

Os novos criterios de cotización á Seguridade Social polos distintos conceptos salariais

*The New Criteria of Social Security
Contributions by Various Wage Concepts*



LARA M. MUNÍN SÁNCHEZ

Xuíza substituta, doutora en Dereito e profesora de Dereito do Traballo na Escola
Universitaria de Relacións Laborais da Universidade da Coruña (UDC) (campus da Coruña)

Recibido: 30/06/2014

Aceptado: 30/07/2014

Resumo

A reforma operada a finais de 2013 cambia o sistema de cotización á Seguridade Social, de xeito que a partir da súa entrada en vigor se incluírán na base de cotización distintos conceptos que, até ese momento, estaban exentos, na idea do lexislador de que enmascaraban –por distintas razóns– remuneracións dos traballadores, pese a atribuílas a compensacións por gastos. Con este artigo preténdese resaltar cal era o réxime anterior e cales son as consecuencias que se producirán no futuro.

Palabras chave: Seguridade Social, salario, conceptos extrasalariais, cotización.

Abstract

Operated reform at the end of 2013 changes the system of contributions to Social Security and, from its validity, will be included in the contribution base different concepts which, up to that time, they were exempt, in the idea of the legislator that masking –for various reasons– remuneration of the employers, despite attributing them to compensation of expenses. This article is intent to highlight what the previous regime and what are the consequences that will occur in future.

Keywords: Social Security, Salary, Non-salary concepts, Contributions.

I. Introducción ao tema

1. A estrutura da retribución dos traballadores é un elemento relativamente sinxelo desde o punto de vista do artigo 26 do Estatuto dos traballadores¹ (ET), mais na práctica complicouse en boa medida por se lle iren incorporando de maneira máis ou menos acertada diversos conceptos que, baixo a súa configuración extrasalarial, son excluídos da base de cotización das prestacións da Seguridade Social, que é o que para efectos deste artigo interesa². Ocorre daquela, e en non poucas ocasións, que a estrutura salarial (o salario base, os complementos salariais e as gratificacións extraordinarias) expresada na nómina se ve alterada por se lle engadiren *pluses*, suplidos, complementos diversos, axudas de custo etc., os cales, malia o seu nome, non responden á función atribuída, de tal maneira que se converten en salario disimulado.

Fronte a esta situación veu rebelándose a xurisprudencia³ e tamén o lexislador, quen, a través do Real decreto lei 16/2013, do 20 de decembro, de medidas para favorecer a contratación estable e mellorar a empregabilidade dos traballadores, modificou o artigo 109 da Lei xeral da Seguridade Social⁴, co declarado obxectivo de «aclara a base de cotización das remuneracións tanto en metálico como en especie e para excluír desta as asignacións da empresa destinadas a formación e estudos dos traballadores cando tales estudos veñan esixidos polas actividades ou as características dos postos de traballo»⁵. Esa postura, con todo, non é nova, dado que co pano de fondo da recesión, a crise de confianza dos mercados financeiros e o

¹ Real decreto legislativo 1/1995, do 24 de marzo, polo que se aproba o texto refundido do Estatuto dos traballadores.

² Alén de contar con outros efectos máis rechamantes para os traballadores, por exemplo, no tocante ao cálculo da indemnización por despedimento.

³ Sen ánimo exhaustivo, entre outras moitas, véxanse as sentenzas do Tribunal Supremo do 22 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1615/2012; 28 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1737/2012; 29 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 245/2012; 29 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1301/2012; 30 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 941/2012; e 31 de xaneiro de 2013, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1745/2012.

En todas elas se sinala, respecto aos vixilantes de seguridade, que cando os *pluses* (por exemplo, *plus* de perigosidade, *plus* de nocturnidade, *plus* de radioscopia ou *plus* de festivos) encobren salario deben incluírse ao calcular a hora extra, porque «o salario ordinario unitario e total constitúe a base cuantitativa do correspondente ao da hora extraordinaria, de modo que dividindo o seu importe anual polo total de horas de traballo anuais pactadas ou establecidas obtense a realidade de cal sexa o valor da hora ordinaria».

