF, que los fija en 26,67 o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, independientemente de si existe pernoctación o no.

En lo relativo a los gastos de locomoción, el requisito para su exención es que supongan cantidades destinadas por el empresario para compensar los desplazamientos realizados por el trabajador fuera de la fábrica, taller, oficina o

³⁴ Excepción introducida por la redacción dada por el art 1º apartado tres del Real Decreto 335/2004, de 27 de febrero (B.O.E. de 18 de Marzo).

³⁵ El art. 23.2 A) a) sólo preveía esta regulación específica en las relaciones laborales especiales en lo relativo a los gastos de manutención sin mencionar los gastos de estancia, por lo que para estos últimos debemos entender que resultarían las reglas generales por las cuales el desplazamiento debería producirse a un municipio diferente del de trabajo habitual y, a su vez, distinto del de residencia.

centro de trabajo habitual, independientemente de que se realice al mismo u otro municipio (art. 23.2 A) b) del Reglamento de Cotización). De acuerdo con el precitado art. 9 del Reglamento del IRPF, la cuantía exenta de cotización, tanto para trabajadores con relación laboral común como especial, será de 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento, cuando no se utilice medio de transporte público.

En caso contrario, será el importe que se justifique mediante factura o documento equivalente.

Los gastos de manutención y estancia así como los de locomoción que sobrepasen los límites anteriores deberán incluirse dentro de la base de cotización.

En cuanto al plus de transporte urbano o distancia, o equivalente, quedará exento de cotización, según el art. 23.2 A) c) del Reglamento de Cotización cuando se trate de “cantidades que deban abonarse o resarcirse al trabajador o asimilado por su desplazamiento desde el lugar de su residencia hasta el centro habitual de trabajo y a la inversa.” No se requiere justificación de los mismos siempre que no estén estipulados en contrato individual, y se establece como límite para su exención la cuantía que no exceda del 20% del IPREM³⁶ mensual vigente en el momento de devengo, excluyendo la parte proporcional de pagas extraordinarias.

En caso de que la cantidad abonada por dicho concepto rebase el límite anterior, dicho exceso será computable en la base de cotización, según redacción dada por el Real Decreto 1041/2005, de 5 de septiembre (B.O.E. de 16 de septiembre).

b) “Las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones y despidos.”

No se establece límite alguno, por lo que dichas indemnizaciones, tuvieran la cuantía que tuvieran, quedaban exentas de cotización.

³⁶ Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

c) “Las cantidades que se abonen en concepto de quebranto de moneda y las indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas y adquisición de prendas de trabajo, cuando tales gastos sean efectivamente realizados por el trabajador y sean los normales de tales útiles o prendas en los términos que reglamentariamente se establezca.”

En este apartado se aglutinan tres conceptos diferentes que suplen distintos gastos efectuados por el trabajador e interrelacionados con la prestación de servicios.

SEGOVIA CABAÑANES y MORA LARA definen los anteriores conceptos de la siguiente manera³⁷:

El quebranto de moneda tiene como finalidad compensar los posibles perjuicios económicos que puedan sufrir como consecuencia de la obligación de cuadrar la caja o “arqueo” de la misma los trabajadores que desempeñan puestos de trabajo en los que se maneja dinero en metálico, al efectuarse pagos y cobros.

El desgaste de útiles o herramientas tiene como objeto compensar económicamente a aquellos trabajadores que desempeñan puestos de trabajo para los cuales aportan herramientas, útiles u otros medios de trabajo para ejecutar su prestación de servicios.

Se deben cumplir dos requisitos: que el trabajador realice el gasto efectivo aportando él mismo la herramienta y que la cantidad abonada por la empresa para compensarlo sea normal.

La adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo tiene como razón de ser compensar el desembolso realizado por el trabajador cuando éste deba adquirir directamente las prendas de trabajo que ha de utilizar en la ejecución de su actividad en la empresa. Al igual que en el caso del desgaste de útiles y herramientas, debe producirse un gasto efectivo soportado por el trabajador, y la compensación del mismo debe ser normal.

En caso de que dichos conceptos se perciban con periodicidad superior a la mensual serán objeto de prorrateo a lo largo de los 12 meses, manteniéndose el límite del 20% del IPREM mensual para cada uno de los meses.

³⁷ MORA LARA, J.M. y SEGOVIA CABAÑANES, M.A. La base.... *op. cit.* págs. 130 -132.

Las aportaciones realizadas por la empresa en virtud de estos tres conceptos quedan excluidas de la base de cotización en la cuantía en que, la suma de las mismas, no exceda del 20% del IPREM.

Si dicho límite es rebasado, el exceso será incluido en la base de cotización.

d) “Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas en los términos que reglamentariamente se establezcan”, es decir, que no tengan su origen en Convenio Colectivo ni contrato de trabajo, ni responda al concepto recogido en el apartado F) (asignaciones asistenciales).

La norma remite a la definición establecida en el apartado 1.B) del mismo artículo.

Dicho precepto establece que, a estos efectos, constituyen percepciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Según el autor MORADILLO LARIOS³⁸ de dicha definición se extraen las siguientes características de la remuneración en especie:

- Debe ser una remuneración no dineraria.
- Ha de ser individualizable económicamente.
- Ha de ser susceptible de cuantificación.
- Debe consistir en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios.
- Su objeto debe ser para fines particulares.
- Dicha obtención, consumo o utilización debe ser de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado.
- Ha de derivar de una relación laboral.
- Ha de ser irrelevante el gasto producido por el empresario.

³⁸ MORADILLO LARIOS, C. El nuevo régimen ... *op. cit.* págs. 26-41

La valoración de dichos productos en especie se hará de acuerdo a lo establecido en el art. 43 de la Ley del IRPF³⁹ que fija como regla general que la valoración de las rentas en especie se realizará según su valor normal del mercado, y establece una serie de excepciones para la utilización de vivienda, la utilización o entrega de vehículos automóviles, los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares, las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro o similar, las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del trabajador o sus familiares y las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones.

Por su parte, los arts. 47 y 48 del Reglamento del IRPF establecen particularidades para la valoración de los derechos de los fundadores de sociedades y respecto a la consideración del precio ofertado en caso de retribución en especie satisfecha por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo.

Una vez realizada dicha valoración, quedarán excluidos de la base de cotización cuando la misma, en conjunto para todos los conceptos agrupados en este apartado, no exceda del 20% del IPREM mensual, sin incluir la parte proporcional de pagas extraordinarias. El exceso sobre dicha cuantía se incluirá en la base de cotización.

En caso de que dicha retribución en especie no tenga un carácter voluntario, es decir, sea debida a pacto colectivo o individual, la totalidad de la valoración se incluirá en la base de cotización, al no aparecer como una de las exclusiones recogidas en el apartado 2º del art. 23 del Reglamento de Cotización.

Así mismo, el apartado d) del art. 23.1 B) del Reglamento de Cotización dispone que “las cantidades en dinero y los productos en especie entregados por el empresario a sus trabajadores como donaciones promocionales, y en general, con la finalidad exclusiva de que un tercero celebre contratos con aquél, no se incluirán en la base de cotización siempre que no excedan del

³⁹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E. de 29 de noviembre).

doble del IPREM mensual, sin incluir la parte proporcional de pagas extraordinarias.”

e) “Las percepciones por matrimonio.”

Al igual que las indemnizaciones por fallecimiento, traslado, suspensión, despido y cese, no computaban en la base de cotización cualquiera que fuera su cuantía.

f) “Las prestaciones de la Seguridad Social, así como sus mejoras y las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas, estas dos últimas en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

El art. 23.F) a) del Reglamento de Cotización define las mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social como las cantidades dinerarias entregadas directamente por los empresarios a sus trabajadores o asimilados, así como las aportaciones efectuadas por aquéllos a los planes de pensiones y a los sistemas de previsión social complementaria de sus trabajadores, a los que se refieren los arts. 192 y 193 LGSS.

Sólo tendrán la condición de mejoras de las prestaciones de jubilación, incapacidad permanente y muerte y supervivencia otorgadas por el Régimen General de la Seguridad Social las aportaciones efectuadas por los empresarios a planes de pensiones y a la financiación de las primas de contratos de seguro.

No quedan exceptuadas de cotización las ayudas y demás cantidades dinerarias por gastos sanitarios entregadas por las empresas a sus trabajadores o asimilados.

Dentro de las asignaciones asistenciales, la letra F) del art. 23.2 de la norma reglamentaria incluía:

“1.º La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales y en las demás condiciones establecidas en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.º Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios del trabajador o asimilado dispuestos por instituciones, empresarios o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas.

Cuando dichos gastos no vengan exigidos por el desarrollo de aquellas actividades o características y sean debidos por norma, Convenio Colectivo o contrato de trabajo, siempre que se justifique su realización y cuantía serán considerados retribuciones en especie en los términos establecidos en el apartado 1.B) de este artículo. (En base a ello, su inclusión en la base de cotización variaría en función de si eran concedidos voluntariamente por la empresa o en virtud de convenio colectivo o contrato individual).

En ambos supuestos, los gastos de manutención y estancia así como de locomoción se regirán por lo previsto en los párrafos a) y b) del apartado 2.A) de este artículo.

3.º Las entregas de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social, teniendo dicha consideración las fórmulas directas o indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurren los requisitos establecidos en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, si por Convenio Colectivo resultara posible la sustitución del servicio de comedor por entrega dineraria, ésta únicamente formará parte de la base de cotización en el exceso resultante de la aplicación de las reglas contenidas en los apartados 1 y 2.1.º de dicho artículo.

4.º La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado, teniendo dicha consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la administración pública competente, destinados por los empresarios o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación de dicho servicio con terceros debidamente autorizados.

5.º Las primas o cuotas satisfechas por el empresario en virtud de contrato de seguro de accidente laboral, enfermedad profesional o de responsabilidad civil del trabajador, así como las primas o cuotas satisfechas por aquel a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad común del trabajador y, para este último caso, en los términos y con los límites establecidos en los artículos 42.2.f) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y 46 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6.º La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

7.º Aquellas otras asignaciones que expresamente se establezcan por ley o en ejecución de ella.

Las asignaciones a que se refieren los apartados anteriores, que reúnan los requisitos y hasta las cuantías que en ellos se indican, no tendrán la consideración de percepciones en especie a efectos de lo dispuesto en el apartado 2.D) de este artículo. El exceso sobre dichas cuantías será objeto de inclusión en la base de cotización.”

Las asignaciones asistenciales precitadas coincidían con los conceptos que no tenían la consideración de rendimientos de trabajo en especie según el art. 42.2 de la Ley del IRPF, a excepción de las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, recogidas en la letra h) del precepto tributario, no así en la norma social, si bien podemos considerarlas incluidas en el apartado 7º.

g) “Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social”. En el apartado 3 del art. 109 LGSS se preveía la posibilidad de que el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (actual Ministerio de Empleo y Seguridad Social) estableciera el cómputo de las horas extraordinarias, ya sea con carácter general, ya sea por sectores

laborales en los que la prolongación de la jornada sea característica de la actividad.

