

La determinación de la base de cotización tras las reformas llevadas a cabo por el RD-Ley 16/2013 y el RD 637/2014

GUILLERMO RODRÍGUEZ INIESTA

PROFESOR TITULAR DE DERECHO DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL

UNIVERSIDAD DE MURCIA

Resumen

La finalidad declarada por el RD 637/2014 es armonizar y adaptar el desarrollo reglamentario de las reglas de determinación de la base de cotización al Régimen General, a la regulación legal vigente sobre la materia, contenida en el artículo 109 de la LGSS, tras la redacción dada por el RD-Ley 16/2013. La nueva redacción del art. 23 del Reglamento de Cotización y Liquidación de otros Recursos de la Seguridad Social sigue la misma estructura que la hasta ahora vigente, define los conceptos retributivos que conforman la base de cotización al Régimen General de Seguridad Social, así como su valoración y los conceptos excluidos de la base de cotización de acuerdo con la nueva redacción del art. 109.2 de la LGSS. La reforma legal reduce la exclusión de la base de cotización de un buen número de retribuciones en especie, más allá de sus relaciones con la condición de salario, con una falta de coincidencia de los regímenes de cotización a la Seguridad Social y de tributación, reduciendo los conceptos no computables en base de cotización. El presente estudio pretende ofrecer una visión general de la conformación actual de la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social.

Abstract

The declared by the RD 637/2014 aims to harmonize and adapt the regulatory development of the rules for determining the contribution base Regime General, the current legal regulation on the matter, contained in Article 109 of the Social Security Law after amended by the RD-Law 16/2013. The new wording of art. 23 of the Listing Rules and Payment of other Social Security resources follows the same structure as the hitherto existing defines the remuneration that form the basis of contributions to the General Social Security as well as their assessment and concepts excluded the contribution base according to the new wording of art. 109.2 of the Social Security Law. The legal reform reduces the exclusion of the contribution base for a number of benefits in kind, beyond its relations with the condition of salary, with a mismatch contribution schemes social security and taxation, reducing concepts not computable contribution base. The present study aims to provide an overview of the current composition of the contribution basis to the General System of Social Security.

Palabras clave

Base de cotización; Conceptos incluidos; Percepciones en metálico; Percepciones en especie; Conceptos excluidos.

Keywords

Contribution base; Concepts included; Perceptions in cash; Benefits in kind; Concepts excluded.

1. INTRODUCCIÓN

El RD-Ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores¹, introdujo en su Disp. Final 3ª importantes cambios en el ámbito de la cotización al Régimen General de la Seguridad². A

¹ BOE de 21-12-2013. El RD-Ley 16/2013, 20 diciembre, sería luego convalidado por acuerdo del Congreso de los Diputados el día 22-1-2014 (BOE 28-1-2014).

² Este artículo 109 de la LGSS ya había sido objeto recientemente de otra reforma por el RD-Ley 20/2012 con similar objetivo de actualizar las reglas de cómputo de la base de cotización para integrar conceptos retributivos cuya exclusión no se consideraba justificada.

tenor de su exposición de motivos, estos cambios obedecían a *“la necesidad de adoptar medidas urgentes con el objetivo de conseguir la sostenibilidad en el sistema de la Seguridad Social”*.

Partiendo de esta finalidad claramente recaudatoria, se viene a configurar un nuevo marco para la determinación de la base de cotización que dejará muy poco margen a la concreción y delimitación reglamentaria. En realidad el nuevo marco normativo se orienta a lograr un incremento en la recaudación, vinculado a la remuneración que perciba el trabajador en un sentido amplio; y de otra parte a que los incentivos económicos conectados a determinadas iniciativas empresariales se sitúen en el plano o terreno fiscal³.

La reforma afecta directamente al art. 109 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 junio, que aprobó el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS) en el siguiente sentido:

a) Su apartado 1 se mantiene prácticamente su anterior redacción, salvo la indicación expresa de que dentro de la base de cotización (BC) queda integrada también por las remuneraciones en especie; y

b) Su apartado 2 se verá afectado profundamente, básicamente al reducir al mínimo las percepciones económicas derivadas de la relación laboral exentas de la obligación de cotizar. Se pasa de un sistema en que la mayoría de las percepciones de carácter extra-salarial quedaban exentas de cotización a otro en que prácticamente todas quedan sujetas a la obligación de cotizar⁴.

c) Su apartado 3 establece que 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. En definitiva con una clara finalidad de reforzamiento de los instrumentos de control de la Administración de la Seguridad Social y de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

En definitiva, se trata de una reforma legal que busca la sostenibilidad en el sistema de la Seguridad Social, pretendiendo reducir su déficit mediante la extensión de los conceptos retributivos incluibles en la base de cotización, cuya exclusión, según se dice, no

El RD-Ley 16/2013 también introdujo otras modificaciones en el ámbito de la cotización como una reducción del tipo de cotización por desempleo en contratos de trabajos a tiempo parcial de duración determinada; y modifica la cuantía de la base mínima de cotización para determinados trabajadores autónomos (DA 1ª y DA 2ª).

³ Ver MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A.: RDL 16/2013, Nuevo régimen legal para la cuantificación de las bases de cotización, FJ. Grupo Francis Lefevre, 2013, pág. 3 y ss., en WWW.: librosdelderecho.com/ebook-rdl-16-2013-nuevo-regimen-legal.

⁴ Y así se han visto afectadas las siguientes percepciones: por transporte, las donaciones promocionales, las mejoras voluntarias de la Seguridad Social, las aportaciones a planes y contribuciones a sistemas de previsión complementaria, las entregas de acciones, los gastos por iniciativas formativas, los servicios de comedor y fórmulas indirectas de su prestación como los tickets o vales de comida, los economatos, el uso de dependencias empresariales para actos sociales y culturales, los servicios de guardería o fórmulas indirectas ligadas a la conciliación laboral y familiar, las primas a seguros privados destinados a la cobertura de contingencias profesionales, las primas de seguros de responsabilidad civil, las primas de seguros privados de asistencia sanitaria para contingencias comunes y la financiación de estudios de los hijos de los empleados.

resultaba ya justificada, así como mejorar la información a facilitar por las empresas sobre tales conceptos, con el objeto de garantizar la sostenibilidad de dicho sistema de Seguridad Social y la consiguiente mejora de la acción protectora de los trabajadores por cuenta ajena incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social. Un dato significativo de la reforma es que se hizo al margen del diálogo social, lo que ha llevado a que los interlocutores sociales la hayan criticado por entender que la medida afecta también a disposiciones contenidas en convenios colectivos pactadas en un marco laboral que excluía de la cotización determinadas mejoras ahora si cotizables.

Por su parte, el RD 637/2014, de 25 de julio⁵, por el que se modifica el Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el RD 2064/1995, de 22 de diciembre (RCL), tendrá como objeto el armonizar y adaptar el desarrollo reglamentario de las reglas de determinación de la base de cotización al Régimen General, establecidas en su artículo 23 a la regulación legal vigente sobre la materia, tras la reforma del art. 109 LGSS.

La nueva redacción del art. 23 RCL sigue la misma estructura que su anterior versión, concretando su reforma en:

-Definir, en su apartado 1, los conceptos retributivos que conforman la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social, estableciendo las reglas de valoración de las distintas percepciones en especie que forman parte de la remuneración y que estarán constituidas por su importe total, de venir establecido su valor nominal y, con carácter general, por el coste medio que suponga para el empresario la entrega del bien, derecho o servicio objeto de percepción, excepto en tres casos que concreta a continuación.

-Ajustando el apartado 2 relativo a los conceptos excluidos de la base de cotización, a los ahora previstos en el art. 109.2 LGSS concretando el alcance de su exclusión.

-Modificando la referencia al departamento ministerial afectado⁶.

-Y una ampliación del plazo para la liquidación e ingreso de la cotización correspondiente a las primeras mensualidades de los nuevos conceptos e importes computables en la base de cotización⁷.

Quizás, para una adecuada comprensión del tema objeto de estudio, puede resultar oportuno, antes proceder al análisis concreto de las reformas introducidas en el art. 109 de la LGSS y en art. 23 del RCL, hacer dos consideraciones previas. La primera va dirigida a concretar o clarificar la relación de la obligación de cotizar con la regulación laboral (art. 26 del RD Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores –ET-); y la fiscal (art. 6 y 7 Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

⁵ BOE de 26 de julio.

⁶ Apartado 3.

⁷ En principio la efectividad de la reforma del art. 109 de la LGSS era a partir del 22 de diciembre de 2013, por tanto afectaba a las cuotas correspondientes a diciembre a ingresar en el mes de enero de 2014. No obstante la previsión inicial era que podrían ingresarse sin recargos e intereses hasta el 31-3-2014. La Disposición Final Primera del RD amplió el plazo hasta el 30 de septiembre de 2014.

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF–) de las rentas de trabajo. La segunda tiene como objeto recordar, brevemente, las reformas que ambos preceptos han tenido desde su inicial redacción hasta la actual. Ello nos ayudará a comprender el actual diseño del régimen de determinación de la base de cotización al Régimen General.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS

2.1. La obligación de cotizar y su relación con las normas laborales y fiscales sobre las rentas de trabajo

Cuando el art. 109.1 LGSS señala que “La base de cotización... estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie,...”, lo primero que nos lleva a pensar es que la regulación de Seguridad Social es autónoma e independiente a la hora de fijar o determinar la cuota a ingresar en el sistema. O también, que no cabe identificar o equiparar “remuneración salarial” y “remuneración total”. Es decir que la calificación de una retribución como salarial o extra-salarial, tendrá su incidencia en la relación laboral pero no será determinante de la constitución o integración de la base de cotización. Si se compara el art. 109 de la LGSS y el art. 26 del ET se podrá apreciar que no hay no hay entre ellos una identidad plena o absoluta entre los conceptos que integran la BC y aquellos que se consideran como salario. Téngase en cuenta además que la obligación de cotizar no sólo surge con la existencia de una prestación de servicios remunerados, sino también en situaciones en las que no hay retribución salarial, como por ejemplo: durante la percepción de subsidios (incapacidad temporal, maternidad, paternidad, etc.). Por ello aunque determinadas percepciones puedan ser consideradas como extra-salariales eso no conlleva a que estén luego excluidas de la cotización. La base fundamental para la exclusión de determinadas percepciones de la BC está su carácter indemnizatorio y tratar de no gravar las percepciones recibidas por el trabajador, al tratarse de gastos o suplidos necesarios para el desempeño de su trabajo.