⁴ Real decreto legislativo 1/1994, do 20 de xuño, polo que se aproba o texto refundido da Lei xeral da Seguridade Social.

⁵ Cfr. a exposición de motivos do Real decreto lei 16/2013, apartado II, parágrafo décimo terceiro.

insuportable desemprego⁶, xa o Real decreto lei 20/2012, do 13 de xullo, de medidas para garantir a estabilidade orzamentaria e o fomento da competitividade, introducira importantes cambios concernentes á cotización dalgúns elementos: por unha parte, desaparecen como conceptos non computables na base de cotización o quebranto de moeda, os suplidos (por desgaste de útiles ou ferramentas e adquisición de prendas de traballo), os produtos en especie concedidos voluntariamente polas empresas e as percepcións por matrimonio; e, pola outra, especificase moito máis a exención para as indemnizacións por falecemento e as correspondentes a traslados, suspensións e despedimentos.

No fondo, á parte dunha medida que algúns cualificaron como recatoria⁷, perséguese acabar coa fraude que supón denominar conceptos que son salariais, porque encobren remuneracións aos traballadores, con termos que negan *per se* esa natureza (axuda de custo, *plus*, suplido etc.), aínda que a teñan. E non está de máis lembrarmos que a natureza das institucións vén determinada pola realidade do contido que manifesta a súa execución, que debe prevalecer sobre o *nomen iuris* que errónea ou interesadamente poidan darlle as partes (ou da partida pola que se retribúan os traballadores), porque «os contratos teñen a natureza que se deriva do seu real contido obrigacional, independentemente da cualificación xurídica que lle deren as partes»⁸. Noutras palabras, declárase a «irrelevancia da cualificación que as partes outorguen a un contrato, sinalando que a natureza xurídica dun ente contractual vén determinada polo conxunto de dereitos e obrigas que se pactan e os que realmente se exercitan»⁹.

En definitiva, imponse unha obrigada inclusión na base de cotización á Seguridade Social de determinados conceptos retributivos (achegas a plans de pensións, cheques de restaurante, servizo de gardaría ou seguro médico), así como unha necesaria —e estrita— xustificación dos suplidos, o que endurecerá o réxime para evitar defraudacións e terá consecuencias beneficiosas para os traballadores para os fins de prestacións.

⁶ Véxase SEMPERE NAVARRO, A. V. (2012) «Medidas sociolaborales para garantizar la estabilidad presupuestaria y fomentar la competitividad (RDley 20/2012, de 13 de julio)» *Aranzadi Social* 5.

⁷ Cfr. EFE (2014) [en liña] «La ampliación de las bases de cotización hará que la Seguridad Social ingrese 1.000 millones» *expansion.com* 10/01/2014. Disponible no enderezo web <<http://tinyurl.com/hgtbqqy>>.

⁸ Véxanse as sentenzas do Tribunal Supremo do 19 de xuño de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 4883/2005; 10 de xullo de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1412/2006; 20 de xuño de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 2394/2006; 7 de novembro de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 2224/2006; e 12 de decembro de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 2673/2006.

⁹ Véxanse as sentenzas do Tribunal Supremo do 29 de decembro de 1999, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1093/1999; e 3 de maio de 2005, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 2606/2004.

II. O salario e os seus conceptos

2. O artigo 26.1 do ET parte dun concepto amplo de salario e establece que «se considerará salario a totalidade das percepcións económicas dos traballadores, en diñeiro ou en especie, pola prestación profesional dos servizos laborais por conta allea, xa retribúan o traballo efectivo, calquera que for a forma de remuneración, ou os períodos de descanso computables como de traballo»¹⁰.