Así mismo, se pretendía alcanzar la mayor homogeneidad con la normativa tributaria en lo referente a los apartados a), c), d) y f) anteriores, según se señalaba en el párrafo final del apartado 2º del art. 109 LGSS.

4.2) Tras la aprobación del Real Decreto Ley 20/2012.

El apartado III del preámbulo del Real Decreto Ley 20/2012⁴⁰ incide en la necesidad de homogeneizar la normativa relativa a los conceptos excluidos de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social (desarrollados, como ya hemos visto, en el art. 23 del Reglamento de Cotización⁴¹) y la normativa tributaria, modificando el contenido de la LGSS⁴² a efectos de alcanzar una mayor identidad en las regulaciones.

El art. 17, apartado dos del Real Decreto Ley 20/2012 mantiene la redacción del apartado 1º del art. 109 LGSS, si bien modifica los apartados 2º y 3º y crea un nuevo apartado 4º. Las reformas introducidas son las siguientes:

En lo que respecta a los conceptos excluidos de cotización al Régimen General de la Seguridad Social, en el apartado a) del art. 109.2 LGSS se mantienen dentro del listado las dietas y asignaciones para gastos de viaje y gastos de locomoción, así como los pluses de transporte urbano y de distancia.

En el apartado b) preserva la exclusión de las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones y extinciones, si bien con anterioridad a esta modificación estas indemnizaciones estaban exentas de cotización en la totalidad de su cuantía, independientemente de cuál fuera ésta, y desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley 20/2012 la cuantía excluida de la base de cotización queda limitada de la siguiente forma:

⁴⁰ Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (B.O.E. de 14 de julio).

⁴¹ Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de enero de 1996).

⁴² Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (B.O.E. de 21 de junio).

“Las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados y suspensiones estarán exentas de cotización hasta la cuantía prevista en norma sectorial o Convenio Colectivo aplicable” (art. 109.2 b) LGSS de la nueva redacción). Por tanto, si la indemnización supera la cuantía prevista en la norma o acuerdo colectivo, dicho exceso se incluirá en la base de cotización, inspirándose, como señala SEMPERE NAVARRO⁴³, en el art. 7 e) de la Ley del IRPF en su redacción dada por la Ley 3/2012⁴⁴.

En base a ello, debemos entender que cuando dicha indemnización no se encuentre recogida en norma sectorial o Convenio Colectivo, la totalidad de la misma será cotizable.

No obstante, debemos tener en cuenta el contenido del art. 40.1 párrafo 3º ET⁴⁵ en materia de traslados: “Notificada la decisión de traslado, el trabajador tendrá derecho a optar entre el traslado, percibiendo una compensación por gastos (...). La compensación a que se refiere el primer supuesto comprenderá tanto los gastos propios como los de los familiares a su cargo, en los términos que se convengan entre las partes, que nunca será inferior a los límites mínimos establecidos en los Convenios Colectivos.”

Del tenor literal del precepto anterior se extrae que la ley reconoce el derecho del trabajador a percibir una compensación en caso de traslado. Así mismo, es la propia ley la que autoriza a las partes a negociar dicha cuantía, quedando condicionada por el mínimo establecido por el Convenio Colectivo.

La norma legal no fija en este caso cuantía alguna, dejando libertad a los interlocutores sociales para establecer a través de pacto la indemnización correspondiente, la cual tendrá carácter mínimo. Por tanto, podemos deducir que si bien las partes tienen libertad, autorizados para ello por la ley, a negociar qué cuantía constituirá la compensación (siempre respetando el límite fijado por

⁴³ SEMPERE NAVARRO, A.V. “Medidas sociolaborales para garantizar la estabilidad presupuestaria y fomentar la competitividad (RDley 20/2012, de 13 de julio).” Revista Doctrinal Aranzadi Social, núm. 5/2012. En edición digital, pág. 12.

⁴⁴ Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (B.O.E. de 7 de julio).

⁴⁵ Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1195, de 24 de marzo (B.O.E. de 29 de marzo).

el Convenio), todo lo que exceda de ese mínimo computará en la base de cotización.

A sensu contrario, cabría plantearse si, en caso de que no exista en Convenio Colectivo mención a dicha compensación, la totalidad de la misma, pactada por las partes, deberá incluirse en la base de cotización, o por el contrario quedará excluida, al entenderse que la norma estatal prevé que dicha cifra sea fruto de acuerdo individual.

En lo que respecta a las indemnizaciones derivadas de fallecimiento o suspensión del contrato del trabajador, el ET no recoge nada al respecto, por lo que no existe duda de que, si dichas compensaciones no vienen recogidas en la norma convencional, deberán ser objeto de cotización.

En materia de indemnizaciones por despido o cese, la nueva redacción dada al art. 109 LGSS fija como cuantía exenta de cotización “la cuantía establecida con carácter obligatorio en la Ley del Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.”

Por tanto, en este supuesto, habrá que atenerse a la cuantía fijada en norma estatal⁴⁶, independientemente de la que se fije por acuerdo colectivo o individual.

La reforma continúa señalando “Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por

⁴⁶ Las indemnizaciones fijadas por despido o cese en el ET son las siguientes: En caso de traslado, 20 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades (art. 40.2), en caso de modificación sustancial de las condiciones de trabajo que afecten a la jornada, el horario y la distribución del tiempo de trabajo, el régimen de trabajo a turno, el sistema de remuneración y cuantía salarial y las funciones, 20 días de salario por año de servicio prorrateándose por meses los períodos inferiores a un año y con un máximo de nueve meses (art. 41.3), en caso de contrato temporal, salvo interinidad o formativo, la cuantía equivalente a la parte proporcional de la cantidad que resultaría de abonar doce días de salario por cada año de servicio, o la establecida, en su caso, en la normativa específica que sea de aplicación (art. 49.1 c) en caso de despido por causas objetivas veinte días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de doce mensualidades (art. 53.1 b)), en caso de despido improcedente, treinta y tres días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un máximo de veinticuatro mensualidades (art. 56.1, teniendo en cuenta lo establecido en la Disposición Transitoria 5ª de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (B.O.E. de 7 julio)).

despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas”.

Por otro lado, en caso de despido colectivo, de acuerdo con lo establecido en el art. 51 ET, o en el previsto en el art. 52 c) ET, el límite exento de cotización será, así mismo, el previsto para el despido improcedente.

El Real Decreto Ley 20/2012 cierra el listado de conceptos exentos de cotización con las prestaciones de la Seguridad Social, sus mejoras y las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas; así como con las horas extraordinarias, salvo en lo referente a contingencias profesionales (letras c) y d) del art. 109.2 LGSS en su redacción dada por el precitado Real Decreto Ley).

Desaparecen de las exclusiones previstas, por tanto, los siguientes conceptos:

- El quebranto de moneda y las indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas y adquisición de prendas de trabajo.

Si bien el quebranto de moneda sigue siendo en la actualidad uno de los pluses previstos en algunos de los Convenios Colectivos de aquellos sectores en los que los empleados manejan dinero en efectivo⁴⁷, los complementos por desgaste de útiles y herramientas, así como el de la adquisición de prendas de trabajo han caído en desuso. El primero de ellos debido a que la aportación de útiles y herramientas al trabajo por parte del trabajador no resulta habitual en prácticamente ningún sector⁴⁸. En cuanto al segundo, la adquisición de prendas de trabajo, cuando el uniforme es requerido en la prestación laboral lo usual es que sea la propia empresa la que lo suministre al trabajador, no produciéndose por tanto el abono de cantidad alguna por dicho concepto.

⁴⁷ A modo de ejemplo, art. 38 del Convenio Colectivo Estatal de estaciones de Servicio (B.O.E. de 3 de octubre de 2013) y art. 17 B) 1.4 del Convenio Colectivo de Schweppes, S.A. (B.O.E. de 26 de septiembre de 2014).

⁴⁸ Y de producirse ésta cabría valorar si efectivamente nos encontramos ante un trabajador por cuenta ajena o si el mismo debería encuadrarse en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, al quedar cuestionado el cumplimiento de las notas características requeridas en el art. 1.1 ET.

- Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Ya no cabe realizar la distinción existente en la redacción normativa previa, en la que este concepto tenía un tratamiento diferente en cuanto a su cotización en función de si dichos productos eran entregados de forma voluntaria por el empresario o suponían un imperativo emanado de norma, Convenio Colectivo o contrato de trabajo.
- Las percepciones por matrimonio. Como señalan SEGOVIA CABAÑES y MORA LARA⁴⁹ este tipo de indemnización resulta en la actualidad extraña, teniendo su origen en la “dote por matrimonio” que se abonaba al personal femenino y venía regulada en el Decreto de 20 de agosto de 1970, derogada en la actualidad por la vigencia del principio de igualdad y no discriminación por razón de sexo y estado civil, recogido en los arts. 14 CE y 17 ET.

Cerrando este segundo apartado del art. 109 LGSS, se mantiene la pretensión de procurar la mayor homogeneidad posible entre la regulación de la cotización de los conceptos de los apartados a) (dietas, gastos de locomoción...) y c) (prestaciones de la Seguridad Social) con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario.

Se produce así mismo la reforma del apartado 109.3 LGSS, cuyo texto literal se traslada al nuevo punto 4, y se introduce la siguiente previsión: “Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2, la cuantía máxima exenta de cotización por todos los conceptos indicados en el mismo no podrá exceder, en su conjunto, del límite que se determine reglamentariamente.”

No obstante, la futura posibilidad de limitación de la cuantía total excluida de la base de cotización ha fenecido antes aún de la redacción de su Reglamento de desarrollo, al haber desaparecido dicha previsión en la actual redacción de la LGSS en virtud del Real Decreto Ley 16/2013, como veremos más adelante.

Otras modificaciones relevantes llevadas a cabo por el Real Decreto Ley 20/2012 y que afectan a la cotización en el Régimen General de la Seguridad Social son las siguientes:

⁴⁹ MORA LARA, J.M.; SEGOVIA CABAÑES, M.A. MORA LARA, J.M.; SEGOVIA CABAÑES, M. A. La base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: infracotización. Borrador, 2014, pág. 76.

- Recargo por ingreso de las cotizaciones fuera de plazo reglamentario: La redacción previa del art. 27.1.1 LGSS establecía en dicho caso un recargo progresivo en función de la mora en el pago, el cual oscilaba entre el 3% y el 20%. La redacción posterior suprime dichos tramos, fijando un recargo único del 20% con independencia de la duración del descubierto, justificándose esta medida en el apartado III del preámbulo de la norma modificadora en su finalidad de simplificación administrativa e incentivación de la solicitud de aplazamientos en el pago por dificultades en la tesorería del deudor.