Por lo que respecta a su vinculación con las normas tributarias es fácil encontrar puntos de contacto, por ejemplo: véase el art. 23 del que toma como referente las normas del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (IRPF); y lo mismo hace el RD 1415/2004, de 11 de junio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social (RGR) cuya Disp. Final Primera declara de aplicación supletoria el Reglamento General de Recaudación del Estado (RGRE). Pero esto tampoco significa la identificación de las normas tributarias con las de cotización⁸. Recuérdese que el IRPF tiene un carácter general y progresivo mientras que la cotización tiene unos fines determinados y su proporcionalidad es limitada (pues depende del régimen de encuadramiento; de la existencia de unos topes mínimos y máximos; en algunos casos la base de cotización es elegida por el sujeto y en otros se fija una cantidad independiente de los hipotéticos ingresos, etc.). Por otro lado dado que nuestro sistema tiene esencialmente una naturaleza contributiva, la cotización se convierte en un elemento fundamental para determinar la correspondiente prestación y por tanto de un derecho potencial. Tampoco debe olvidarse que el presupuesto de hecho del IRPF es la obtención de rentas de cualquier clase y en cambio en la cotización es la realización de una actividad por cuenta ajena o propia. Y

⁸ V. LÓPEZ FUENTES, R.: La obligación económica de cotizar al sistema de Seguridad Social, op. cit. pág. 190 y ss.

finalmente téngase en cuenta que dentro de las clases de tributos que recoge el art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (LGT), no están comprendidas las cotizaciones a la Seguridad Social. Las normas tributarias no pasan de ser, en definitiva, normas de referencia complementaria en la determinación de la cotización a la Seguridad Social.

Hechas estas observaciones tampoco debe olvidarse que la perspectiva laboral y fiscal las percepciones económicas que perciba un trabajador son un referente a tomar en cuenta por la Seguridad Social⁹.

2.2. La evolución del régimen jurídico en la determinación de la base de cotización (1994-2014)

El art. 109 de la LGSS tuvo originalmente la siguiente redacción:

1. 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.

Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año.

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

a) Las dietas de viaje, gastos de locomoción, plus de distancia y plus de transportes urbanos.

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

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.

d) Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.

e) Las percepciones por matrimonio.

f) Las prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras.

g) Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

⁹ V. en este sentido LÓPEZ FUENTES, R.: La obligación económica de cotizar al sistema de Seguridad Social, Universidad de Sevilla, 2003, págs. 207 y ss. Puede consultarse en <http://fondosdigitales.us.es/tesis/tesis/940/la-obligacion-economica-de-cotizar-al-sistema-de-seguridad-social/>; MARTÍNEZ LUCAS, J.A: Manual de cotización a la Seguridad Social (Régimen General), Actualidad Editorial, Madrid 1995, págs.171 y ss.

3. *No obstante lo dispuesto en el apartado g) anterior, el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social podrá establecer 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 su actividad.”*

El desarrollo reglamentario de este precepto se llevó a cabo por el RD 2064/1995, de 22 diciembre, aprobará el Reglamento General de Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social (RCL), cuyo art. 23 reproducirá casi literalmente dicho precepto¹⁰:

“1. En el Régimen General de la Seguridad Social la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del mismo, 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 la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena.

A estos efectos 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.

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

a) Las dietas de viaje, gastos de locomoción, plus de distancia y plus de transportes urbanos.

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

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.

d) Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.

e) Las percepciones por matrimonio.

f) Las prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras, incluidas, en su caso, las prestaciones por desempleo.

g) Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

¹⁰ Salvo lo subrayado.

V. MERCADER UGUINA, J.R. y PIÑEYROA DE LA FUENTE, A.J.: El reglamento sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social y otras disposiciones en materia laboral y de Seguridad Social, RL 1/1996, págs. 73 y ss.; MARTÍNEZ LUCAS, J.A: Análisis del nuevo Reglamento General sobre cotización de la Seguridad Social: Normas comunes del sistema, Revista La Ley, año XVII, nº 4058, de fecha 14-6-1996, pág. 1 y ss.

2. Lo establecido en el número anterior se entiende sin perjuicio de las especialidades previstas en la sección 10ª de este mismo capítulo, así como de las facultades del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social para establecer el cómputo de las horas extraordinarias en la determinación de la base de cotización por contingencias comunes, ya sea con carácter general o ya por sectores laborales en los que la prolongación de la jornada sea característica de su actividad.”

El art. 82 de la Ley 13/1996, de 30 diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, dará una nueva redacción al apartado 2 de este artículo 109 de la LGSS, introduciendo básicamente las siguientes modificaciones¹¹:

a) Concretará cuando las dietas y gastos de locomoción quedan excluidos de la base de cotización¹²;

b) Hará lo mismo respecto a las cantidades percibidas por el trabajador por desgaste de útiles o herramienta o prendas de trabajo¹³;

c) Y hará una similar precisión respecto a los productos en especie y las asignaciones asistenciales dejando a su concreción reglamentaria; y

d) Finalmente contendrá un mandato al Gobierno para que en el desarrollo reglamentario de la reforma procure la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario¹⁴.

¹¹ Ver PIÑERO DE LA FUENTE, A.J. : Novedades en cuenta a la cotización y recaudación dentro del sistema de Seguridad Social a partir de 1997, RL 8/1997, pág. 109 y ss.; OTXOA CRESPO, I. y DE LA FUENTE LAVIN, M.: Jurisprudencia en torno al artículo 109 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Las líneas de su reforma por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, REF n.º 27/1997, págs.. 9 y ss.

¹² Requerirá que las mismas 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 domicilio al centro de trabajo habitual, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan.

¹³ Exigiendo que tales gastos sean efectivamente realizados por el trabajador y sean los normales de tales útiles o prendas en los términos que reglamentariamente se establezcan.

¹⁴ Concretamente la nueva redacción del apartado 2 del art. 109 LGSS tendrá el siguiente contenido:

“....

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

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

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 establezcan.

d) Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas en los términos que reglamentariamente se establezcan.

e) Las percepciones por matrimonio.

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 Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre, dará cumplimiento a ese mandato modificando el art. 23 del RCL, regulando aquellos conceptos excluidos conforme a lo establecido en la normativa tributaria entonces vigente, es decir, la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre. Tal adaptación al ordenamiento tributario se hizo extensiva también respecto de las remuneraciones en especie y su valoración.¹⁵

La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, en su art. 40 vendrá a incluir dos párrafos nuevos al apartado 1 del art. 109 LGSS, relativos a la obligación de llevar a cabo una liquidación complementaria por las percepciones correspondientes a vacaciones anuales devengadas y no disfrutadas que sean retribuidas a la finalización de la relación laboral¹⁶.

El Real Decreto 335/2004, de 27 de febrero, modificará nuevamente el RCL invocando como motivos la necesidad de completar el desarrollo del artículo 109 del texto refundido de la LGSS, siguiendo en lo fundamental la directriz de obtener la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario. Y así:

g) Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.

En el desarrollo reglamentario de los apartados a), c), d) y f) anteriores se procurará la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario.”

3....”

¹⁵ Por otro lado también resultaba necesario modificar otros preceptos del RCL que se habían vistos afectados por determinadas disposiciones legales dictadas con posterioridad a su aprobación y, en concreto por la Ley 49/1998, de 30 de diciembre. Ello ocurría con el artículo 24 del RCL relativo a la cotización adicional por horas extraordinarias y con los apartados 1 y 2 de su artículo 52, sobre las bases de cotización al Régimen especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar, a fin de recoger en ellos la aplicación legal de las mismas reglas de determinación de las bases de cotización en ese Régimen en relación con los trabajadores incluidos en los grupos de cotización segundo y tercero del mismo.

Ver. BENEYTO CALABUIG, D.: La base de cotización a la Seguridad Social: conceptos cotizables y conceptos excluidos de cotización, REF núm. 50/1997, págs. 89 y ss.; SÁNCHEZ-TERÁN HERNÁNDEZ, J.M.: El nuevo desarrollo reglamentario de las bases de cotización al régimen general de la seguridad social, Revista de Información Laboral, núm. 28/1998, págs. 5 y ss.; OTXOA CRESPO, I. y DE LA FUENTE LAVIN, M.: Las reformas en la base de cotización a la Seguridad Social por el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre, REF núm. 13/1998, págs. 131 y ss.; SENDÍN BLÁZQUEZ, A.: Base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social según el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre.

¹⁶ La nueva redacción del art. 109 LGSS incluirá dos párrafos en el apartado 1 con el siguiente contenido:

“ 1. ...

...

Las percepciones correspondientes a vacaciones anuales devengadas y no disfrutadas y que sean retribuidas a la finalización de la relación laboral serán objeto de liquidación y cotización complementaria a la del mes de la extinción del contrato. La liquidación y cotización complementaria comprenderán los días de duración de las vacaciones, aun cuando alcancen también el siguiente mes natural o se inicie una nueva relación laboral durante los mismos, sin prorrateo alguno y con aplicación, en su caso, del tope máximo de cotización correspondiente al mes o meses que resulten afectados.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, serán aplicables las normas generales de cotización en los términos que reglamentariamente se determinen cuando, mediante ley o en ejecución de la misma, se establezca que la remuneración del trabajador debe incluir, conjuntamente con el salario, la parte proporcional correspondiente a las vacaciones devengadas.

2. ...”

-Se adiciona un nuevo párrafo al apartado 1.B) del artículo 23 de dicho reglamento, a fin de excluir de la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social las cantidades en dinero o productos en especie entregados por el empresario a sus trabajadores con la finalidad exclusiva de que un tercero realice operaciones con aquél, ya que no constituyen propiamente una remuneración de dichos trabajadores, aunque tal exclusión se efectúe sólo hasta ciertos límites para evitar posibles aplicaciones indebidas de aquélla.

-Se adiciona también un nuevo párrafo en el apartado 2.A).a) del propio artículo 23, a fin de lograr mayor homogeneidad con el ordenamiento tributario respecto de las cotizaciones y exclusiones por gastos de manutención.