Esta concepción omnicompreensiva supuxo que a doutrina xurisprudencial estableza «a presunción *iuris tantum* de que todo o que recibe o traballador da empresa lle é debido no concepto amplo de salario, con todas as importantes consecuencias que tal conclusión comporta, debendo só xogar as excepcións legais cando a súa existencia quede probada»¹¹ (a denominada «idea-forza da “totalidade”»)¹²; sequera cumpra combinala coas exclusións establecidas no parágrafo segundo do mesmo precepto estatutario, que di que «non terán a consideración de salario as cantidades percibidas polo traballador en concepto de indemnizacións ou suplidos polos gastos realizados como consecuencia da súa actividade laboral, as prestacións e indemnizacións da Seguridade Social e as indemnizacións correspondentes a traslados, suspensións ou despedimentos». Conceptos todos eles que se van relacionar co artigo 109 da Lei xeral da Seguridade Social¹³, que é o precepto que define cal é a base de cotización para todas as continxencias, ao precisar que «estará constituída pola remuneración total, calquera que for a súa forma ou denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual teña dereito a percibir o traballador ou asimilado»; para alén de que esa ampla definición do salario podería ter importantes consecuencias sobre o cálculo da indemnización por despedimento (aínda que algunha autorizada doutrina o descarta¹⁴, ao entender independentes unha e outra, outra corrente reflicte a súa relación)¹⁵.

¹⁰ Segundo CASTRO CONTE, M. (2011) «El salario en especie tras la Ley 35/2010» *Aranzadi Social* 9, o salario cumpre unha función social, ao ser concibido como medio de subsistencia dos traballadores e das súas familias, tal e como se deduce do artigo 35 da Constitución española, que recolle o dereito a unha remuneración suficiente. O seu recoñecemento constitucional é debido á concepción do salario «na súa dimensión social, como medio de vida non só do traballador, senón tamén da súa familia, que actualmente ninguén discute». Cfr. DEL VALLE GIL, J. M. (2002) *La protección legal de la suficiencia del salario*. Madrid, Dyckinson, p. 34.

¹¹ Véxase a Sentenza do Tribunal Supremo do 12 de febreiro de 1985, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 636.

¹² Véxase VIDA SORIA, J.; MONEREO PÉREZ, J. L. e MOLINA NAVARRETE, C. (2011) *Manual de derecho del trabajo*. Granada, Comares, p. 568.

¹³ Real decreto lexislativo 1/1994, do 20 de xuño, polo que se aproba o texto refundido da Lei xeral da Seguridade Social.

¹⁴ Cfr. SEMPERE NAVARRO, A. V. (2014) «Cambios en la base de cotización y el papel de la TGSS (el nuevo artículo 109 LGSS)» *Aranzadi Social* 1.

¹⁵ Cfr. VIDA SORIA, J.; MONEREO PÉREZ, J. L. e MOLINA NAVARRETE, C. (2011) *op. cit.*, p. 569.

3. Por tanto, en principio a este respecto só interesará o que sexa salario, porque só este exclusivamente integrará a base de cotización, de tal forma que todo o que os traballadores non reciban a cargo do patrimonio dos seus empregadores non poderá considerarse así nin incluírse naquela, como tampouco o que perciban como compensación polos gastos que lles ocasionase o desenvolvemento do traballo, prestacións da Seguridade Social ou indemnizacións e outras compensacións fixadas para unha colectividade. Cada un destes conceptos precisa dunha sucinta atención:

a) **A contraprestación que non procede do empresariado** entraña que non poidan considerarse salario as percepcións que os traballadores poidan chegar a asumir por conta da Seguridade Social, nin –e este é o grupo máis importante– as propinas, que son aquelas cantidades entregadas por terceiras persoas que reciben os servizos prestados polos empregados e que son moi frecuentes nalgunhas actividades sectoriais (hostalaría, transporte, actividades recreativas e de ocio, por exemplo)¹⁶. No caso das propinas, ao non seren pagadas polos empregadores, debe excluírse o seu carácter salarial¹⁷ (artigo 6 do Convenio da Organización Internacional do Traballo núm. 172, do 25 de xuño 1991; Boletín Oficial do Estado de 3 marzo 1994)¹⁸, mesmo nos casos en que sexa a empresa a que as recolla e distribúa segundo criterios pactados (nos denominados «truncos de propinas»)¹⁹.