- Supresión de bonificaciones en la cotización, recogida en la Disposición Transitoria Sexta. "(...) se suprimen todas las bonificaciones a excepción de las destinadas a la contratación de discapacitados, así como a la contratación, a través de nuevo contrato de apoyo a los emprendedores, de jóvenes, mayores de 45 años parados de larga duración y mujeres. Se mantienen igualmente las bonificaciones a la contratación de jóvenes que se constituyan como autónomos, y personas que sustituyen a víctimas de violencia de género y trabajadores en baja por maternidad⁵⁰."

Se produce, por tanto, una reducción drástica en los beneficios concedidos a los empresarios para fomentar la contratación a través de bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social.

4.3) Tras la aprobación del Real Decreto Ley 16/2013.

Tras la reducción de los conceptos excluidos de cotización del art. 109.2 LGSS⁵¹ obrada por el referido Real Decreto Ley 20/2012, poco más de un año después el Gobierno promulgó un nuevo Real Decreto Ley, el 16/2013⁵², que incidió en la misma materia, ahondando en la incorporación a la base de cotización de conceptos, hasta el momento, excluidos de la misma.

⁵⁰ Punto III del Preámbulo del Real Decreto Ley 20/2012.

⁵¹ Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 20 de junio (B.O.E. de 29 de junio).

⁵² Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (B.O.E. de 21 de diciembre).

Según su exposición de motivos, apartados II y III, esta nueva reforma encuentra su motivación en la aclaración del contenido de la base de cotización y la necesidad urgente de conseguir la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social.

La reforma afecta al apartado 1 del art. 109 LGSS, incluyendo la referencia, ya contenida en el Reglamento de Cotización con carácter previo⁵³, a que la base de cotización quedará constituida por toda remuneración percibida por el trabajador, independientemente de que la misma sea en especie o en metálico.

En el apartado 2 del art. 109 LGSS se incluye, antes de enumerar el listado de conceptos excluidos de cotización, el adverbio “únicamente”, disipando de esta forma cualquier duda que pudiera subsistir sobre su condición de *numerus clausus*. Como hemos señalado anteriormente, la jurisprudencia ya se había pronunciado en reiteradas ocasiones al respecto interpretando la enumeración como una lista cerrada.

La nueva modificación suprime del listado los siguientes conceptos:

- Plus de transporte o desplazamiento. Desaparece de la redacción previa, por lo que este concepto, de carácter claramente indemnizatorio, pasa a integrar la base de cotización independientemente de su cuantía, justificación o imposición por Convenio Colectivo.
- Se reducen los supuestos de mejoras voluntarias de las prestaciones de la Seguridad Social excluidos de cotización, manteniéndose la exoneración únicamente para las referidas a la prestación de Incapacidad Temporal.
- La totalidad de las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas resultan cotizables, con la única excepción de las destinadas por éstas para satisfacer gastos de estudios dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje del personal a su servicio, cuando tales estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

⁵³ Art. 23.1 B) del Reglamento de cotización: “A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones económicas recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los conceptos que resulten de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.”

Como hemos adelantado anteriormente, la redacción dada al apartado 3 del art. 109 LGSS por el Real Decreto Ley 20/2012 referida a limitación de la cuantía total excluida de cotización desaparece, siendo reemplazada por la siguiente: “Los empresarios deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social en cada período de liquidación el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social y aunque resulten de aplicación bases únicas.”

La finalidad perseguida con esta previsión tiene su continuación en la Ley 34/2014, de 26 de diciembre, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social (B.O.E. de 27 de diciembre del 2014), la cual analizaremos más adelante.

El resto de medidas recogidas en el Real Decreto Ley 16/2013 con incidencia en materia de cotización son las siguientes:

- El art. 3 equipara las condiciones en las contrataciones en prácticas realizadas a través de un contrato de puesta a disposición celebrado entre una ETT y una empresa usuaria en los mismo términos que si la contratación laboral hubiera sido realizada directamente por la empresa usuaria, con el consiguiente beneficio aplicable a través de las bonificaciones en la cotización correspondientes.
- La disposición adicional primera prevé: “El tipo de cotización previsto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (Ley 22/2013, de 23 de diciembre, B.O.E. de 26 de diciembre) para la contingencia de desempleo en los contratos de duración determinada a tiempo parcial se reducirá en un uno por ciento. En consecuencia, el tipo de cotización será del 8,30 por 100, del que el 6,70 por 100 será a cargo del empresario y el 1,60 por 100 a cargo del trabajador.”

No obstante, esta modificación no fue incorporada al art. 128 Diez 2 A) b) 2º de la LPGE para el año 2014 ⁵⁴ hasta que así se dispuso en el Real

⁵⁴ Vid. SEMPERE NAVARRO, A. V.: “Una curiosa peripecia sobre cotización” Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 879/2014, BIB 2014/487 y en el mismo sentido, FERNÁNDEZ ORRICO, F. J. “Conceptos computables y otras medidas sobre cotización a la Seguridad Social a partir del Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de Diciembre” RTSS. CEF, núm. 371 (febrero 2014), págs. 115 – 116.

Decreto Ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas (B.O.E. de 25 de enero)⁵⁵.

4.4) Redacción posterior al Real Decreto 637/2014.

El Real Decreto 637/2014⁵⁶ introduce las modificaciones pertinentes en el Reglamento de Cotización⁵⁷, el cual se encontraba parcialmente derogado en virtud de los ya vistos Reales Decretos Ley 20/2012 y 16/2013, si bien todavía no había sido objeto de adaptación a las nuevas reformas.

Las motivaciones de esta norma reglamentaria, de acuerdo con su preámbulo, son la armonización y adaptación del contenido del Reglamento de Cotización a las reformas introducidas por ambos Reales Decretos Ley, a efectos de mejorar la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social y la acción protectora de los trabajadores por cuenta ajena, así como la información remitida por las empresas⁵⁸.

Las variaciones operadas en el art. 23 del Reglamento de Cotización son las siguientes:

En su apartado primero, se generaliza la definición de base de cotización, al eliminarse de la letra B) el adjetivo “económicas” de las percepciones recibidas por los trabajadores que se incluirán dentro de la base de cotización.

Con esta simple omisión se está anticipando la inclusión en la base de cotización de determinados conceptos de carácter asistencial otrora excluidos.

⁵⁵ En su redacción original el legislador ignoró el contenido del Real Decreto Ley 16/2013, fijando el mismo tipo de cotización para la contingencia de desempleo en los contratos de duración determinada a tiempo parcial que el previsto en el art.113 diez 2 A) b) 2º de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (Ley 17/2012, de 27 de diciembre, B.O.E. de 28 de diciembre), es decir, el 9,30 por 100, del que el 7,70 por 100 será a cargo del empresario y el 1,60 por 100 a cargo del trabajador.

⁵⁶ Real Decreto 637/2014, de 25 de julio, por el que se modifica el artículo 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (B.O.E. de 26 de julio).

⁵⁷ Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de enero de 1996).

⁵⁸ Resulta significativo que desaparece del listado de fundamentos de la reforma el acercamiento de la normativa de Seguridad Social a la tributaria.

Esta pretensión se extiende al resto de partidas que se ven afectadas (mejora de las prestaciones, plus transporte...), cuando la norma continúa indicando “A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración (...) los importes que excedan de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo”⁵⁹.

El párrafo 2º de este art. 23.1 A) a) del Reglamento de Cotización (En la nueva redacción art. 23.1 B) a)) también sufre variaciones: “Cuando el empresario entregue al trabajador importes en metálico, vales o cheques de cualquier tipo para que éste adquiera bienes, derechos o servicios, la percepción económica y el importe del vale o cheque recibido por el trabajador se valorarán por la totalidad de su importe.” En la redacción previa sólo se hacía mención a la entrega de importes en metálico, adicionando el Real Decreto 637/2014 “los vales o cheques de cualquier tipo”.

En conexión con ello, desaparece la remisión realizada en el art. 23.1 B) b) del texto antiguo al art. 42.2 de la Ley del IRPF⁶⁰ a efectos de determinar las percepciones económicas que no tendrán la consideración de percepciones en especie. Todo ello debido a, como ya hemos visto, la integración en la base de cotización de las prestaciones asistenciales, salvo las asignaciones para gastos de estudios conectados con el puesto de trabajo, si bien a nivel tributario todas estas percepciones quedan excluidas de la base imponible⁶¹.

⁵⁹ La redacción previa al Real Decreto 637/2014 del art. 23.B) del Reglamento de Cotización indicaba “A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones económicas recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, **así como los conceptos que resulten de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.**”

⁶⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E. de 29 de noviembre).

⁶¹ Dichas asignaciones asistenciales han modificado su concepción tributaria (no así su exclusión de la base imponible) en virtud de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (B.O.E. de 28 de noviembre de 2014) que dio nueva redacción al art. 42 de la Ley del IRPF, diferenciando entre aquellos conceptos que no se consideran rendimientos de trabajo en especie en su apartado 2 (asignaciones para gastos de estudios conectados con el puesto de trabajo y primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador), y aquéllos que modifican su condición, y que con la nueva redacción sí tendrán la consideración de rendimientos de trabajo en especie, si bien quedan exentos en su apartado 3 (entrega a empleados de productos rebajados en cantinas o comedores, utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales, primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por

La valoración de los cantidades en metálico, vales y cheques se realizará por su importe, así como las acciones o participaciones entregadas por los empresarios a sus trabajadores, las primas o cuotas satisfechas por los empresarios a entidades aseguradoras para la cobertura de sus trabajadores, las contribuciones satisfechas a planes de pensiones y las mejoras de las prestaciones de Seguridad Social concedidas por las empresas⁶².

En cuanto a las percepciones en especie, su valoración se realizará, con carácter general, por el coste medio que suponga la entrega del bien, derecho o servicio, salvo en el supuesto de prestación del servicio de educación en las etapas de infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado y del resto de servicios educativos prestados por los centros autorizados en la atención, cuidado y acompañamiento de los alumnos, que se realizará por su coste marginal⁶³.

En cuanto a la utilización de vivienda y la utilización o entrega de vehículos automóviles se mantiene la valoración anterior, repitiéndose la remisión a la normativa tributaria⁶⁴.

centros educativos autorizados, cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros y entrega de acciones o participaciones)

⁶² Con excepción de la mejora de Incapacidad Temporal, excluida de cotización.

⁶³ Lo complejo de dicho cálculo en la valoración puede llevar a pensar que la pretensión real del legislador es que dicha asignación asistencial sea excluida de la base de cotización, aún cuando a efectos puramente formales se considere incluíble.

⁶⁴ El art. 43.1.1º de la Ley del IRPF establece: a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral. En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral. Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición. La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo. b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles: En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente. En el supuesto de uso y posterior

En lo referente a la valoración de los préstamos concedidos a los trabajadores con tipos de interés inferiores al legal del dinero, de acuerdo con el art. 23.1 B) e) del Reglamento de Cotización se realizará por la diferencia entre el interés pagado y el referido interés legal vigente en el respectivo ejercicio económico⁶⁵.