-También se da nueva redacción al párrafo a) del apartado 2.F) del referido artículo 23, en orden a concretar el alcance exacto del concepto correspondiente a «mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social», en cuanto excluidas por este precepto de la base de cotización al Régimen General, detallando los supuestos que deben ser considerados propiamente como tales mejoras de prestaciones, a efectos de su inclusión o exclusión de la base de cotización.

Con posterioridad e invocando como justificación la necesidad de completar el desarrollo del artículo 109 de la LGSS, siguiendo en lo fundamental la directriz de obtener la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario el RD 1041/2005, de 5 septiembre, vendrá a modificar el art. 23 del RCL viéndose afectados:

-Los párrafos b), c) y d) del apartado 1.B) relativos a las percepciones económicas en especie;

-Los párrafos segundos de los párrafos a), b) y c) del apartado 2.A) relativos a gastos de manutención, estancia y locomoción;

-El párrafo segundo del apartado 2.C) relativas a quebranto de moneda, útiles y ropa de trabajo;

-El párrafo b) del apartado 2.D) sobre productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas; y 5º) el párrafo b) del apartado 2.F), sobre asignaciones asistenciales.

Dada la necesidad de actualizar las referencias al IRPF (a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y RD 439/2007, de 30 de marzo), en materia de percepciones económicas en especie y de los gastos de locomoción y manutención el RD 328/2009, de 13 de marzo, modificará nuevamente el artículo 23 del RCL.

3. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2012

Una nueva modificación del régimen jurídico de la cotización y de la recaudación en la seguridad social será la que introduzca el real decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, que consistirá en:

a) *Modificar el régimen de recargos por ingreso fuera de plazo de las cuotas debidas a la Seguridad Social cuando se hubieran presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario* (art. 27.1.1 LGSS), procediendo un recargo del 20 por 100 de la deuda. Se unifica de este modo el régimen progresivo de recargos que venía establecido para estos supuestos en un 3%, 5%, 10% y 20% si de abonaban las cuotas dentro del primer mes, segundo, tercero o a partir del tercer mes siguiente al vencimiento del plazo reglamentario, en aras de, como se argumenta en el Preámbulo de la norma, favorecer la aplicación del procedimiento para el aplazamiento del pago de cuotas y simplificar el sistema y, por tanto, la gestión administrativa.

b) *Adecuar la regulación de los conceptos no computables en la base de cotización a la Seguridad Social a lo previsto en el ámbito tributario* (art. 109.2, 3 y 4 –añadido– LGSS), procediéndose a homogeneizar la normativa de Seguridad Social con las previsiones contenidas en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de tal manera –se argumenta en el Preámbulo del RDL– que aquellos conceptos que son considerados como renta en la normativa tributaria, y como tal tributan a efectos del IRPF, sean incluidos también en la base de cotización, unificando y simplificando las cargas administrativas a las empresas¹⁷. De este modo:

¹⁷ Los apartados 2, 3 y 4 del art. 109 de la LGSS tendrá la siguiente redacción:

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

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

Las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados y suspensiones estarán exentas de cotización hasta la cuantía máxima prevista en norma sectorial o convenio colectivo aplicable.

Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador estarán exentas, en 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.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por 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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, en los supuestos de despido o cese como consecuencia de despidos colectivos, tramitados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley del Estatuto de los trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 de la citada Ley, siempre que en ambos casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

c) 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.

d) Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.

En el desarrollo reglamentario de los apartados a) y c) se procurará la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario.

3. 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.

-Se *modificará la redacción por lo que respecta a las indemnizaciones* [art. 109.2 b) LGSS]:

a) *Por fallecimiento* y las correspondientes a *traslados, suspensiones y despidos*: estarán exentas de cotización hasta la cuantía máxima prevista en norma sectorial o convenio colectivo aplicable.

b) *Por despido o cese del trabajador*: estarán exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores (ET), 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.

c) *Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación*, estarán exentas las indemnizaciones por 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.

d) En los supuestos de despido o cese como consecuencia de *despidos colectivos* (art. 51 ET), o *por causas objetivas* [art. 52 c) ET], siempre que en ambos casos se deban a causas *económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor*, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en ET para el despido improcedente.

-Se establece un *tope máximo de los conceptos que pueden ser objeto de exclusión de la base de cotización*, respecto del conjunto de percepciones salariales que individualmente consideradas se encuentran excluidas total o parcialmente. Dicho tope máximo *se deberá determinar reglamentariamente* por parte del Gobierno (art. 109.3 LGSS).

Y finalmente llegamos al RD-ley 16/2013, de 20 noviembre de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores cuyas disposiciones adicional segunda y final tercera de este RD-ley, vendrán a modificar la cuantía de la base mínima de cotización para determinados trabajadores autónomos y a dar una nueva redacción al artículo 109 LGSS con el objeto declarado de conseguir la sostenibilidad en el sistema de la Seguridad Social. Aunque el impacto de la reforma está todavía por valorar, es obvio que¹⁸: a) implica un encarecimiento de los costes laborales y

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 2.d), el Ministerio de Empleo y Seguridad Social podrá establecer 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 su actividad.”

Lo subrayado será la novedad con respecto a la anterior redacción.

¹⁸ Y así se reconoce en el propio dictamen del Consejo de Estado (ref. 675/2014), de fecha 3 de Julio de 2014 “La propia memoria justificativa reconoce que la modificación de las cotizaciones en materia de Seguridad Social establecidas por el Real Decreto-ley 16/2013 sobre los conceptos computables de las bases de cotización ha tenido una finalidad fundamentalmente de incremento de la recaudación de la Seguridad Social, incluyendo en el cálculo de la base conceptos, retributivos o no, que hasta ahora estaban excluidos, terminando con la exclusión de las bases de cotización de la práctica totalidad de las retribuciones en especie, que pasan a tener la condición de integrantes de la base de cotización. El impacto económico de esta medida es considerable tanto en el posible incremento de los costes laborales, que puede tener reflejo en mejora de prestaciones, como en la reacción frente a ese incremento mediante la eliminación de muchas prestaciones en especie o servicios, como comedores,

por tanto podrá afectar a un futuro diseño y ajustes en las prácticas o políticas retributivas, así como a movimientos de ajuste de los mismos¹⁹; y b) incrementa al alza las bases de cotización y consecuentemente mejorarán las prestaciones económicas futuras de los trabajadores.

Congruente con lo anterior nuevamente el art. 23 del RCL será objeto de una nueva redacción por el RD 637/2014, de 25 junio. Su finalidad declarada²⁰ es armonizar y adaptar el desarrollo reglamentario de las reglas de determinación de la base de cotización al Régimen General, al a la nueva situación normada en el art. 109 LGSS.

La nueva redacción dada al artículo 23 del RCL sigue la misma estructura que la hasta ahora vigente, se comienza definiendo, en su apartado 1, los conceptos retributivos que conforman la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social; y se fijan unas las reglas de valoración de las distintas percepciones en especie que forman parte de la remuneración y que estarán constituidas por su importe total, de venir establecido su valor nominal y, con carácter general, por el coste medio que suponga para el empresario la entrega del bien, derecho o servicio objeto de percepción, excepto en tres casos:

-Por una parte, en el supuesto de utilización de una vivienda propiedad o no del empresario o la utilización o entrega de vehículos automóviles, la valoración se efectuará en los términos del artículo 43 de la 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; por otra parte, respecto a la prestación del servicio de educación por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado, así como la prestación del servicio de guardería por los propios medios de las empresas, cuya valoración vendrá determinada por el coste marginal que suponga a esos centros la prestación de tal servicio, y en el supuesto de los préstamos concedidos a los trabajadores con tipos de interés

guarderías, etc., que hasta ahora estaban excluidos de las bases, lo que supone una reducción directa o indirecta de la renta de los trabajadores. No se ha valorado ese impacto económico ni tampoco el impacto presupuestario que puede tener sobre las cuentas de la Seguridad Social, sin que pueda eludirse esa valoración simplemente afirmando que se trata de desarrollar lo ya previsto en una norma legal. Tampoco se justifica por qué la reforma carece de impacto alguno por razón de género, cuando la misma es muy posible que afecte a servicios sociales prestados por la empresa para favorecer la conciliación entre el trabajo y las obligaciones familiares, por ejemplo, bajo la forma de guarderías, que ahora se "penalizan" a través de la nueva redacción en el proyectado art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación."

¹⁹ Quizás el incremento de los costes laborales se pueda ver mejor con un ejemplo. Supongamos que un trabajador percibe: un plus de transporte de 300 €/mes; un vale restaurante de 9€/día (durante los 21 laborales al mes) y un seguro médico de 900€/año. Hasta la fecha de entrada en vigor del RD Ley 16/2013: el plus de transporte estaba exento hasta el 20% del IPREM; los tickets o vales comida estaban exentos hasta 9€/día y los seguros médicos hasta 500€/año. El coste para el empresario por contingencias comunes es el siguiente:

CONCEPTO	NOVIEMBRE 2013	ENERO 2014
Plus transporte	57,27 €	89,70 €
Vale restaurante	0 €	60,29 €
Seguro médico	9,96 €	22,42 €
Totales	67,66 €	172,41 €

²⁰ Ver su Exposición de motivos.

inferiores al legal del dinero se valorarán por la diferencia entre el interés pagado y el referido interés legal vigente en el respectivo ejercicio económico.

El apartado 2 de este artículo 23 del RCL sigue dedicado a los conceptos excluidos de la base de cotización, si bien ajustándose a los ahora previstos en el art. 109.2 LGSS concretando algunos aspectos del alcance la exclusión.

La previsión recogida en el apartado 3 del artículo modificado coincide esencialmente con su actual redacción²¹.