¹⁶ Véxase MARTÍN VALVERDE, A.; RODRÍGUEZ-SAÑUDO GUTIÉRREZ, F. e GARCÍA MURCIA, J. (2011) *Derecho del trabajo*. Madrid, Tecnos, p. 612.

¹⁷ Véxase a xa afastada Sentenza do Tribunal Supremo do 17 de maio de 1974, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 2146, e as que a seguiron: para todas, as do 1 de marzo de 1986, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 1177; 10 de xullo de 1986, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 4012; 10 de novembro de 1986, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 6306; 9 de outubro de 1989, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 7132; 25 de outubro de 1989, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 7435; e 23 de maio de 1991, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 3921.

De acordo coa Sentenza do Tribunal Supremo do 1 de marzo de 1986, o salario «é a contraprestación pecuniaria ou en especie que ha de aboar o empresario ao traballador pola súa tarefa e (...) non terán consideración salarial as propinas procedentes dos xogadores que non son contraprestación de traballo correlativas ao beneficio que obtén o empresario por facer seu o resultado, e que non están obrigados a pagar, senón que proveñen dos clientes que a realizan por liberalidade, en razón dos servizos prestados ao doador (artigo 619 do Código civil) ou mellor impelidos a eles por un uso social que lles fai regalalas cando gañan, sen obriga ningunha xurídica do seu aboamento, mais estando a súa práctica totalmente consolidada». Esta sentenza engade que «do empresario non proceden as propinas dos traballadores do Casino que como sinala o xulgador, non integran o acervo patrimonial da empresa por máis que proporcione a “ocasión” de obtelas».

¹⁸ Artigo 6 do Convenio da Organización Internacional do Traballo núm. 172:

«1. O termo «propina» significa o diñeiro que o cliente dá voluntariamente ao traballador, alén do que debe pagar polos servizos recibidos.

2. Independentemente das propinas, os traballadores interesados deberán recibir unha remuneración básica que será aboada con regularidade».

¹⁹ Véxase VIDA SORIA, J.; MONEREO PÉREZ, J. L. e MOLINA NAVARRETE, C. (2011) *op. cit.*, p. 567.

b) Canto á **contraprestación que non reciba en función do seu traballo e polos períodos de descanso computables como de traballo**, é evidente que hai determinados tempos en que os empregados non prestan servizos, mais que se computan como de tempo de traballo e son pagados; a saber: o descanso semanal e en días festivos, as vacacións anuais, as ausencias xustificadas ao traballo con dereito a retribución ou incluso aquelas interrupcións do traballo alleas á vontade dos traballadores que non dean lugar á recuperación do tempo, sempre que deban ser retribuídas en virtude de precepto legal ou pactado (artigo 30 do ET²⁰).

c) No entanto, o propio precepto estatutario reproducido antes –o artigo 26.2– exclúe determinadas cantidades que, recibidas polos traballadores no marco da relación de traballo ou como consecuencia dela, non poden ser cualificadas como salario ao faltarlles o carácter de contraprestación polos servizos realizados:

– En primeiro lugar, as cantidades percibidas polos traballadores en concepto de indemnización ou suprido polos gastos efectuados como consecuencia da súa actividade laboral. Entre elas cómpre citarmos o suposto das axudas de custo, cantidades destinadas a cubriren os gastos de manutención e aloxamento cando os traballadores se ven obrigados a prestaren eventualmente o seu traballo nun lugar distinto ao da súa residencia e contrato, reguladas na súa percepción e contía polos convenios colectivos; tamén é o caso do *plus* de transporte e do «*plus* de distancia», compensacións de gastos de desprazamento dentro da localidade en que se traballa, e do *plus* de vestiario, compensación pola conservación do uniforme de traballo²¹.

– En segundo lugar, as prestacións e indemnizacións da Seguridade Social, e iso aínda que sexan aboadas polas empresas en virtude do sistema de colaboración ou sexan consecuencia do establecemento dun sistema de melloras voluntarias.