Así mismo, desaparece la mención contenida en el antiguo apartado d) del art. 23.1 del Reglamento de Cotización a la exclusión de la base de cotización de “las cantidades en dinero o los productos en especie entregados por el empresario a sus trabajadores como donaciones promocionales, y, en general, con la finalidad exclusiva de que un tercero celebre contratos con aquél (...) siempre que dichas cantidades o el valor de los productos no excedan de la cuantía equivalente a dos veces el importe del IPREM mensual en cada ejercicio, sin incluir la parte correspondiente de las pagas extraordinarias⁶⁶”

Entrando ya en los conceptos expresamente excluidos de cotización, el apartado segundo del art. 23 del Reglamento de Cotización que nos ocupa, en su nueva redacción, repite la fórmula discriminatoria incluida en el art. 109.2 LGSS: “Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos”.

La nueva redacción del apartado A) incluye la eliminación de los pluses de transporte y desplazamiento urbano, y modifica el concepto de “dietas y asignaciones para viajes, gastos de locomoción” por la fórmula “los gastos de manutención y estancia, así como los gastos de locomoción”, dividiéndose el desarrollo de ambos conceptos en dos apartados diferenciados y remitiéndose en ambos casos a los límites establecidos en la normativa tributaria vistos anteriormente.

entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

⁶⁵ Si bien dicha redacción es similar a la contenida en la normativa tributaria, no es idéntica, resultando esta última, en mi opinión, más acertada ante la posibilidad de que la concesión del préstamo se prolongue más allá de un ejercicio económico (según el art. 43.1.1º c) de la Ley del IPRF, la valoración se realizará según “la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período”).

⁶⁶ No obstante, estas denominadas “donaciones promocionales” ya quedaban integradas en la base de cotización, cualquiera que fuera su cuantía, desde el 22 de diciembre del 2013 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto Ley 16/2013) en virtud del principio de legalidad, al no incluirse este concepto dentro de los supuestos excluidos de cotización. Esta inclusión evidencia la finalidad recaudatoria de la reforma, pues se trata de conceptos que no aportan mayor poder adquisitivo ni beneficio alguno al trabajador, al ser el destinatario final de ellos el cliente.

Una primera y superficial lectura de este apartado puede llevar a la conclusión de que, si bien se ha producido una nueva transcripción en la definición de estos conceptos, en esencia la regulación no aporta novedad sobre lo precedente.

No obstante, un estudio más minucioso del apartado A) a), párrafo 2º nos permite comprobar cómo el legislador ha decidido modificar el régimen previo existente para los gastos de manutención de los empleados con relaciones laborales especiales⁶⁷.

El texto previo a la reforma operada por el Real Decreto 637/2014 establecía: “Tampoco se computarán en la base de cotización los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas a trabajadores a ellas vinculados por relaciones laborales especiales, por desplazamientos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo, para realizarlo en lugar distinto de éste o diferente municipio, tanto si el empresario los satisface directamente como si resarce de ellos al trabajador, con los límites establecidos en el artículo 9.B) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El exceso sobre los límites señalados en el citado artículo 9.B) se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.”

Por su parte, la nueva redacción es la siguiente: “Tampoco se computarán en la base de cotización los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas a trabajadores a ellas vinculados por relaciones laborales especiales, por desplazamientos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo, para realizarlo en lugar distinto de éste en diferente municipio, tanto si el empresario los satisface directamente como si resarce de ellos al trabajador, con los límites establecidos en el artículo 9.B) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶⁷ El art 1º apartado tres del Real Decreto 335/2004, de 27 de febrero, por el que se modifican el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, y el Real Decreto 2930/1979, de 29 de diciembre, por el que se revisa la tarifa de primas para la cotización a la Seguridad Social por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. (B.O.E. de 18 de Marzo) introdujo en el Real Decreto 2064/1995 las excepciones vistas anteriormente para los gastos de manutención del personal laboral con relaciones laborales especiales.

El exceso sobre los límites señalados en el citado artículo 9.B) se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.”

La gran diferencia radica en que, en la nueva redacción, desaparece la conjunción disyuntiva “o” presente en el texto anterior al referirse a los desplazamientos que daban lugar a que los gastos de manutención del personal con relaciones laborales especiales quedaran exentos de cotización.

Por tanto, en virtud de la normativa reglamentaria actual, los trabajadores que se encuentren vinculados a la empresa por una relación laboral especial deberán desplazarse a otro municipio distinto al del centro de trabajo dónde habitualmente prestan servicios para poder generar el derecho a dietas exentas de cotización.

A priori la nueva redacción sólo incorpora esta novedad para esta clase de trabajadores, manteniendo la posibilidad de que el desplazamiento se produzca a un municipio coincidente con el de residencia, si bien, como de forma acertada señalan SEGOVIA CABAÑES y MORA LARA⁶⁸, esta interpretación resultaría contradictoria con la redacción dada por el Real Decreto 16/2013 al art. 109.2 b) LGSS, que define el concepto de dieta como “(...) gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia (...)” sin que se recoja excepción para ningún colectivo de trabajadores.

La redacción previa de dicho artículo (antiguo 109.2 a)) se limitaba a establecer “Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto (...) con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan.”

Por tanto, se producía una remisión a la regulación en Reglamento que permitía dar cabida a la excepción incluida por el Real Decreto 335/2004, mas esa posibilidad desapareció en el momento en que el Real Decreto Ley 16/2013 modificó el art. 109.2 b) LGSS, “legalizando” la definición de dieta (antiguamente reglamentaria).

⁶⁸ MORA LARA, J.M.; SEGOVIA CABAÑES, M.A. MORA LARA, J.M.; SEGOVIA CABAÑES, M. A. La base de cotización (Borrador)... *op. cit.* págs. 123-124.

En base a ello, cabría considerar que la regulación contenida en el Reglamento de Cotización (tanto la previa como la posterior al Real Decreto 637/2014) sobre el carácter extracotizable de los gastos de manutención del personal con relaciones laborales especiales es, desde la entrada en vigor del Real Decreto Ley 16/2013, y en virtud del principio de legalidad, contraria al contenido del art. 109.2 b) LGSS y, por tanto, la cotización de dicho personal no goza de una regulación especial, estando sometido a la misma normativa que el resto de trabajadores y, en resumen, debiendo únicamente excluirse de la base de cotización aquellos gastos de manutención que se generen en municipio diferente al del centro de trabajo habitual y al de residencia.

Finalmente, podemos dar por concluido este capítulo señalando que la nueva redacción dada al art. 23.2 del Reglamento de Cotización en sus letras B), C), D) y E)⁶⁹; así como en el apartado 3º, resulta prácticamente idéntica, respectivamente, a la contenida en las letras c), d) y e) del art. 109.2 LGSS y en su apartado 4º según la redacción dada por el Real Decreto Ley 16/2013, ya analizada anteriormente⁷⁰, no sin antes realizar una mención a la Disposición Transitoria 1ª del Real Decreto 637/2014 que nos ocupa, en la actualidad ya desfasada, en la cual se preveía la ampliación del plazo de liquidación e ingreso (sin la generación de recargos ni intereses) hasta el 30 de septiembre del 2014 de las cuotas resultantes por los nuevos conceptos computables en la base de cotización en virtud del Real Decreto Ley 16/2013 en el período comprendido entre diciembre del 2013 y julio del 2014.⁷¹

⁶⁹ Relativas a indemnizaciones por fallecimiento, traslados, suspensiones, despidos y ceses; prestaciones de la Seguridad Social y las mejoras de las prestaciones por IT, asignaciones para gastos de estudios conectados con el puesto de trabajo y horas extraordinarias.

⁷⁰ Llama la atención que, para estos conceptos, la regulación contenida en la norma legal resulta más extensa y detallada que en el reglamento de desarrollo.

⁷¹ Supone la segunda prórroga del plazo, pues por Resolución de 23 de enero de 2014, de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se autoriza la ampliación del plazo de ingreso de la cotización correspondiente a los nuevos conceptos e importes computables en la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social (B.O.E. de 31 de enero) ya se aprobó una primera prórroga hasta el 31 de mayo del 2014.

5. EL SISTEMA DE LIQUIDACIÓN DIRECTA – CRET@

Conjuntamente con las reformas en la cotización, especialmente operadas en la base y ya vistas anteriormente, el legislador ha procedido a realizar otra serie de relevantes modificaciones dentro del sistema de liquidación y recaudación, más específicamente en lo relativo a la liquidación de las cuotas a la Seguridad Social y la comunicación de la misma.

Como hemos mencionado con carácter previo, el Real Decreto Ley 16/2013⁷², en su disposición final tercera, modificó la redacción del art. 109.3 LGSS⁷³ estableciendo la obligación empresarial de “comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social en cada período de liquidación el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social y aunque resulten de aplicación bases únicas”.

La entrada en vigor de esta nueva obligación, en base a lo establecido en la disposición final décima del precitado Real Decreto Ley, fue el día siguiente a su publicación en el B.O.E. Por tanto, los conceptos retributivos devengados desde dicha fecha (22 de diciembre del 2013) son los que deben ser comunicados.

Dicha comunicación se realiza a través de la remisión de la información sobre conceptos retributivos abonados (denominados ficheros CRA) a partir del 13 de marzo del 2014, primer día en que se pudo realizar dicha transmisión⁷⁴.

Cada uno de los diferentes conceptos retributivos abonados por la empresa al trabajador, independientemente de su naturaleza cotizable o no, cuenta con un fichero CRA dentro del cual debe ser encuadrado (así, a modo de ejemplo, el fichero CRA0006 es el relativo a salarios de tramitación, y el fichero CRA 0033 hace referencia a las contribuciones a planes de pensiones).

⁷² Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (B.O.E. de 21 de diciembre).

⁷³ Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (B.O.E. de 29 de junio).

⁷⁴ Boletín de Noticias RED (Remisión Electrónica de Documentos) 3/2014 de 13 de marzo.

De acuerdo con la información obrante en la página web de la Seguridad Social, esta obligación incumbe con carácter general a la totalidad de los empresarios inscritos en cualquiera de los Regímenes y Sistemas Especiales de la Seguridad Social respecto de los trabajadores que figuren en situación de alta, en el correspondiente período de liquidación, en los Códigos Cuenta de Cotización de los que dichos empresarios sean titulares, aun cuando la cotización se realice por cuotas fijas (como en el caso del contrato para la formación y el aprendizaje) o mediante bases de cotización fijas (como en el supuesto de los Grupos II y III del Régimen Especial de los Trabajadores del Mar).

Así mismo, también quedan sometidos a esta obligación los colegios concertados respecto a sus profesores trabajadores, los representantes de comercio y las empresas que transmiten a través de RED DIRECTO⁷⁵.