CUADRO RESUMEN DE LOS PRINCIPALES CONCEPTOS INCLUIDOS Y EXCLUIDOS DE LA BASE DE COTIZACIÓN AFECTADOS POR LA DISPOSICIÓN ADICIONAL TERCERA DEL RDL 16/2013		
CONCEPTOS	INCLUSIÓN EN LA BC ANTES	INCLUSIÓN EN LA BC AHORA
Mejoras de prestaciones de la Seguridad Social	NO	Sólo se excluye la IT
Uso de bienes para los servicios sociales y culturales del personal	NO	Importe íntegro
Primas de seguros de accidentes de trabajo o responsabilidad civil	NO	Importe íntegro
Servicios de educación preescolar infantil, primaria, secundaria, obligatoria, bachillerato y FP por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o precio inferior al normal del mercado	NO	Importe íntegro
Cantidades abonadas en concepto de pluses de transporte y distancia	El exceso del 20% del IPREM mensual	Importe íntegro
Entrega gratuitas o a precio inferior al del mercado de acciones o participaciones de la empresa o del grupo	Exceso de 12.000 euros anuales	Importe íntegro
Entregas de productos a precios rebajados en cantinas o comedores de empresa o economatos en forma directa o indirecta (vales, tickets-restaurant)	El exceso de 9 euros/día	Importe íntegro
Primas de seguro por enfermedad común de los trabajadores, sus cónyuges y descendientes	El exceso de 500€ persona año	Importe íntegro
Cantidades de dinero o productos en especie entregados a los trabajadores como donaciones promocionales	El exceso del doble del IPREM	Importe íntegro

²¹ La disposición final primera del RD 637/2014 recoge una ampliación del plazo para la liquidación e ingreso de la cotización correspondiente al período diciembre 2013 a julio de 2014, que podrá ser objeto de liquidación complementaria hasta el 30 de septiembre de 2014.

4. LA BASE DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

4.1. Generalidades

Antes de entrar en el concreto análisis de las reformas de 2013-2014, parece conveniente recordar una serie de aspectos generales en los que se desenvuelve la obligación de cotizar:

a) En el Régimen General de la Seguridad Social, la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del mismo, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, está integrada por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que, con carácter mensual, tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior (art. 109.1 LGSS y art. 23 RCL)²².

b) Por otro lado el concepto o la consideración de remuneración total que establece la LGSS, no depende de la denominación que las partes puedan atribuir a las percepciones por ellos recibidas. Hay que estar a su propia naturaleza que será la que determine su inclusión o no en la base de cotización, con independencia de lo que así se haya hecho constar expresamente en el contrato de trabajo y o en convenio colectivo al ser materia indisponible.

c) El art. 105 LGSS, párrafo 2, que declara que será nulo todo pacto que busque que pretenda alterar las bases de cotización que se fijen conforme a lo dispuesto en el art. 109 de la LGSS.

d) La base de cotización se integra por la remuneración total que el trabajador tenga derecho a percibir, en dinero o en especie o la que realmente perciba si es ésta superior (art. 109 LGSS y art. 23 RCL).

e) El art. 109 de la LGSS y el art. 23 RCL establecen una serie de reglas sobre: la forma de cómputo de determinados conceptos retributivos; y aquellas que determinan la exclusión de algunas percepciones.

f) También debe de tenerse en cuenta otras reglas relativas a la forma de cómputo de percepciones como:

-Las de vencimiento superior al mes (pagas extraordinarias, liquidación de beneficios, etc.) estimando su importe y prorrateándolos mensualmente²³.

²² No obstante téngase en cuenta que esta regla general no opera para determinados trabajadores que han sido incorporados al Régimen General vía asimilación a trabajador por cuenta ajena, por ejemplo: clérigos de la Iglesia Católica y Ministros de culto de otras confesiones.

²³ Por ejemplo: la prima anual de contratación y la prima de fichaje devengadas en el ámbito deportivo deben ser prorrateadas mensualmente y no al momento de su abono (STS de 17-11-2004, RJ 2005, 17). Ver RODRÍGUEZ INIESTA, G.: La prima de contratación o fichaje de futbolistas profesionales y su correcta cotización. Comentario a la STS de 17 de noviembre de 2014, Revista Jurídica de Deporte y Entretenimiento, número 15, año 2005-3, Thomson-Aranzadi, págs. 319-328.

-Las remuneraciones que se perciban con carácter retroactivo (por ejemplo: mejoras salariales pactadas en convenio colectivo, disposición legal, acta de conciliación, sentencia judicial o cualquier otro título legítimo quedan sujetas también a cotización, lo que supone practicar una liquidación complementaria conforme las bases y tipo de cotización vigentes en la fecha del devengo de las retribuciones y previo prorrateo entre los meses a que correspondan.

-Las cantidades por vacaciones devengadas y no disfrutadas serán objeto de liquidación y cotización complementaria a la del mes de la extinción del contrato, salvo que legal o reglamentariamente se establezca que dicha retribución deberá abonarse conjuntamente con el salario del trabajador.

g) Las exclusiones de percepciones recibidas por el trabajador de la base de cotización se ha ido reduciendo especialmente desde la reforma de 2012, incluyendo como concepto cotizables determinadas percepciones anteriormente excluidas, como las cantidades abonadas por el empresario en concepto de quebranto de moneda y las indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas y adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo, matrimonio, etc.

4.2. Delimitación positiva de la Base de Cotización

4.2.1. Las percepciones en metálico

A) Salario base y complementos salariales integrantes de la base de cotización a la Seguridad Social²⁴

La retribución que pueda percibir un trabajador por sus servicios presenta generalmente una estructura compleja, pues se conforma por la suma de diversos componentes, que responden en su conjunto a la finalidad de contraprestación del trabajo pero que al mismo tiempo puede obedecer a diferentes causas específicas: las condiciones o habilidades especiales del trabajador, las características del puesto de trabajo, la conveniencia de incentivar la productividad, la realización de trabajos extraordinarios, etc..

Aun admitiendo como regla general la libertad de configuración de la retribución que empresario y trabajador tienen, hay determinadas exigencias legales que tienen que ser respetadas. Estas se encuentran recogidas en el art. 26.3 ET. Dicho precepto parte de distinguir entre salario base y complementos salariales. El primero de ellos supone la contraprestación básica al trabajo y los segundos obedecen a causas o motivaciones concretas: condiciones personales del trabajador; trabajo realizado o situación y resultados de la empresa. Ahora bien no debe olvidarse que esto no significa que estas percepciones sean las únicas que pueda percibir un trabajador si bien no formarán parte de la estructura salarial.

El salario base se define como la retribución fijada por unidad de tiempo o de obra (art. 26.3 ET). Dicho precepto prevé un doble procedimiento de fijación de este componente salarial. En el primer caso, salario por unidad de tiempo (por hora, diario, semanal, etc.) normalmente con referencia a la jornada máxima que corresponda. En el segundo caso,

²⁴ En general véase Thomson Reuters. Aranzadi experto, Salarios en westlaw Encuentra, www.aranzadi.es.

salario por unidad de obra o a destajo, la cuantía se determina conforme al resultado obtenido por el trabajador en la realización de su prestación (por piezas, comisión, etc.)²⁵.

Los complementos salariales son cantidades que se suman al salario base y que traen su justificación en alguna causa presente en la relación laboral. El art. 26.3 ET clasifica estos complementos en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa» (art. 26.3 ET), quedando su concreción a la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual.

Las modalidades de complementos salariales son:

1) Complementos personales. Son complementos establecidos en atención a las condiciones personales del trabajador, como su cualificación personal o profesional, por ejemplo: antigüedad, vinculación, de titulación, plus de idiomas u otros de naturaleza análoga, etc.²⁶.

2) Complementos en atención al trabajo realizado. Se trata de valorar el aspecto material de la ejecución del trabajo. Ejemplos de complementos de este tipos son: por el puesto de trabajo (penosidad, toxicidad, peligrosidad, turnicidad, nocturnidad, residencia, etc.); por cantidad y calidad (primas e incentivos, pluses de actividad, asistencia o asiduidad, disponibilidad, horas extraordinarias o cualquier otro motivado en una mejor calidad o una mayor cantidad del trabajo)

3) Complementos vinculados a los resultados conseguidos por la empresa. Se trata de complementos fijados en función de los beneficios obtenidos por la empresa. Su objetivo es hacer partícipe, al trabajador de la buena marcha de la actividad empresarial en el que se haya integrado (participación en beneficios, atribución a los empleados de la empresa de un número de acciones, de forma gratuita o a un menor coste, o la denominada opción sobre acciones).

Todos estos conceptos salariales entran dentro de la genérica expresión *“remuneración total a la que tiene derecho el trabajador o la que efectivamente perciba...”* y quedan comprendidos dentro de la base de cotización.

B) Las pagas extraordinarias

Junto al salario base y los distintos complementos salariales ya reseñados, también integran la base de cotización las denominadas gratificaciones extraordinarias conocidas también como pagas extraordinarias. El art. 31 del ET obliga al empresario a abonar al trabajador dos gratificaciones extraordinarias al año, concibiéndose como un derecho

²⁵ Algunos complementos salariales están vinculados al salario base como por ejemplo el de antigüedad.

²⁶ No obstante lo anterior, la configuración de estos complementos como personales o funcionales dependerá de la concreta regulación que efectúen los convenios colectivos. Así, considera que el plus de idiomas regulado en el Convenio Colectivo de Telefónica de España no retribuye el conocimiento de idiomas como cualidad personal del trabajador sino la utilización de ese conocimiento en un puesto de trabajo, lo que lo configura como un complemento funcional cuyo devengo se vincula al desarrollo del trabajo en ese puesto en cuestión, en este sentido véase la STS de 18-11-2013 (PROV 2014, 27263).

indisponible a favor de todo asalariado, pudiéndose sólo variar su modo de abono²⁷. En cuanto al momento de pago, el ET señal que *“una de ellas con ocasión de las fiestas de Navidad y la otra en el mes que se fije por convenio colectivo o por acuerdo entre el empresario y los representantes legales de los trabajadores”* (art. 31 ET). Su importe se integra dentro de la genérica expresión “remuneración total” que comprende la base de cotización, con la única especialidad de que su cuantía se prorrateará a lo largo de los doce meses del año (art. 109.1 LGSS).

C) Las horas extraordinarias

El art. 109.2 letra e) de la LGSS y el art. 23.2 letra E) del RCL establecen su exclusión de la base de cotización, salvo para la cotización por contingencias profesionales. Si bien el apartado 4 del art. 109 de la LGSS y el art. 23.3 del RCL dejan abierta la posibilidad a que el Ministerio de Empleo y Seguridad Social puedan disponer su cómputo con carácter general o localizado para aquellos sectores en que la prolongación de jornada sea característica de su actividad²⁸.