Los colectivos exceptuados de dicha obligación son los empleadores de trabajadores incluidos en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General y los empresarios de profesionales taurinos, así como los trabajadores afiliados al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos y los trabajadores por cuenta propia incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores del Mar.

La presentación de los ficheros CRA deberá realizarse dentro del plazo reglamentario otorgado para la presentación e ingreso de las liquidaciones de cuotas a la Seguridad Social establecido en el art. 56.2 del Reglamento General de Recaudación⁷⁶.

El Real Decreto 637/2014⁷⁷ no recoge esta novedad en su redacción. Así mismo, tampoco se hace mención a los motivos que la justifican en el Real Decreto Ley 16/2013, si bien podemos presuponer que su finalidad es conseguir una mayor transparencia y control sobre las percepciones que

⁷⁵ La fecha a partir de la cual deberán comunicarse los ficheros CRA de los representantes de comercio y de las empresas que transmiten a través del sistema RED DIRECTO será la que se informe en un futuro Boletín de Noticias RED, si bien esa publicación aún no se ha producido.

⁷⁶ Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de junio).

⁷⁷ Real Decreto 637/2014, de 25 de julio, por el que se modifica el artículo 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (B.O.E. de 26 de julio).

efectivamente recibe el trabajador y su correcta inclusión o exclusión de la base de cotización, siendo con ello un instrumento más en la lucha contra el fraude, y por ende, favoreciéndose el incremento de la recaudación.

Ahondando en esta línea de mejora de la información objeto de transmisión por parte de las empresas, en diciembre del 2014 se aprobó la Ley de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social⁷⁸, cuyo preámbulo fija como fundamentos para la misma “mejorar la gestión liquidatoria y recaudatoria de los recursos del sistema”.

En palabras de PANIZO ROBLES y PRESA GARCÍA-LÓPEZ⁷⁹, la liquidación de cuotas a la Seguridad Social puede definirse como “la cuantificación del importe de las cuotas que deben ingresar los sujetos responsables dentro de los períodos de liquidación que, en cada momento, estén establecidos”.

El panorama existente con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley que nos ocupa se puede resumir en la coexistencia de dos sistemas diferenciados⁸⁰:

- Sistema de autoliquidación (art. 26.1 LGSS): El sujeto responsable del cumplimiento de la obligación de cotizar e ingresar las aportaciones patronales y obreras (con carácter general, el empresario⁸¹), es a su vez quien realiza los cálculos de las cotizaciones. Por tanto, la responsabilidad de efectuar la liquidación es empresarial, debiendo cumplirse este trámite antes del último día natural (inclusive) del plazo reglamentario de ingreso (de acuerdo con el art. 56.1 del Reglamento General de Recaudación, con carácter general el mes siguiente al de devengo de cuotas⁸²).

⁷⁸ Ley 34/2014, de 26 de diciembre (B.O.E. de 27 de diciembre).

⁷⁹ PANIZO ROBLES, J.A. y PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. “El nuevo sistema de la liquidación de cuotas a la Seguridad Social: la liquidación directa por la Administración” Revista de Información Laboral núm 1/2015. En edición digital, pág. 1.

⁸⁰ ALONSO MÉNDEZ, M. El nuevo sistema de liquidación Creta y los cambios normativos derivados de su implantación: Exposición de los cambios normativos introducidos. Colegio Vasco de Economistas. Bilbao. Ponencia dentro del curso impartido el 24 de marzo de 2015.

⁸¹ No obstante, existen excepciones en las que dicha responsabilidad recae en otro sujeto, como en el caso de los representantes de comercio, en el que la responsabilidad de cotizar corresponde conjuntamente a trabajador y empresario, si bien la obligación de liquidación y pago recae en el propio representante de comercio (art. 31 del Reglamento de Cotización).

⁸² El art. 56.1 del Reglamento General de Recaudación prevé plazos excepcionales para determinados colectivos del Régimen General en su apartado a) (Organizadores ocasionales de espectáculos taurinos,

Para llevar a cabo esta autoliquidación y determinar la cuota a ingresar, se debe aplicar a la base de cotización los tipos vigentes, las correspondientes deducciones por pago de IT y demás reducciones y/o bonificaciones que resulten de aplicación (siempre y cuando se haya procedido a la transmisión de la liquidación dentro del plazo reglamentario).

Dichas cotizaciones deben reflejarse en los denominados “documentos de cotización”, los cuales deben remitirse a la T.G.S.S. por medios informáticos a través del sistema RED o bien a través de las entidades colaboradoras.

- Sistema de liquidación simplificada: En este sistema es la propia T.G.S.S. la responsable del cálculo de las cotizaciones, cargando posteriormente a cuenta los importes resultantes.

Resulta de aplicación al cálculo de las cuotas de los trabajadores por cuenta propia incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos o en el Régimen Especial de Trabajadores del Mar, así como a determinados trabajadores por cuenta ajena, como es el caso de los trabajadores agrarios por cuenta ajena en situación de inactividad y los trabajadores encuadrados en el Sistema Especial de Empleados del Hogar, así como a los suscriptores de convenio especial.

Con la entrada en vigor de la Ley 34/2014, a estos dos sistemas vistos anteriormente se incorpora uno nuevo: el sistema de liquidación directa por la Tesorería General de la Seguridad Social.

Este nuevo sistema tiene como objetivos⁸³:

“a) Simplificar el cumplimiento de la obligación de cotizar, con la consiguiente reducción de cargas administrativas, al eliminarse la duplicidad actualmente existente en la aportación de datos a la Seguridad Social por los empresarios, ya que parte de la información comunicada en los actos de encuadramiento de

artistas profesionales taurinos, profesionales taurinos en situación de I.T.), para determinados regímenes especiales en su apartado b) (R.E.T.A, seguro escolar) y para otros supuestos especiales en su apartado c) (convenios especiales; incrementos de salarios, modificaciones de las bases, conceptos y tipos de cotización con carácter retroactivo; incrementos salariales debidos a Convenio Colectivo; salarios de tramitación y solicitudes de exclusión del sistema especial para trabajadores por cuenta propia agrarios). Así mismo, el art. 56.2 permite la posibilidad de que el Director General de la TGSS autorice excepcionalmente plazos reglamentarios distintos.

⁸³ Aparto II del Preámbulo de la Ley 34/2014.

sus trabajadores se vuelve a facilitar en la liquidación mensual de cuotas efectuada por aquellos. Por el contrario, en el nuevo sistema de liquidación tan solo deberán comunicarse aquellos datos de los que no disponga ya la Tesorería General de la Seguridad Social y que resulten imprescindibles para efectuar aquella.

b) Reducir costes para la Seguridad Social, lo que permitirá optimizar sus recursos humanos y económicos y mejorar en la calidad de la atención ofrecida, al tratarse de un sistema tramitado en su totalidad a través de medios electrónicos.

c) Conseguir una mayor efectividad en el control de aspectos determinantes para la correcta gestión liquidatoria y recaudatoria de la Seguridad Social, tales como la aplicación de beneficios en la cotización y de compensaciones por el pago de prestaciones de incapacidad temporal, así como de otras peculiaridades que inciden en el cálculo de la cotización de los trabajadores.

d) Lograr una mejora de la calidad de la información utilizada para la liquidación de cuotas, reforzando así la seguridad de ésta, al tener que contrastarse y conciliarse con anterioridad a su cálculo los datos obrantes en la Tesorería General de la Seguridad Social con los aportados por el sujeto responsable.”

La gran novedad introducida consiste en que la liquidación directa será realizada directamente por la Tesorería General de la Seguridad Social, a través de un cálculo individualizado de la cotización correspondiente a cada trabajador, dentro del Código Cuenta de Cotización en el que figure de alta, y todo ello de acuerdo con la información que obre en poder de la Tesorería y de la que sea proporcionada por el empresario.

En palabras de PRESA GARCÍA-LÓPEZ y PANIZO ROBLES⁸⁴, la reforma consiste en el paso del actual sistema de autoliquidación a un sistema de “facturación” directa por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social.

⁸⁴ PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. y PANIZO ROBLES, J.A. “Sistema de liquidación directa: Medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, con especial referencia a las claves del nuevo sistema de liquidación directa de cuotas y por conceptos de recaudación conjunta.” Revista de Información Laboral núm. 8/2014. En edición digital, pág. 2.

De acuerdo con la nueva redacción dada por la Ley 34/2014 al art. 26.2 LGSS, para realizar dicho cálculo, el empresario deberá solicitar a la T.G.S.S., desde el primer día hasta el penúltimo día natural del plazo reglamentario de ingreso, que calcule la liquidación correspondiente a cada trabajador, debiendo transmitir en dicho plazo los datos necesarios para realizar dicho cálculo. Conjuntamente con estos datos deberán transmitirse los ficheros CRA vistos anteriormente.

La T.G.S.S. toma la información obrante en su base de datos (la cual fue transmitida por el empresario en el cumplimiento de otras obligaciones como la tramitación del alta del trabajador), información facilitada por otros organismos (I.N.S.S., I.S.M., S.P.E.E...) y aquellos otros datos aportados por el empresario en cada período de liquidación (únicamente aquéllos que supongan una variación respecto al mes anterior, incluidas las bases de cotización que hayan variado de un mes a otro).

Posteriormente, aplica las deducciones y compensaciones correspondientes en función de los datos recibidos.

Una vez practicada dicha liquidación, el empresario podrá solicitar su rectificación, aportando datos distintos a los inicialmente transmitidos.

En este caso, sólo se considerará que la liquidación se ha efectuado en plazo cuando sea posible efectuar una nueva liquidación de cuotas dentro de plazo reglamentario (salvo causa imputable exclusivamente a la Administración).

El cumplimiento de esta obligación en plazo resulta relevante, ya que permitirá al empresario “compensar su crédito por las prestaciones abonadas como consecuencia de su colaboración obligatoria con la Seguridad Social con las cuotas debidas en el mismo período al que se refiere la liquidación, cualquiera que sea el momento de pago de las cuotas” (art. 26.4 LGSS).

La disposición final segunda de la Ley 34/2014 prevé una convivencia transitoria del sistema de autoliquidación con el de liquidación directa, el cual se irá implantando de forma paulatina a través de resoluciones dictadas por la T.G.S.S. que establecerán la incorporación al nuevo sistema de los sujetos responsables a partir del primer día del mes siguiente a la notificación de dicha

resolución, y siendo de aplicación obligatoria a partir del tercer mes natural siguiente a dicha incorporación. La previsión de la T.G.S.S. a este respecto es que a lo largo del año 2015 se produzca el ingreso en el nuevo sistema de todos los autorizados que sólo cuenten con Códigos Cuenta de Cotización pertenecientes al Régimen General de la Seguridad Social, pasando a integrarse los autorizados del resto de regímenes más adelante.