En principio la integración en la base será por su importe aunque en algunos casos puede plantearse la duda acerca de la valoración sobre todo en aquellas percepciones que consisten en la entrega de importes en metálico, vales o cheques (de comida, viajes, etc.) de cualquier tipo que se entreguen por el empresario para que el trabajador adquiera cualquier bien, derecho o servicio, que se valoran por el importe total satisfecho por el empresario, incluidos los tributos si los hubiera²⁹. La duda suele surgir en razón a si deben ser considerados como percepción dineraria o en especie. El art. 23.1 a) del RCL mantiene la consideración de percepción dineraria de la entrega de importes en metálico al trabajador para la obtención de bienes, derechos o servicios, precisando ahora que se valorarán por la totalidad de su importe. Además, considera expresamente como percepciones dinerarias el importe de las acciones o participaciones, que se valorará en el momento de su concesión³⁰, las primas o cuotas de seguros a favor de los trabajadores (aunque aquí, como se ha sugerido, deberían excluirse expresamente los seguros de responsabilidad civil por la actividad profesional), las contribuciones a planes de pensiones y las mejoras a las prestaciones de la

²⁷ Cfr. con el art. 2.2, 3.6 y 6 del RD-ley 20/2012.

²⁸ Ver el art. 111 LGSS sobre la cotización adicional por horas extraordinarias.

²⁹ Con anterioridad a la reforma los cheques comidas se consideraban asignaciones asistenciales definidos en el art. 45 del RIRPF y quedaban excluidos de cotización hasta un importe de 9 euros e los términos previstos en dicho precepto.

La Asociación Española de Emisores de Vales de Comida y otros servicios ha sido muy crítica con la consideración de que tales vales o ticket sean considerados como retribución en especie dado que no retribuyen trabajo prestado, ni tiempos de espera o disponibilidad, sino que su objeto no es otro que facilitar el acceso al trabajo y su ejecución. Denuncian que desde la aprobación del RD-ley 16/2013 un total de 1385 empresas que agrupan a 41.183 trabajadores han suprimido este beneficio social (ver Dictamen del Consejo de Estado, ref. 675/2014, aprobado en fecha 3 de julio de 2014).

El art. 42.3 de la Ley IRPF considera como rendimientos de trabajo en especie exentos: las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social, teniendo la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresas las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

³⁰ Como lo es en el Impuesto sobre el Patrimonio, véase arts. 15 y 16 Ley 19/1991, de 6 de junio.

Seguridad Social concedidas por las empresas (salvo las prestaciones por incapacidad temporal, de acuerdo al apartado 2 C del artículo).

4.2.2. Las percepciones en especie

A) Su integración en la base de cotización

Para determinar la base de cotización, ha de tenerse en cuenta –como ya se ha señalado– toda percepción, *“tanto en metálico como en especie”*, ya retribuya el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo (art. 109 LGSS y art. 23.1 B) RCL). Téngase en cuenta que *“Se considera salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por...”* (art. 26.1 ET)³¹. El salario en especie no es otra cosa que una modalidad retributiva en un bien distinto del dinero. El mayor problema que presenta esta modalidad es si su abono es salario o bien tiene naturaleza extra salarial por tener como objeto el compensar un gasto derivado de la propia relación laboral o bien un beneficio concedido a la generalidad de los trabajadores. Las notas que debe reunir una determinada percepción en especie para ser considerada como salarial son:

-La causa de su abono es la contraprestación por el trabajo realizado.

-Debe ser valorable o cuantificable en dinero.

-No debe ser proporcionado por la empresa para que el trabajador cumpla con la prestación laboral.

-Debe ser atribuible de forma individualizada.

Por otro lado no debe olvidarse que presenta una limitación la de no poder superar el 30% de las percepciones salariales del trabajador ni dar lugar a la minoración de la cuantía integra en dinero del salario mínimo interprofesional³²

Se consideran 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 los conceda”* (art. 23.1 apartado B letra a) del RCL). Ahora bien si el empresario entrega al trabajador importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, tal percepción económica recibida por el trabajador tendrá la consideración de dineraria (art. 23.1 apartado B. letra a) párrafo 2º del RCL)³³.

A diferencia de la anterior versión del art. 23 del RCL en la actual no hay una previsión que excluya determinadas percepciones en especie de su integración en la base de

³¹ FERNANDEZ PROL, F.: Régimen de cotización de las retribuciones en especie, AL nº 42/2002, págs. 907 y ss.

³² Ver Convenio OIT núm. 95. Véase también el art. 8.2 RD 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral especial del servicio doméstico.

³³ Coincide su redacción con el art. 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley del IRPF).

cotización³⁴. Únicamente se explicitan criterios de valoración y cuantificación de tales percepciones.

B) Su valoración y cuantificación

a) En general

En lo que se refiere a la valoración y cuantificación de las retribuciones en especie para su inclusión en la base de cotización, la LGSS no contiene regla o criterio alguno. Hay que acudir al art. 23.1. Letra B del RCL para encontrar criterios sobre el particular:

Hay un criterio general de valoración³⁵ el *coste medio* que suponga para el empresario la entrega del bien, derecho o servicio objeto de la percepción, entendiendo por coste medio

³⁴ El anterior art. 23. 1 letra b del RCL señalaba que no tienen la consideración de percepciones económicas en especie los bienes, derechos o servicios especificados en el apartado 2 del art. 46 de la Ley IRPF y los recogidos en los arts. 41, 42, 43 y 44 del Reglamento de la Ley del IRPF aprobado por RD 1775/2004, de 30 julio. El art. 46 de la Ley del IRPF tras la modificación introducida en su redacción por el artículo primero veinticinco de Ley 26/2014, de 27 noviembre distingue entre percepciones que no considera rendimientos de trabajo en especie:

“2. No tendrán la consideración de rendimientos de trabajo en especie

a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.”

De aquellas percepciones que si bien son rendimientos en especie, sin embargo los declara exentos:

“3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

d) 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.

e) 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, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, 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, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.”

el resultado de dividir los costes totales que suponga para la empresa la entrega de un bien, derecho o servicio directamente imputables a dicha retribución entre el número de perceptores potenciales de dicho bien, derecho o servicio. Lo que no se concreta es si se trata de coste bruto o neto, o si incluye IVA o no.

Esta regla general presenta diversas salvedades en las que se atiende la totalidad de su importe, un coste marginal (servicios educativos o de guardería); o al fijado en el art. 43 de la Ley del IRPF (utilización de vivienda propiedad o no del empresario o de vehículo) o a otro tipo de coste (prestamos).

b) Especialidades

El art. 23.1 letra B del RCL contiene una serie de reglas específicas para la valoración de las siguientes percepciones en especie:

1º) *Las primas o cuotas a entidades aseguradoras para la cobertura de sus trabajadores*³⁶. Se valora por el importe del coste satisfecho por el empresario incluidos los tributos que graven la operación, independientemente del riesgo cubierto.

2º) *Las contribuciones satisfechas a la promoción de planes de pensiones*, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones, por el coste total para el promotor.

3º) *Las mejoras de las prestaciones de Seguridad Social* concedidas por las empresas, a excepción de la mejora de las prestaciones por incapacidad temporal, excluidas de la base de cotización³⁷, por el coste total de la mejora.

4º) *Prestación del servicio de educación* en las etapas de infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato, y formación profesional por centros educativos autorizados, a los

³⁵ Art. 23.1 B letra b) del RCL.

³⁶ El art. 42.2 b) de la Ley del IRPF señala que no tiene consideración de rendimientos de trabajo en especie las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador. En el caso de primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, estas aun considerándose rentas de trabajo en especie, el art. 42.3. letra c de la Ley del IRPF, las declara exentas si reúnen las siguientes condiciones: a) Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo alcanzar también a su cónyuge y descendientes; y b) Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de ellas, el exceso tributará como rentas en especie.

Aunque no es propiamente una percepción en especie incluida en este apartado es curioso el criterio sustentado por la TGSS en fecha 4-4-2014 en atención a una noticia aparecida en el diario Expansión el lunes 31 de marzo de 2014, con el título “Empleo Obliga a las empresas a cotizar también por las primas de antigüedad”. Se trataba de las gratificaciones que las empresas de transporte por el mar dan a sus trabajadores al momento de su jubilación para las que las empresas conciertan un seguro para cubrir dicha obligación abonando por ello una prima única. La TGSS en el punto dos de la nota informativa reseñada indica que “En caso de que el empresario asegure dichos importes, la prima que abona a la entidad aseguradora no forma parte de la base de cotización a la Seguridad Social, dado que en este supuesto se asegura un riesgo empresarial y no del trabajador, en consecuencia la referida información [la información periodística indicaba que era cotizables y debía ser objeto de prorrateo anual] es errónea”

³⁷ Art. 23.2 C RCL.

hijos de sus empleados con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado³⁸. Se valora, con referencia al inicio del curso escolar, por el coste marginal que suponga para la empresa la prestación de este servicio entendiéndose éste como el incremento del coste total directamente imputable a la prestación que se suponga para el centro educativo un servicio de educación para el alumnado adicional de la etapa de enseñanza que corresponda. El resto de servicios educativos prestados por centros autorizados en la atención, cuidado y acompañamiento de alumnos, la valoración vendrá determinada por el coste marginal que suponga para la empresa tal servicio. La misma regla se aplica en relación al servicio de guardería prestada por medios propios del empresario³⁹.

5º) *Utilización de vivienda, propiedad o no del empresario*. Se valora de acuerdo con lo previsto en el art. 43 de la LIRPF⁴⁰. Para que la utilización de una vivienda proporcionada por el empresario al trabajador tenga la consideración de salario en especie deberá reunir una serie de características, como por ejemplo:

-Que la cesión de uso de la vivienda a título gratuito o sin pago de alquiler con un objetivo predeterminado especificado en el contrato de trabajo y con una obligación de uso por parte del trabajador⁴¹. El caso más común suele ser el de los porteros o conserjes de fincas urbanas para quienes el uso se configura como un derecho-deber.

-Que tenga carácter instrumental en la realización de la actividad laboral. El caso más típico suele darse en el trabajo en el campo ya que en cierta forma supone una retribución de la especial función de vigilancia y custodia llevada a cabo por el trabajador.

³⁸ Las organizaciones empresariales del sector educativo (EDUCACIÓN Y GESTIÓN, CECE Y ACADE) denunciaron que no se entiende que un servicio que se considera como asistencia y que no retribuye o compensa trabajo efectivo o periodos de descanso sea considerado como un pago en especie. Ver Dictamen del Consejo de Estado, ref. 675/2014 de fecha 3 de julio de 2014).

³⁹ El art. 42.3 letras d y e de la LIRPF considera exentas las siguientes rentas de trabajo en especie:

“d) 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.

e) 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, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.”

⁴⁰ El art. 43.1.1º letra A) de la LIRPF señala como reglas de valoración las siguientes:

“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, la contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.»

⁴¹ Ver STS 11-2-1997 (RJ 2240)

Ahora bien si la empresa asume los gastos de alquiler de la vivienda a la que se ve obligado a ocupar el trabajador cuando se desplaza coyunturalmente a una determinada ciudad, sin que su prestación laboral le haya exigido un cambio de residencia habitual, se considera que nos encontramos ante una prestación extra salarial⁴².

En definitiva, la cesión de uso de la vivienda a título gratuito o por precio inferior al real será considerado salario en especie o, por el contrario, percepción extra salarial, cuando en el primer caso, y al margen de las funciones de vigilancia, la empresa le proporcione la vivienda que debe habitar, no sólo por razón de su trabajo, sino para satisfacer sus necesidades ordinarias o particulares de él y su familia; por el contrario, se tratará de una partida extra salarial, cuando la empresa simplemente con la cesión de la vivienda o sus gastos le compense la necesidad causada por razón de su actividad laboral

Otro aspecto a tener en cuenta es que ocurre con los denominados gastos que lleva aparejado el uso de una vivienda, como agua, gas, electricidad, etc. Si el trabajador resulta exento de su pago, se ha de entender que se integra dentro de la noción salarial en su modalidad de pago en especie⁴³.

6º) *Utilización o entrega de vehículos o automóviles*. Se valora asimismo de conformidad con lo establecido en el art. 43 LIRPF⁴⁴. Cuando la empresa pone a disposición del trabajador un vehículo constituirá salario en especie o ventaja económica de carácter extra salarial en atención de la atribución de uso que se le otorgue. Si su utilización se confiere para uso particular y privado del trabajador se entenderá que nos encontramos ante salario en especie⁴⁵. Si su atribución queda limitada a o para el desempeño de su actividad laboral se considerará, como un medio o instrumento para la consecución del trabajo excluido de la noción de salario⁴⁶. La controversia en realidad se va a producir cuando, algo

⁴² Ver STSJ País Vasco 19-9-1999 (AS 4764.)

⁴³ Ver STSJ Castilla y León 14-4-1998 (AS 1987).

⁴⁴ El art. 43 b de la LIRPF tras la reforma de la ley 26/2014, de 27 de agosto, señala:

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

⁴⁵ Ver STSJ Madrid 10-4-1992 (AS 2133); También, se ha calificado como salario en especie, el coche alquilado por la compañía que se pone a disposición del empleado, STSJ País Vasco 19-10-1999 (AS 4764) o el abono mensual de la cuota de financiación de un vehículo particular, STSJ Cataluña 3-7-1995 (AS 3052) o, finalmente, la plaza de garaje que el trabajador disfrutaba en las propias instalaciones de la empresa, “no limitada al tiempo en que ella se encontraba en el edificio por razón de sus servicios, en clara muestra de que estamos ante un auténtico beneficio económico que se le daba por razón de su trabajo y que, por tanto, constituye salario en especie”, STSJ País Vasco 16-5-2000 (AS 1739).

⁴⁶ Ver STS 21-12-1990 (RJ 9820). En este sentido, no es salario en especie el uso los fines de semana, en beneficio propio, del vehículo que la empresa había puesto a disposición del trabajador para el cumplimiento de su cometido como jefe de ventas, que aquella disponía en régimen de leasing, cuando no consta que esa utilización ajena al

bastante frecuente, la empresa autorice el doble uso, fines laborales y particulares. La calificación como salario en especie dependerá del uso prevalente del vehículo⁴⁷. Otro criterio a utilizar es deducir la parte que obedezca a fines estrictamente laborales...

7º) *Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero*. Aunque podría plantearse si los mismos tendrían la consideración de percepción en metálico se ha optado conforme a la normativa tributaria considerarlo como retribución en especie. Se toma a estos efectos la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el respectivo ejercicio económico⁴⁸.

4.3. Delimitación negativa. Las exclusiones de la base de cotización.

En el cómputo y cuantificación de la base de cotización quedan excluidos determinados conceptos expresamente recogidos en el art. 109.2 LGSS, bajo una fórmula un poco extraña “Únicamente no se computaran en la base de cotización...”, como queriendo recalcar que el principio general es que toda percepción es cotizable, salvo las que expresamente –y en la forma que se dice– se declaren excluidas, quizás porque no retribuyan realmente el trabajo prestado⁴⁹.

Estas percepciones excluidas son:

-*Asignaciones por gastos de locomoción*. Para su exclusión resulta necesario que el trabajador se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina o del centro habitual de trabajo para realizar sus tareas en lugar distinto del mismo o diferente municipio. La exclusión es total cuando utilice medios de transporte público siempre que se justifique el gasto mediante factura o documento equivalente. En el resto de situaciones, cuando se utilicen otros medios de locomoción, la exclusión tendrá la cuantía y el alcance previstos en la normativa reguladora del IRPF⁵⁰. La nueva configuración de esta exclusión afecta a los pluses de transporte urbano y de distancia o equivalentes que solo quedarán excluidos en tales

trabajo se hiciera como contraprestación por su labor, pudiendo responder también a mera tolerancia o a un incumplimiento del trabajador, STS 21-12-2005 (RJ 589).

⁴⁷ En general tanto para calificar si existe un doble de un fin, empresarial y particular, en la utilización del vehículo, como para cuantificar la retribución en especie, deberán tenerse en cuenta la naturaleza de la actividad de que se trate, las características específicas del desarrollo de las tareas de quien utiliza el vehículo, como el destino efectivo para unos u otros fines.

⁴⁸ Art. 43.1.1º c) LIRPF. En el caso de Entidades financieras, el criterio de valoración será el precio de oferta al público. Así, en el caso de los trabajadores de una caja de ahorro que acceden a préstamos con tipo de interés inferior al de mercado por convenio colectivo, resulta procedente la valoración del rendimiento en especie en función del tipo de referencia vigente en el momento de constitución del préstamo y con el existente en las revisiones del tipo de interés (DGT, Consulta vinculante, resolución núm. 898/2011 de 5 abril). La obtención por los empleados de anticipos del sueldo sin interés comporta para ellos una utilidad derivada de su relación laboral, la propia percepción sin coste alguno de los mismos; equiparándose así a un préstamo sin interés, sin embargo no constituyen rentas en especie siempre que aquél se reintegre (Res. DGT núm. 1551/2004, de 4-8-2004 [PROV 2004, 270732]).

⁴⁹ Buscando una finalidad, además de control, de transparencia el número 3 del art. 109 de la LGSS establece una obligación de comunicación a la TGSS en cada periodo de cotización del importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización, incluso cuando resulten de aplicación bases únicas.

⁵⁰ Ver art. 9 A). 2, 4, 5 y 6 y B) RD 439/2007. Ver también la STS 14-5-1991 (RJ 4099).

condiciones, es decir que haya un desplazamiento desde el lugar habitual de trabajo a lugar distinto⁵¹.

-Gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería. Se excluyen tales gastos cuando sean normales y se generen en municipio distinto del lugar habitual de trabajo y del lugar de residencia del trabajador⁵². Se consideran gastos de esta naturaleza las cantidades destinadas a que el trabajador cubra total o parcialmente el coste económico que supone la realización de las comidas principales fuera del domicilio habitual. Las modalidades de abono de estos gastos son múltiples: cheques-restaurantes, servicios de comedor en la empresa u establecimiento concertado, abono parcial o total de los mismos, etc. El problema que plantea la cobertura de estos gastos es donde está la compensación extra salarial y donde comienza la ventaja o beneficio social, ya que ello dependerá de si estamos o no ante salario en especie. La interpretación judicial es muy variada pero caben adivinar unas líneas interpretativas y así se calificará como salario en especie cuando su devengo no depende de la efectiva realización por el trabajador de un gasto con ocasión o por motivo de su actividad laboral –tal como sucede con los pluses y suplidos– sino que constituyen partidas retributivas fijas y periódicas que, junto con la parte de numerario, vienen a compensar directamente la prestación profesional de servicios laborales por cuenta ajena⁵³; o se trata de ayudas de comida⁵⁴; o bien cuando las comidas se realizan en los locales de la empresa y a cargo del empresario cuando en aquélla existan servicios de restauración⁵⁵.

En el ámbito fiscal, al que se remite el propio art. 23.2 RCL, la exclusión opera así⁵⁶:

a) *Gastos de estancia*, con carácter general los importes que se justifiquen. En particular y para el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, cuando se desplacen por territorio nacional, no precisan de justificación los gastos de estancia inferiores a 15 euros diarios. Si el desplazamiento es a territorio extranjero, quedan exceptuados de justificar los gastos que no superen los 25 euros diarios. El exceso tributaria y por tanto entraría dentro de la base de cotización. E

b) *Gastos de manutención*. Si se pernocta, el importe de 53,34 € y 91,35 € por día, según se trate de territorio nacional o extranjero. Si no hay pernocta, el importe será de 26,67 € y 48,08 €, respectivamente. Para el personal de vuelo de las compañías aéreas, se tendrán en cuenta las cuantías que no excedan de 36,06 ó 66,11 €/día según se trate de desplazamientos dentro del territorio español o al extranjero. Es importante tener en cuenta que el empresario debe poder acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como el motivo o razón para ello. Respecto de los trabajadores con destino en el extranjero, tienen la consideración de dietas exentas, el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que

⁵¹ Apartado A del art. 23.2 del RCL.

⁵² La exclusión tendrá el alcance previsto en la normativa reguladora del IRPF (art. 9. A, 3, 4, 5 y 6 RD 439/2007).

⁵³ STSJ Murcia 21-1-2000 (AS 20).

⁵⁴ STSJ Madrid 21-3-1996 (AS 545).

⁵⁵ STS 28-1-1994 (RJ 389J).

⁵⁶ Art. 9 a) apartados 3, 4, 5 y 6 RIRPF.

obtendrían por trabajar en España respecto de sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluida la de beneficios, ayuda familiar y cualquier otro concepto⁵⁷.