Además de la regulación del sistema de liquidación directa por parte de la T.G.S.S., la Ley 34/2014 recoge una serie de modificaciones relacionadas con la materia, siendo las más significativas las siguientes:

- La T.G.S.S. efectuará reclamación de deuda, además de en los supuestos previstos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley que nos ocupa, en caso de diferencias de importe entre las cuotas ingresadas y las que legalmente corresponda liquidar, que resulten directamente de las liquidaciones o datos de cotización transmitidos o de los documentos de cotización presentados, siempre que no proceda realizar una valoración jurídica por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social sobre su carácter cotizable (art. 30.1 c) LGSS en su nueva redacción). Para poder realizar dicha reclamación, la T.G.S.S. asume competencias en materia de comprobación de liquidación de cuotas, pudiendo requerir cuantos datos o documentos precisen para ello (nuevo art. 32 bis LGSS)⁸⁵.

Correlativamente, se amplían las competencias de la Inspección de Trabajo, ya que de acuerdo con la nueva normativa, en caso de diferencias de cotización por trabajadores dados de alta, podrá levantar acta de liquidación independientemente de que dichas diferencias resulten o no de los datos de cotización transmitidos o de los documentos de cotización presentados (nueva redacción del art. 31.1 b) LGSS).

- Se efectúa la correspondiente modificación en el Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por Real Decreto

⁸⁵ Se otorgan a la T.G.S.S., por tanto, competencias antes exclusivas de la Inspección de Trabajo, si bien cabría plantearse hasta qué punto el órgano recaudador puede determinar la existencia de dichas diferencias sin entrar a realizar una valoración jurídica, salvo que se trate de la existencia de errores materiales, aritméticos o de cálculo que resulten directamente de los datos transmitidos o los documentos presentados, en cuyo caso este supuesto ya era contemplado en el apartado a) del art. 30.1 LGSS en la redacción previa a la reforma.

Legislativo 5/2000, de 4 de agosto (B.O.E. de 8 de agosto, en adelante TRLISOS) a efectos de acomodar los preceptos tipificadores y calificadoros de las infracciones a las novedades introducidas.

La modificación más relevante en este aspecto es el agravamiento de las sanciones al grado máximo en los supuestos de las infracciones previstas en los arts. 22.3⁸⁶ y 23.1.b)⁸⁷ TRLISOS cuando “(...) cualquiera que fuera la cantidad no ingresada, el sujeto responsable hubiera cotizado en cuantía inferior a la debida mediante la ocultación o falsedad de las declaraciones o datos que tenga obligación de facilitar a la Seguridad Social” (párrafo tercero del art. 39.2 TRLISOS en su nueva redacción).

- Se modifica el art. 19.3 del Texto Refundido de las Leyes 116/1969, de 30 de diciembre y de la Ley 24/1972, de 21 de junio, por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores del Mar, aprobado por el Decreto 2864/1975, de 30 de agosto (B.O.E. de 10 de octubre) a efectos de incorporar la previsión introducida por el Real Decreto Ley 16/2013 en el art. 109.3 LGSS sobre comunicación de todos los conceptos retribuidos abonados a los trabajadores de este Régimen.

Finalmente, señalar que en la Disposición final segunda de la Ley 34/2014 se preveía que el Gobierno, en un plazo de tres meses, procediera al desarrollo reglamentario de la regulación del sistema de liquidación directa, si bien a día de hoy dicho Reglamento está pendiente de aprobación.

⁸⁶ “No ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del artículo 26 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una declaración concursal de la empresa, ni a un supuesto de fuerza mayor, ni se haya solicitado aplazamiento para el pago de las cuotas con carácter previo al inicio de la actuación inspectora, salvo que haya recaído resolución denegatoria.” Se considera infracción grave.

⁸⁷ “No ingresar, en la forma y plazos reglamentarios, las cuotas correspondientes que por todos los conceptos recauda la Tesorería General de la Seguridad Social, no habiendo cumplido dentro de plazo las obligaciones establecidas en los apartados 1 y 2 del artículo 26 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, así como actuar fraudulentamente al objeto de eludir la responsabilidad solidaria, subsidiaria o mortis causa en el cumplimiento de la obligación de cotizar o en el pago de los demás recursos de la Seguridad Social.” Se considera infracción muy grave.

6. CONCLUSIONES:

Como ya apuntábamos en la introducción del trabajo, la crisis económica en la cual se encuentra inmersa España ha generado un nuevo panorama social y económico en el país, en el que destaca la significativa reducción del número de trabajadores ocupados y el consecuente incremento del desempleo.

De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística publicados en la Encuesta de Población Activa, el número de ocupados en el último trimestre del año 2007⁸⁸ fue del 20.476.900, siendo el número de parados de 1.927.600 (tasa de paro del 8,60%); mientras que para el último trimestre del año 2014⁸⁹, el número de ocupados se sitúa en 17.454.800, ascendiendo el número de parados a 5.457.700 (tasa de paro del 23,70%), aun cuando a lo largo del año inmediatamente anterior se produjo una reducción de más de dos puntos porcentuales (en el último trimestre del año 2013 la tasa de paro alcanzó el 25,73%).

Esta realidad social tiene como consecuencia directa la reducción de los ingresos por cotizaciones y el incremento del gasto en prestaciones que provocó que en el año 2010, por primera vez, el coste de las prestaciones sociales superara la cifra de cotizaciones a la Seguridad Social ingresadas.

La respuesta a esta situación por parte del Gobierno y el legislador ha sido la aprobación de una serie de disposiciones tendentes a equilibrar el estado financiero de la Seguridad Social en una doble vertiente: por un lado, aumentar los ingresos y por el otro, reducir el gasto.

Parte de ese bloque normativo dirigido a incrementar los recursos del sistema está constituido por el Real Decreto Ley 20/2012 y el Real Decreto Ley 16/2013 (y así entendido como un “todo” por el Gobierno, al haber sido objeto de desarrollo reglamentario conjunto a través del Real Decreto 637/2014), núcleo esencial del estudio que constituye el presente trabajo.

⁸⁸ Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población Activa (E.P.A.) Cuarto trimestre del año 2007.

⁸⁹ Instituto Nacional de Estadística. Encuesta de Población Activa (E.P.A.) Cuarto trimestre del año 2014. Si bien ya se ha producido la publicación de la Encuesta de Población Activa correspondiente al primer trimestre del año 2015, se ha optado por utilizar los datos del último trimestre del 2014 a efectos de que no se produzcan desviaciones derivadas de la estacionalidad.

Como ya hemos visto, el objetivo de sostenimiento del sistema financiero de la Seguridad Social ha sido clave en el alumbramiento de estas reformas jurídicas⁹⁰, para lo cual, conjuntamente con otras medidas, se ha modificado el status de determinados conceptos percibidos en nómina por los trabajadores encuadrados en el Régimen General de la Seguridad Social que, tradicionalmente, venían siendo excluidos de la base de cotización y que, en base a las nuevas reformas, pasan a integrar la misma.

No obstante, las normas precitadas muestran una serie de incongruencias que pueden restar efectividad a los fines perseguidos.

Por un lado, el Real Decreto Ley 20/2012 establecía en su Exposición de Motivos (Apartado I) "(...) máxime cuando se acompaña, como pretende el Gobierno, de una reducción gradual de las cotizaciones a la Seguridad Social a partir de 2013 (...)". Esta pretensión queda en entredicho con la aprobación en diciembre de dicho año del Real Decreto Ley 16/2013, el cual ahondó en la reducción de los conceptos excluibles de la base de cotización, lo que nos induce a pensar que debería llevar aparejado un incremento de la base de cotización y, con ello, del coste (tanto patronal como obrero) en Seguridad Social.

Por otro lado, el Real Decreto Ley 20/2012 también marcaba entre sus objetivos alcanzar una mayor homogeneidad entre la normativa de Seguridad Social y la tributaria. No obstante, esta pretensión desapareció de la exposición de motivos del Real Decreto Ley 16/2013 (así como del tenor literal del art. 109 LGSS), ya que la inclusión en la base de cotización de las asignaciones

⁹⁰"Las disposiciones adicional segunda y final tercera de este real decreto-ley, que regulan y modifican, respectivamente, la cuantía de la base mínima de cotización para determinados trabajadores autónomos y el artículo 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, respectivamente, obedecen a la necesidad de adoptar medidas urgentes con el objetivo de conseguir la sostenibilidad en el sistema de la Seguridad Social." Apartado III de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 16/2013. "El citado artículo 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social ha sido objeto de reforma por los Reales Decretos-leyes 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, y 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, que en ambos casos han obedecido a una necesidad urgente de actualizar esas reglas para el cómputo de la base de cotización a fin de integrar en ella conceptos retributivos cuya exclusión no resultaba ya justificada y de mejorar al mismo tiempo la información a facilitar por las empresas sobre tales conceptos, garantizándose así la **sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social** y la consiguiente mejora de la acción protectora de los trabajadores por cuenta ajena incluidos en el Régimen General." Exposición de Motivos del Real Decreto 637/2014.

asistenciales (a excepción de los gastos derivados de estudios realizados por el empleado que guarden relación con el desempeño de su trabajo) supone un distanciamiento de la normativa tributaria⁹¹.

También resulta paradójica la exigua vida del apartado 3 del art. 109 LGSS dada por el Real Decreto Ley 20/2012 y desaparecido en el Real Decreto Ley 16/2013, referente a la limitación de la cuantía máxima que pudiera ser objeto de excepción de la base de cotización. Obviamente, esta previsión no pudo ser efectiva en cuanto no llegó a tener el desarrollo reglamentario previsto.

La supresión de gran parte de las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social por contratación de determinados colectivos por el Real Decreto Ley 20/2012 (aun cuando en la misma norma se aspiraba a reducir los costes empresariales⁹² y a impulsar el empleo⁹³) quedó en evidencia con la aprobación, meses después, de nuevos beneficios en la cotización a la Seguridad Social por incentivos a la contratación o a la actividad autónoma⁹⁴.

Estas contradicciones entre normas de igual rango legal aprobadas de forma sucesiva en un corto espacio de tiempo pueden crear cierta inseguridad jurídica, la cual se ve agravada por otras decisiones legislativas del Gobierno, como en el caso que señalan SEMPERE NAVARRO⁹⁵ o FERNÁNDEZ ORRICO⁹⁶ de rectificar la omisión que se produjo en la LPGE del año 2014 (en la cual no se incorpora la reducción del tipo de cotización por desempleo para los contratos de duración determinada a tiempo parcial) a través de una previsión en un Real Decreto Ley que regula una materia ajena y no mediante la publicación de una corrección de errores; o la indicada por MORA LARA y

⁹¹ Si bien en virtud de la Ley 26/2014 las asignaciones asistenciales pasaron a considerarse rendimientos de trabajo en especie, mantuvieron su condición de percepciones excluidas de la base imponible a efectos tributarios.