En el caso de trabajadores sujetos a las relaciones laborales especiales de carácter dependiente quedan excluidos de la base de cotización los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas como consecuencia de desplazamientos realizados fuera del centro habitual de trabajo, para llevarlo a cabo en diferente municipio, independientemente de que se satisfagan directamente por el empresario o si se resarce de ellos el trabajador, con el límite indicado en el referido art. 9. B) b) del RIRPF⁵⁸.

c) Indemnizaciones por fallecimiento, traslados, suspensiones, despidos y ceses

El art. 26.2 ET excluye de la consideración de salario las cantidades que reciba el trabajador en concepto de «indemnizaciones por traslados, suspensiones o despidos». El objetivo principal que se persigue con su pago es la compensación o reparación de un daño o situación perjudicial o desfavorable para el trabajador que se puede producir a lo largo de la vida de su relación laboral y que se pretende resarcir a través del abono de la indemnización económica que proceda. Dicha compensación económica o indemnización puede surgir con motivo de un cambio del lugar de trabajo que implica un cambio de residencia (art. 40 ET); con ocasión de una suspensión del contrato de trabajo que conduce a un cese temporal de las prestaciones básicas que encierra el contrato de trabajo (art. 45 ET) o, bien cuando se produce la pérdida definitiva del puesto de trabajo por medio de despido (arts. 49.1.i y 54 ET). Por otro lado y en relación al despido debe tenerse en cuenta que durante la tramitación del proceso que resuelve la impugnación de un despido, se puede devengar, no solamente la indemnización que legalmente corresponde, sino los llamados salarios de tramitación, que corresponden a un período en el que el trabajador no presta sus servicios para la empresa, asimilándose por lo general por la doctrina judicial una compensación indemnizatoria complementaria que quedará excluida de la noción salarial. Estos salarios sólo corresponden en los despidos nulos y en los despidos improcedentes cuando el empresario opta por la readmisión o cuando el derecho de opción corresponde a los representantes de los trabajadores o delegados sindicales y, en este caso, cualquiera que sea el sentido de la opción (art. 56.2 ET).

Estas indemnizaciones quedan exentas en los siguientes términos⁵⁹:

⁵⁷ Art. 9 a) apartado 3º b) 4º del RIRPF.

⁵⁸ Art. 23.2 A).a) RCL.

⁵⁹ Art. 109 2. c) LGSS.

El art. 7 letra e) de la LRIF dispone que: «e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el 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.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.»

-Las indemnizaciones por fallecimiento, traslados y suspensiones del contrato hasta la cuantía máxima prevista en norma sectorial o convenio colectivo aplicable. El exceso se incluirá en la base de cotización prorrateándose a lo largo de los doce meses anteriores al mismo.

-Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, hasta la cuantía establecida con carácter obligatorio en el ET, en sus normas de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. No está comprendida en esta exclusión la cuantía establecida en convenio, pacto o contrato que supere la cuantía legalmente establecida.

Si se extingue el contrato con anterioridad al acto de conciliación, sólo quedará exenta la indemnización que no exceda de la que hubiera correspondido de haberse declarado el despido improcedente, siempre que no se trate de extinciones de mutuo acuerdo acordadas en el marco de planes por sistemas colectivos de bajas incentivadas.

-Las indemnizaciones por despido colectivo o por fuerza mayor (art. 51 ET) o por extinción objetiva del contrato de trabajo por causas económicas, organizativas, productivas o técnicas (art. 52 c) ET), quedará exenta la parte que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio para el despido improcedente.

Cuando se superen estos límites el exceso a incluir en la base de cotización se prorrateará a lo largo de los doce meses anteriores a aquel en que se produzca la circunstancia que lo motive.

-Prestaciones de seguridad social y mejoras voluntarias por incapacidad temporal

Se excluyen las prestaciones del sistema de seguridad social en todo caso⁶⁰. Téngase en cuenta que las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social no tienen carácter salarial (art. 26.2 ET), entre otras razones porque: a) su abono tiene su causa en que se ha actualizado una determinada contingencia cubierta por la Seguridad Social, no la prestación de un servicio; b) porque no es el empresario el que las abona (aunque en algunas tenga una responsabilidad colaborando obligatoriamente en su gestión); etc. Respecto a las mejoras voluntarias sólo quedan excluidas las relativa a la incapacidad temporal concedidas por las empresas (art. 23.2 C RCL)⁶¹. Las mejoras voluntarias a las que se refiere la exclusión son las denominadas mejoras directas de las prestaciones consistentes en determinadas cantidades dinerarias que completan la prestación básica que dispensa el sistema. La tipología suele ser muy variada y puede venir referida a cantidades a tanto alzado por ejemplo en casos de muerte del trabajador, complementos al subsidio de incapacidad temporal a cargo bien de la entidad gestora o colaboradora (en algunos convenios se les denomina plus de enfermedad,) etc. El cambio con respecto al régimen de su cotización anterior a la reforma de 2013 es sustancial, pues la exclusión afectaba en aquellos momentos a las mejoras en general, comprendiendo las aportaciones efectuadas por los empresarios a

⁶⁰ Ver art. 38 LGSS. Cosa distinta es que durante el percibo de determinadas prestaciones económicas permanezca la obligación de cotizar, caso de los subsidios de incapacidad temporal, maternidad, etc.

⁶¹ Ver art. 39 LGSS y Orden de 28 de diciembre de 1966.

los planes de pensiones y a los sistemas de previsión social complementaria de sus trabajadores a que se refieren los arts. 192 y 193 LGSS⁶².

-Asignaciones concedidas por las empresas destinadas a satisfacer gastos de estudios dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje del personal a su servicio, siempre que tales estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo. El cambio con respecto a la situación anterior también es importante. Con anterioridad a la reforma de 2013 también se excluían parcialmente estas asignaciones que eran consideradas asistenciales⁶³.

⁶² En las condiciones que fijaba el anterior art. 23.2 F, a) del RCL. Quedaban fuera las ayudas y otras cantidades dinerarias por gastos sanitarios entregadas por las empresas a sus trabajadores o asimilados tanto complementarían o no las prestaciones contributivas o no contributivas que percibiesen.

V. también la Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social de 30-4-1998, que disponía que las aportaciones efectuadas por los empresarios a Planes de Pensiones, así como a sistemas de previsión social complementaria a favor de sus trabajadores, estaban excluidas de la base de cotización a la Seguridad Social siempre que el beneficio obtenido por el interesado suponga un complemento de la percepción que le otorga el Sistema de la Seguridad Social en su modalidad contributiva, es decir, siempre que impliquen únicamente un plus de percepción sobre las prestaciones del Sistema de la Seguridad Social en su modalidad contributiva.

⁶³ El anterior art. 23.2 F, b) del RCL declaraba exentas las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios del trabajador o asimilado dispuestos u organizados por instituciones, empresarios o empleadores y financiados directamente por ellos para la capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características del puesto de trabajo. En caso contrario se consideraban retribuciones en especie. La exclusión también podía alcanzar a los gastos de manutención, estancia y locomoción que hubieran sido precisos para ello.

Recuérdese que dentro de este precepto también se comprendían como asignaciones asistenciales parcialmente excluidas de la cotización las siguientes percepciones: a) 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 al trabajador, de 12.000 € anuales; b) 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 concurran los requisitos exigidos en la normativa tributaria; c) la utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales de los empleados, tales como el uso de los espacios y locales destinados por los empresarios a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil de los hijos de sus trabajadores, así como la contratación de dicho servicio con terceros debidamente autorizados; d) las primas o cuotas satisfechas por el empresario en virtud de un contrato de seguro o de accidente laboral, enfermedad profesional o de responsabilidad civil del trabajador, así como, con los límites establecidos en el art. 42.2 f) de la LIRPF, las primas o cuotas que satisfaga el empresario para la cobertura de enfermedad común de los trabajadores; la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados a favor de los hijos de sus trabajadores, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado; y e) aquellas otras asignaciones que expresamente se establezcan por Ley o en ejecución de ella.

CUADRO RESUMEN							
CONCEPTO		LABORAL		SEGURIDAD SOCIAL		FISCALIDAD	
		Salarial	Extra-salarial	Incluido en la BC	Excluido de la BC	Exento	Computable
Gastos de locomoción		—	SI	—	Con factura el gasto total	Con factura el gasto total	—
				El exceso	Sin justificación: 0,19 €/Km	Sin justificación: 0,19 €/Km	El exceso
Dietas	Estancia	—	SI	—	Importe justificado	Importe justificado	El exceso
	Manutención	—	SI	El exceso	España: 53,34€/día Extranjero: 91,34€/ día	España: 53,34€/día Extranjero: 91,34€/ día	
	Pernocta	—	SI	El exceso	España: 26,67€/día Extranjero: 48,08€/día	España: 26,67€/día Extranjero: 48,08€/día	
	No pernocta	—	SI	El exceso	Personal de vuelo: -España: 36,06€/día -Extranjero: 48,08€/día	Personal de vuelo: -España: 36,06€/día -Extranjero: 48,08€/día	
Prestaciones de Seguridad Social		—	SI	NO	SI. CUANTÍA LEGAL	Prestaciones sanitarias	SI
Mejoras en las prestaciones de la Seguridad Social (incluidas aportaciones a planes de pensiones y otros sistemas alternativos)		—	SI	SI	Mejora de IT	—	SI
Indemnizaciones por fallecimiento, traslados y suspensiones		—	SI	El exceso	Hasta la cuantía máxima prevista en la norma sectorial o convenio aplicable	SI	—
Indemnizaciones por despido		—	SI	El exceso	En la cuantía establecida en el ET o la que se determine en sentencia	SI	El exceso de 180.000€
Gastos de estudios del trabajador o asimilado		—	SI	—	Importe íntegro	SI	—

5. LAS PERCEPCIONES EXTRASALARIALES Y SU COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

En el apartado anterior se han analizado distintas percepciones económicas que o no entran a formar parte de la base de cotización o bien solo en la medida de que superen determinada cuantía, por su carácter extra salarial. Conviene no obstante reseñar que además de tales percepciones hay otras también de carácter extra salarial sobre las que podían plantearse dudas acerca de su integración o cómputo en la base de cotización a la Seguridad Social.