⁹² Último párrafo del apartado I de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 20/2012: "Todas ellas tienen por fin último (...) la reducción de costes empresariales."

⁹³ "Las medidas correspondientes al ámbito de empleo responden a cinco grandes objetivos (...) impulsar la activación de los desempleados incentivando el pronto retorno a la ocupación." Apartado III de la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 20/2012.

⁹⁴ A modo de ejemplo, la denominada "tarifa plana" del Real Decreto Ley 3/2014, de 28 de febrero, de medidas urgentes para el fomento del empleo y la contratación indefinida (B.O.E. de 1 de marzo).

⁹⁵ SEMPERE NAVARRO, A.V. "Una curiosa peripecia sobre cotización" Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 879/2014, BIB 2014/487.

⁹⁶ FERNANDEZ ORRICO, F.J. "Conceptos computables y otras medidas sobre cotización a la Seguridad Social a partir del Real Decreto-Ley 16/2013, de 20 de diciembre" RTSS. CEF, febrero 2014, págs. 115 – 116.

SEGOVIA CABAÑES⁹⁷ respecto a la nueva redacción del Reglamento de Cotización dada por el Real Decreto 637/2014 en relación al régimen de las dietas de los trabajadores con relaciones laborales especiales, contraria al art. 109.2 LGSS en la redacción dada por el Real Decreto Ley 16/2013.

Por otra parte, GALA DURÁN⁹⁸ destaca como característica de la norma su carácter de Real Decreto Ley, abriendo el debate sobre su idoneidad formal, al quedar reservada esta figura jurídica únicamente para casos de extraordinaria y urgente necesidad, de acuerdo con el art. 86.1 de la Constitución Española.

Esta misma autora también pone en entredicho las medidas adoptadas por el Gobierno relativas a incluir en la base de cotización las asignaciones asistenciales⁹⁹, al considerar que suponen un desincentivo en el desarrollo de políticas sociales por parte de las empresas y las Administraciones Públicas empleadoras.

Sobre este mismo aspecto, pero con diferente enfoque, FERNÁNDEZ ORRICO¹⁰⁰ propone que, en el caso de que aquellos conceptos que han pasado a incluirse en la base de cotización hayan sido pactados en Convenio Colectivo, la nueva regulación en materia de cotización sea pospuesta hasta el momento en el que se suscriba un nuevo pacto colectivo o se agote el anterior; o bien que dichos conceptos sea renegociados por los agentes sociales antes de que se agote la duración del Convenio.

Personalmente, esta postura me parece errónea en cuanto, como el propio autor reconoce en su trabajo, “es verdad que es una legítima expectativa a la que todo trabajador tiene derecho si así se ha pactado”, por lo que forzar una nueva negociación sobre algo ya acordado, y por tanto, asumido; o bien privar al trabajador de su derecho a que determinados emolumentos sean integrados en la base de cotización supondría un atentado contra los derechos de los trabajadores tanto a nivel laboral como en materia de Seguridad Social.

⁹⁷ MORA LARA, J.M.; SEGOVIA CABAÑES, M.A. La base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: infracotización. Borrador, 2014, págs. 123 y 124.

⁹⁸ GALA DURÁN, C. “Conceptos no cotizables a la Seguridad Social tras el Real Decreto-Ley 16/2013” La Administración Práctica 9, septiembre del 2014, pág. 40.

⁹⁹ GALA DURÁN, C. *Ibidem.*, págs. 44-45; y de la misma autora “De nuevo sobre los conceptos objeto de cotización a la Seguridad Social: El nuevo desarrollo reglamentario” Administración Práctica 11, noviembre del 2014, págs. 50 y 55.

¹⁰⁰ FERNÁNDEZ ORRICO, F.J “Conceptos computables...” *op. cit.*, págs. 133 y 144.

Así mismo, debemos tener en cuenta la ya comentada indisponibilidad del Convenio Colectivo sobre la normativa de Seguridad Social, por lo tanto la propuesta realizada por este autor lleva implícita la presunción de que en la nueva negociación colectiva que se produjera dichos conceptos, recientemente cotizables, desaparecerían de la norma convencional.

En ese supuesto, nos encontraríamos ante una perversión de la finalidad perseguida por la ley: no se produciría un incremento de la base de cotización, pues dichos conceptos dejarían de retribuirse, no produciéndose una mejora de cara a prestaciones futuras ni un incremento de la recaudación, y limitándose sus efectos a desproveer al trabajador de determinadas prestaciones que venía percibiendo, disminuyendo con ello bien su poder adquisitivo (en el caso de retribuciones económicas), bien sus beneficios sociales (en el caso de las prestaciones asistenciales).

En cuanto al incremento del recargo aplicable en caso de mora en el ingreso de las cotizaciones mediante la imposición de un tipo único¹⁰¹, independientemente de lo dilatado que sea el retraso en el pago, resulta indudable que, al igual que el resto de medidas analizadas, tiene un marcado carácter recaudador. Más cuestionable resulta la efectividad del mismo, en cuanto cabe plantearse hasta qué punto se incentiva el pago por parte del deudor cuando, automáticamente, el recargo se impone sin distinción en el tiempo de mora. El antiguo sistema incentivaba el pronto pago en la medida en que, cuanto antes se realizara el mismo, menor era el tipo que lo grababa. Actualmente, tras la reforma operada por el Real Decreto Ley 20/2012, el deudor queda desmotivado a asumir el impago con brevedad al ser irrelevante el momento en que salde su deuda para evitar una penalización superior.

Finalmente, mencionar que la conclusión que podemos extraer de las modificaciones efectuadas en materia de información suministrada por la empresa a la Administración es que tiene una clara finalidad de transparencia y lucha contra el fraude a efectos de clarificar las cuantías efectivamente percibidas por los trabajadores y determinar si las mismas deben cotizarse o no. Si bien estas medidas tienen un doble filo: mientras por un lado pueden

¹⁰¹ Cabe recordar que, frente al antiguo sistema de porcentajes incrementados progresivamente, la reforma opta por un único tipo, siendo éste el más alto de los existentes con carácter previo, el 20%.

permitir aflorar determinadas partidas salariales que son indebidamente excluidas de la base de cotización, por otro lado (y en aquellos supuestos en que la voluntad de su exclusión tenga una finalidad intencionadamente defraudatoria) pueden producir el efecto contrario, es decir, terminar de sumergir la economía no declarada, desapareciendo dichos conceptos retributivos de la nómina y la contabilidad oficial y pasando a una caja B de difícil detección. Una medida sencilla y que, si no infalible, al menos permitiría dificultar el fraude a este nivel, sería la prohibición por imperativo legal de pago de salarios en efectivo, en línea con las medidas adoptadas en el ámbito fiscal por la Ley 7/2012¹⁰².

En cuanto a la simplificación del sistema, con el establecimiento del procedimiento de liquidación directa por parte de la Administración la misma resulta relativa para el administrado, pues aunque se eliminen duplicidades en el envío de datos que ya están en posesión de la T.G.S.S., el empresario sigue sujeto a la obligación de hacer una solicitud mensual vía telemática, así como de confirmarla posteriormente, lo que implica que la transmisión debe realizarse con anterioridad para que, en caso de que haya que efectuar correcciones, las mismas puedan ser comunicadas dentro del plazo reglamentario.

Así mismo, el hecho de que sea la propia Administración la que aplique las bonificaciones y reducciones correspondientes tiene una doble lectura: en lo que atañe al administrado, ofrece la garantía de asegurar las minoraciones oportunas en la cuota si se ha cumplido con los trámites previos de forma correcta. No obstante, la aplicación automática de deducciones conllevará una reducción de la recaudación ya que, como se ha señalado anteriormente, la confusión normativa existente en materia de beneficios aplicables a la cotización fomentaba el desconocimiento por parte de empresarios y asesores de la existencia de bonificaciones y reducciones perceptibles.

En resumen, las reformas introducidas por el Gobierno y el legislador a efectos de incrementar la recaudación de la Seguridad Social y las prestaciones futuras

¹⁰² Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (B.O.E. de 30 de octubre).

de los beneficiarios en el Régimen General resultan cuestionables, como ya apuntan algunos autores como GRANADO MARTÍNEZ¹⁰³, que advierte de la ineficacia de las medidas adoptadas en la mejora de las cuentas de la Seguridad Social, al ser insuficientes las mismas, así como de la insuficiencia de las reformas dirigidas a la creación de empleo en lo que éste sea parcial, temporal y precario, con una repercusión negativa en la recaudación.

No obstante, las reformas son relativamente recientes por lo que las conclusiones pueden resultar prematuras, siendo recomendable realizar en el futuro un análisis de la incidencia que tengan tanto en la recaudación por cotizaciones como en la cuantía de las prestaciones, sin olvidar la trascendencia que puedan tener en la negociación colectiva y el mantenimiento de determinados beneficios que vienen disfrutando los trabajadores.

¹⁰³ GRANADO MARTÍNEZ, O.J. "La Seguridad Social necesitará otros 15000 millones del Fondo de Reserva" *publicado en* Diario Público el 02 de junio del 2015.

7. RECURSOS BIBLIOGRÁFICOS:

REFERENCIAS NORMATIVAS:

- Constitución española de 1979 (B.O.E. de 29 de diciembre).
- Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994 de 20 de junio (B.O.E. de 29 de junio).
- Reales Decretos 1471/2001 a 1480/2001, de 27 de diciembre (B.O.E. de 28 y 31 de diciembre).
- Aprobación por el Pleno del Congreso de los Diputados del texto aprobado por la Comisión de Presupuestos en relación con el Informe de la Ponencia para el análisis de los problemas estructurales del sistema de la Seguridad Social y de las principales reformas que deberán acometerse (Boletín Oficial de las Cortes Generales de 12 de abril de 1995, núm. 134).
- Ley 24/1997, de 15 de julio, de consolidación y racionalización del sistema de Seguridad Social (B.O.E. de 16 de julio).
- Informe de evaluación y reforma del Pacto de Toledo. (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 13 de enero del 2011).
- Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social (B.O.E. de 2 de agosto).
- Real Decreto Ley 5/2013, de 15 de marzo, de medidas para favorecer la continuidad de la vida laboral de los trabajadores de mayor edad y promover el envejecimiento activo (B.O.E. de 16 de marzo).
- Ley 23/2013, de 23 de diciembre, reguladora del factor de sostenibilidad y del índice de revalorización del sistema de pensiones de la Seguridad Social (B.O.E. de 26 de diciembre).

- Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general de cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (B.O.E. de 25 de enero de 1996).
- Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (B.O.E. de 29 de diciembre).
- Orden ESS/86/2015, de 30 de enero, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y formación profesional, contenidas en la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (B.O.E. de 31 de enero).
- Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (B.O.E. de 29 de marzo).
- Real Decreto Ley 11/1998, de 4 de septiembre, por el que se regulan las bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social de los contratos de interinidad que se celebren con personas desempleadas para sustituir a trabajadores durante los períodos de descanso por maternidad, adopción y acogimiento (B.O.E. de 5 de septiembre).
- Real Decreto Ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (B.O.E. de 11 de febrero).
- Real Decreto Ley 3/2014, de 28 de febrero, de medidas urgentes para el fomento del empleo y la contratación indefinida (B.O.E. de 1 de marzo).
- Ley 13/1996, de 30 diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (B.O.E. de 31 diciembre).
- Real Decreto 328/2009, de 13 de marzo, por el que se modifican el Reglamento general sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 84/1996, de 26 de enero; el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre; y el Reglamento sobre colaboración de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la

Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 1993/1995, de 7 de diciembre (B.O.E. de 28 de marzo).

- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (B.O.E. de 31 de marzo).

- Real Decreto 335/2004, de 27 de febrero, por el que se modifican el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, y el Real Decreto 2930/1979, de 29 de diciembre, por el que se revisa la tarifa de primas para la cotización a la Seguridad Social por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. (B.O.E. de 18 de Marzo).

- Real Decreto 1041/2005, de 5 de septiembre (B.O.E. de 16 de septiembre).

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E. de 29 de noviembre).

- Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (B.O.E. de 14 de julio).

- Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (B.O.E. de 7 de julio).

- Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores (B.O.E. de 21 de diciembre).

- Ley 34/2014, de 26 de diciembre, de medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social (B.O.E. de 27 de diciembre del 2014).

- Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (B.O.E. de 26 de diciembre).

- Real Decreto Ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas (B.O.E. de 25 de enero).
- Real Decreto 637/2014, de 25 de julio, por el que se modifica el artículo 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (B.O.E. de 26 de julio).
- Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. (B.O.E. de 28 de noviembre de 2014).
- Resolución de 23 de enero de 2014, de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se autoriza la ampliación del plazo de ingreso de la cotización correspondiente a los nuevos conceptos e importes computables en la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social (B.O.E. de 31 de enero).
- Texto Refundido de la Ley de Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto (B.O.E. de 8 de agosto).
- Texto Refundido de las Leyes 116/1969, de 30 de diciembre y de la Ley 24/1972, de 21 de junio, por el que se regula el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores del Mar, aprobado por el Decreto 2864/1975, de 30 de agosto (B.O.E. de 10 de octubre).
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (B.O.E. de 30 de octubre).

REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES:

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 26 julio 1996. RJ\1996\6361.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 30 diciembre 1991. RJ 1991\9625.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) de 30 abril 1994. RJ\1994\4131.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) de 11 diciembre 1990. RJ 1990\9707.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- FERNÁNDEZ ORRICO, F. J. “Conceptos computables y otras medidas sobre cotización a la Seguridad Social a partir del Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de Diciembre” RTSS. CEF, núm. 371, febrero 2014.
- HERRERO ALARCÓN, F., Seguridad Social en GARCÍA-PERROTE ESCARTÍN, I. y MERCADER URGUINA, J.R. (Coords.), DERECHO DE LA SEGURIDAD SOCIAL. Valencia. Tirant Lo Blanch, 1997.
- JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, A. La Seguridad Social en NAVARRO LÓPEZ, V. (Dir.) El Estado de Bienestar en España y las C.C.A.A.: Análisis de indicadores claves. Informe 2007. Observatorio Social de España, 2007.
- MARTÍNEZ LUCAS, J.A. “El nuevo régimen jurídico de la base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: El Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre” AL número 7, 2000.
- MORA LARA, J.M. y SEGOVIA CABAÑES, M. A. La base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: infracotización. Valencia. Ed. Cograsova, 2010.
- MORA LARA, J.M. y SEGOVIA CABAÑES, M.A. La base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social: infracotización. Borrador, 2014.

- MORADILLO LARIOS, C. El nuevo régimen de cotización a la Seguridad Social de las retribuciones en especie. Valencia. Ed. Tirant lo Blanch, 2001.
- PANIZO ROBLES, J.A. y PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. “El nuevo sistema de la liquidación de cuotas a la Seguridad Social: la liquidación directa por la Administración” Revista de Información Laboral núm. 1/2015.
- PANIZO ROBLES, J.A. y PRESA GARCÍA-LÓPEZ, R. “Sistema de liquidación directa: Medidas en materia de liquidación e ingreso de cuotas de la Seguridad Social, con especial referencia a las claves del nuevo sistema de liquidación directa de cuotas y por conceptos de recaudación conjunta.” Revista de Información Laboral núm. 8/2014.
- PEMÁN GAVÍN, J. “La culminación del proceso de descentralización de la sanidad española. El Sistema Nacional de Salud tras el cierre de las transferencias y la aplicación del nuevo sistema de financiación” en Informe Comunidades Autónomas 2001. Instituto de Derecho Público. Edición digital.
- PIÑEYROA DE LA FUENTE, A.J. “La problemática financiera de la Seguridad Social española. Notas económicas sobre una cuestión de pasado, presente y futuro”. Relaciones Laborales, nº 1 ,1998
- SEMPERE NAVARRO, A.V. ”Medidas sociolaborales para garantizar la estabilidad presupuestaria y fomentar la competitividad (RDley 20/2012, de 13 de julio).” Revista Doctrinal Aranzadi Social, núm. 5/2012.
- SEMPERE NAVARRO, A.V.: “Una curiosa peripecia sobre cotización” Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 879/2014.

REFERENCIAS A PONENCIAS Y CURSOS:

- ALONSO MÉNDEZ, M. El nuevo sistema de liquidación Creta y los cambios normativos derivados de su implantación: Exposición de los cambios normativos introducidos. Colegio Vasco de Economistas. Bilbao. Ponencia dentro del curso impartido el 24 de marzo de 2015.

- MORA LARA, J.M. y SEGOVIA CABAÑES, M.A. Curso sobre diferencias de cotización. Escuela de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social. Madrid. 4 a 6 de diciembre de 2014.
- SUÁREZ MAGDALENA, E. Jornada informativa sobre el nuevo sistema de liquidación directa. Inspección Provincial de Trabajo de Bizkaia. Bilbao. 21 de noviembre de 2014.

REFERENCIAS ELECTRÓNICAS:

- Cuentas anuales de la Seguridad Social [recurso online] Último acceso el 22/05/2015. Disponible en:

http://www.seg-social.es/Internet_1/InformacionEconomicof/InformacionContableFinancieraPruebas/cuentassegsocial/index.htm

- Encuesta de Población Activa (E.P.A.) [recurso online] Último acceso el 01/06/2015. Disponible en:

http://www.ine.es/dyngs/INEbase/es/operacion.htm?c=Estadistica_C&cid=1254736176918&menu=resultados&secc=1254736195129&idp=1254735976595

- Ficheros C.R.A. [recurso online] Último acceso el 13/05/2015. Disponible en :

<http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/188863.pdf>

- Sistema de liquidación directa (proyecto Cret@) [recurso online] Último acceso el 22/05/2015. Disponible en:

http://www.seg-social.es/Internet_1/Masinformacion/SistemaRed/ProyectoCreta/index.htm

TABLA 1. EVOLUCIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA DE LAS COTIZACIONES SOCIALES Y DE LAS TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES RECIBIDAS EN EL TOTAL DE INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA.

AÑO	Cotizaciones sociales	Transferencias y subvenciones recibidas	Total ingresos gestión ordinaria¹⁰⁴	% de las Cotizaciones Sociales sobre el total de ingresos	% de las Transferencias y Subvenciones sobre el total de ingresos
2007	103.470.021.540,80	9.509.552.603,76	116.489.260.504,93	88,82	8,16
2008	108.776.190.513,32	10.731.880.867,64	123.801.748.885,61	87,86	9,21
2009	107.158.158.228,92	12.065.585.797,08	123.814.589.906,25	86,55	9,74
2010	106.599.061.389,41	12.449.812.553,83	123.621.739.286,15	86,23	10,07
2011	105.612.765.027,56	12.018.870.550,91	123.515.027.719,29	85,51	9,73
2012	100.743.703.858,59	13.593.197.247,88	123.633.001.732,4	81,49	10,99
2013	98.712.018.070,31	16.157.342.137,23	124.196.202.908,81	79,48	13,01

Fuente: Cuentas anuales de la Seguridad Social de los años 2007 a 2013.

¹⁰⁴ En el Resumen de las Cuentas Anuales de los años 2007, 2008, 2009 y 2010 no aparece el sumatorio de los ingresos de gestión ordinaria, por lo que se ha calculado adicionando las cuentas referidas a “ingresos de gestión ordinaria”, “otros ingresos de gestión ordinaria” y “transferencias y subvenciones”; excluyendo la cuenta reservada a “ganancias e ingresos extraordinarios”

TABLA 2: EVOLUCIÓN DEL NÚMERO DE TRABAJADORES AFILIADOS AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, DE LOS INGRESOS POR COTIZACIONES SOCIALES Y DEL GASTO EN PRESTACIONES SOCIALES.

AÑO	Trabajadores afiliados en alta (media anual)	Cotizaciones sociales¹⁰⁵	Media cotizaciones por trabajador	Cuantía de las prestaciones sociales¹⁰⁶	Media de las prestaciones sociales por trabajador afiliado en alta
2007	19.152.300	103.470.021.540,80	5402,48	92.530.065.380,95	4831,28
2008	19.005.600	108.776.190.513,32	5723,37	98.491.183.011,68	5182,22
2009	17.916.800	107.158.158.228,92	5980,88	103.538.289.828,06	5778,34
2010	17.581.900	106.599.061.389,41	6063,00	109.000.122.599,58	6199,56
2011	17.326.300	105.612.765.027,56	6095,52	112.248.468.327,20	6478,50
2012	16.853.100	100.743.703.858,59	5977,75	116.739.750.687,02	6926,90
2013	16.299.500	98.712.018.070,31	6056,14	120.306.116.920,83	7380,97

Fuente: Cuentas anuales de la Seguridad Social de los años 2007 a 2013.

¹⁰⁵ De acuerdo con las Cuentas Generales publicadas en los ejercicios correspondientes a 2011, 2012 y 2013, el desglose de las prestaciones sociales (cuenta 63) incluye las pensiones, las prestaciones de incapacidad temporal, las derivadas de maternidad y paternidad, prestaciones familiares, prestaciones económicas de recuperación e indemnizaciones y entregas únicas, prestaciones sociales, prótesis y vehículos para inválidos, productos de farmacia y efectos y accesorios de dispensación ambulatoria y otras prestaciones. Hasta el año 2010 sólo se ha podido acceder a la información del resumen de las Cuentas Anuales donde figura la cuenta 63: "prestaciones sociales" sin que se desglose el contenido de dichas prestaciones.

¹⁰⁶ Cotizaciones sociales correspondientes a la cuenta 72.