El art. 26.2 del ET dispone que 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.

-Las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos».

La razón de la exclusión –como ya se dijo anteriormente– está en que tales percepciones no son obedecen a la contraprestación por el trabajo realizado. Es decir se abonan con ocasión del trabajo pero su causa no es la prestación de los servicios realizados, sino que obedece a otra finalidad como: a) en el caso de las indemnizaciones buscan compensar los gastos que al trabajador le han supuesto desempeñar su prestación de servicios; b) las prestaciones de la seguridad social buscan reparar o compensar las situaciones de necesidad provocadas por la actualización de los riesgos protegidos por el Sistema de Seguridad Social; y c) en lo concerniente a las indemnizaciones por traslados, suspensiones y despidos, su finalidad es resarcir el perjuicio sufrido por el trabajador ante un

cambio geográfico, la pérdida temporal de empleo y consiguiente retribución o bien extinción de la relación laboral y consiguiente pérdida de la retribución que le acompañaba.

Por otro lado tampoco debe olvidarse que resulta indiferente la calificación jurídica que se haya otorgado a las distintas percepciones económicas, ya sea por la negociación colectiva, o por la autonomía individual, si su auténtica naturaleza no responde a la denominación atribuida por las partes. La cuestión de si una concreta percepción económica es o no extra salarial o no depende, no de la denominación formal que se le atribuya, sino de su verdadera y real naturaleza⁶⁴.

El criterio asumido por la doctrina judicial es que todas las percepciones que pueda recibir un trabajador son en principio salariales salvo que se demuestre lo contrario. De tal manera que quien niegue el carácter salarial de una cantidad abonada al trabajador corre con la carga de la prueba, debiendo demostrar que la causa de su pago no corresponde a la contraprestación del trabajo realizado⁶⁵.

La trascendencia práctica de calificar una determinada percepción como salarial o no es obvia, por ejemplo: cálculo de salario en vacaciones (art. 38.1 ET); en tiempos de inactividad (art. 30 ET); o en caso de movilidad funcional (art. 39.3 ET; cálculo de los salarios de tramitación y indemnizaciones en caso de despido o extinción del contrato de trabajo (art. 56 ET); aplicación de las reglas sobre responsabilidad solidaria o subsidiaria en las situaciones de contrata (art. 42.2 ET), cesión a través de empresas de trabajo temporal (art. 16.3 [RCL 1994, 1555] LETT); aplicación de las reglas sobre inembargabilidad o sobre privilegios del crédito laboral, señaladamente; aplicación de los instrumentos de protección o garantía del salario a cargo Fondo de Garantía Salarial, que se contraen a la deuda estrictamente salarial debida (art. 33.1 ET); y lo mismo sucede con la protección de los créditos salariales, salvo –la indemnización legal por despido– (art. 32 ET). Pero también lo tiene en el ámbito de la Seguridad Social que es el que aquí nos ocupa.

Aquí tratará de aquellas percepciones extra salariales no analizadas en el apartado anterior como:

⁶⁴ Ver STS 9-2-1987 (RJ 800), que considera que la distinción entre salario y percepciones no salariales debe manifestarse que se trata de una diferenciación de carácter no nominalista, es decir, que la determinación de si una retribución debe ser considerada salario o no dependerá, no de la denominación que se le dé, sino de su auténtica naturaleza, tal y como reiteradamente ha sido interpretado por la jurisprudencia, existiendo en todo caso una vis atractiva del salario, de tal manera que se continuará presumiendo el carácter salarial de todo lo pagado al trabajador, sin perjuicio de que se pruebe lo contrario, tal y como igualmente han venido entendiendo las resoluciones judiciales. Es decir que la calificación que las partes otorguen a las cláusulas del convenio no vincula a los tribunales para examinar la naturaleza jurídica verdadera de su contenido, pues las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son y los convenios están sometidos al imperio de la ley, STS 19-6-1995 (RJ 5204).

⁶⁵ Ver STSJ Asturias 20-9-2013 (AS 2775), STSJ Cataluña 20-10-1999 (AS 3485) que señalan que debe partirse de la presunción general contenida en el art. 26.1 del ET, según la cual se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas que la empresa abona al trabajador, lo que supone que corresponde al empresario acreditar que las sumas supuestamente pagadas en concepto de dietas e indemnizaciones obedecen realmente a suplidos devengados por gastos realizados como consecuencia del trabajo que no tiene naturaleza salarial, lo que desplaza a la empresa la carga de acreditar que tales sumas de dinero correspondían realmente a gastos de dietas y transporte.

A) Pluses indemnizatorios o suplidos

Dentro de este primer grupo de percepciones extra salariales, se incluye cualquier partida económica que tenga como finalidad principal compensar al trabajador por los gastos que realiza a consecuencia de su actividad laboral; de este modo, con su abono el asalariado no obtiene ninguna ganancia o enriquecimiento en su patrimonio personal, sino que simplemente se resarce de un gasto ocasionado por el trabajo desempeñado⁶⁶. Entre ellas podemos considerar el denominado plus de quebranto de moneda. Este plus trata de compensar el riesgo que pueden tener los empleados que desempeñan funciones de pagos y cobros por los desajustes involuntarios de caja que pudieran sufrir⁶⁷. Pues bien, pese a su naturaleza extra salarial, queda dentro de la base de cotización a la seguridad social.

B) Plus de desgaste de útiles y herramientas

Su finalidad es la compensación de los gastos que soporta el trabajador cuando él mismo tiene que proporcionarse los instrumentos o medios de trabajo necesarios para desempeñar la actividad laboral. Normalmente, se prevé su abono por el desgaste del propio instrumental o por el gasto realizado por el trabajador, previa justificación del desembolso. Si bien tienen carácter extra salarial quedan dentro de la base de cotización a la seguridad social

C) Plus de vestuario

Se trata de la entrega de la ropa de trabajo o de su equivalente en dinero, cuando por lo común sea preceptivo llevar uniforme de trabajo o resulte conveniente la prestación laboral bajo una determinada indumentaria, incluyendo, normalmente, los gastos de mantenimiento y reparación del propio vestuario⁶⁸. Realmente este plus no reporta una ventaja patrimonial para el trabajador, sino que será destinado a cubrir los desembolsos necesarios para mantener en las condiciones adecuadas, la ropa de trabajo⁶⁹. También estos pluses extra salariales quedan incluidos en la base de cotización.

D) Plus de distancia o de transporte

La razón de este plus es la lejanía del centro de trabajo del núcleo de población de residencia de los trabajadores, cuando el recorrido de ida y vuelta al trabajo no se realiza en un medio de transporte facilitado por la empresa. Dicho plus representa una indemnización a favor del trabajador por el mayor tiempo invertido por éste para incorporarse diariamente a su puesto de trabajo, así como por las necesidades de mantenimiento y reparación del vehículo utilizado para acceder al centro de trabajo. Son presupuestos que generalmente concurren en el abono de este plus: que el centro de trabajo se encuentre localizado geográficamente fuera del casco urbano y que la empresa no ponga a disposición del trabajador un medio de transporte⁷⁰. En algunas ocasiones las empresas dadas la dificultad de

⁶⁶ Aunque derogada formalmente en 1994, nos puede seguir siendo de referencia útil la OM de 22-11-1973.

⁶⁷ V. STS 4-11-201994 RJ 8591.

⁶⁸ V. STCT 29-3-1989 (RTCT 154), STSJ Cataluña 23-12-2012 (AS 1317), TSJ Castilla y León 30-11-2011 (AS 2608).

⁶⁹ Ver STS 16-4-2010 (RJ 2855)

⁷⁰ Ver STSJ C. Valenciana 15-2-2010 (AS 1990)

su gestión acuerdan una cantidad fija por día trabajado, lo que supone en algunas ocasiones que sea objeto de controversia si mantiene o no su carácter extra salarial⁷¹. No pueden sentarse reglas generales acerca de cuándo el plus mantiene o pierde su condición de extra salarial sino que hay que hacer un análisis individualizado de cada caso. Con independencia de su carácter salarial o extra salarial son computables dentro de la base de cotización

E) Ayudas para el ocio de sus trabajadores y sus familiares

Las prestaciones que se pueden incluir entre estas ventajas o beneficios sociales son de muy distinta naturaleza; desde la entrega directa de cantidades en metálico, al modo de una gratificación, durante el período vacacional, hasta prestaciones en especie como viajes gratuitos o a precios reducidos, pasando por la posibilidad de utilizar temporalmente residencias de descanso o colonias veraniegas y por el uso gratuito o a un precio reducido de centros deportivos o recreativos para los trabajadores y sus familiares. Pese a su carácter extra salarial se integran también en la base de cotización.

F) Ayudas familiares

Se trata de cantidades dinerarias entregadas por la empresa a los asalariados, normalmente fruto de la negociación colectiva, en función de la situación familiar del trabajador, con la finalidad de sufragar o compensar, de algún modo, los gastos que se generan con el aumento de los miembros de la unidad familiar que no aportan ingresos a la misma.

Unas veces consisten en ayudas por el nacimiento de hijos; otras veces se establecen en atención a los familiares que convivan y estén a cargo del trabajador: en fin algunos convenios también prevén ayudas para los trabajadores con hijos minusválidos o disminuidos psíquicos.

Otra modalidad de ayuda familiar relativamente frecuente es la ayuda por defunción del trabajador que se concede al cónyuge o pareja de hecho, hijos o herederos, como compensación económica por su pérdida.

Todas estas prestaciones económicas se aproximan mucho a las prestaciones familiares otorgadas por la Seguridad Social, lo que justifica su exclusión del concepto de salario del art. 26.2 ET, si bien no de su cómputo en la base de cotización.

G) Otras liberalidades empresariales

Son múltiples las que podrían reseñarse como: las cestas o lotes de navidad⁷², entrega de décimos de navidad⁷³, regalos de reyes⁷⁴, ..., etc. Percepciones que no tiene carácter salarial pero que tras la reforma quedarían sujetas a cotización.

⁷¹ V. STS 17-1-2013 (RJ 2398).

⁷² Ver STS. 18-1-1996 (RJ 3249), TSJ Madrid 23-1-2012 (AS 178).

⁷³ Ver STSJ Cataluña 20-11-2009 (AS 39).

⁷⁴ Ver STSJ Madrid 10-6-1994 (AS 2719).