– En terceiro lugar, as indemnizacións correspondentes a traslados, suspensións ou despedimentos. Esta última expresión comprenderá todo tipo de extinción indemnizada do contrato de traballo, sexa disciplinario improcedente, sexa obxectivo, colectivo, a finalización dun contrato de traballo temporal ou a resolución do contrato laboral²².

²⁰ Artigo 30 do ET:

«Se o traballador non puidese prestar os seus servizos unha vez vixente o contrato porque o empresario se atrasase en darlle traballo por impedimentos imputables a si mesmo e non ao traballador, este conservará o dereito ao seu salario, sen que poida facérselle compensar o que perdeu con outro traballo realizado noutro tempo».

²¹ Véxase MARTÍN VALVERDE, A.; RODRÍGUEZ-SANUDO GUTIÉRREZ, F. e GARCÍA MURCIA, J. (2011) *op. cit.*, pp. 614 e 61.

²² Xa o sexa por exercicio da acción resolutoria xeral do artigo 50 do ET, xa o sexa polas accións resolutorias especiais nos supostos de mobilidade xeográfica (artigo 40 do mesmo texto) ou de modificacións substanciais das condicións de traballo (artigo 41 do mesmo texto).

– E finalmente, tamén quedarían excluídos aqueles beneficios empresariais de carácter material referidos a unha colectividade indeterminada de traballadores e outros que non se correspondan exactamente coa fórmula do artigo 26.1, como servizos recreativos, culturais, gardarías, economatos laborais ou a subministración gratuíta ou a baixo custo de produtos da empresa; mesmo se excluíu o suposto da «cesta de Nadal»²³ ou os regalos de Reis, entregados libremente polo empresariado²⁴.

4. Entre tanto, terá relevancia para os fins cotizatorios todo o que poida considerarse legal ou xurisprudencialmente salario, porque será obxecto de cotización. Ao respecto, o artigo 26.3 do ET dispón o seguinte: «mediante a negociación colectiva ou, no seu defecto, o contrato individual determinarase a estrutura do salario», que, así e todo, deberá comprender «o salario base (...) e, no seu caso, complementos salariais».

Nos termos descritos polo devandito precepto estatutario, xa que logo, a estrutura salarial é un sistema integrado que fixa e ordena as percepcións económicas dos traballadores pola prestación profesional de servizos por conta e baixo dependencia allea, constituída por un salario base e –de ser o caso– complementos salariais que retribúen o tempo de traballo efectivo e os períodos de descanso computables como traballo²⁵. Daquela, é necesario detérmonos no salario base, nos complementos salariais e nas gratificacións extraordinarias, que aínda que non están previstas no artigo 26, deben entenderse como integradas na estrutura salarial pola vía do artigo 31 do ET²⁶.

a) O **salario base** é definido polo artigo 26.3 como a «retribución fixada por unidade de tempo ou de obra», e considérase o elemento básico da estrutura do salario, o que revela unha dupla condición:

²³ Cfr. ASQUERINO LAMPARERO, M. J. (2011) «La condición más beneficiosa: una visión general» *Aranzadi Social* 7.

²⁴ Véxanse as sentenzas do Tribunal Supremo do 21 de febreiro de 1994, recurso de casación ordinaria n.º 3773/1992; e 18 de xaneiro de 1996, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 1217/1995.

²⁵ Véxase VIDA SORIA, J.; MONEREO PÉREZ, J. L. e MOLINA NAVARRETE, C. (2011) *op. cit.*, p. 670.

²⁶ Artigo 31 do ET:

«O traballador ten dereito a dúas gratificacións extraordinarias ao ano, unha delas con ocasión das festas de Nadal e a outra no mes que se fíxe por convenio colectivo ou por acordo entre o empresario e os representantes legais dos traballadores. Igualmente fixarase por convenio colectivo a contía de tales gratificacións.

Non obstante, poderá acordarse en convenio colectivo que as gratificacións extraordinarias se rateen nas doce mensualidades».

– Por un lado, trátase da remuneración fundamental dos traballadores, a máis importante do punto de vista cuantitativo; afirmación que como regra xeral pode manterse, aínda que na práctica son posibles as excepcións, tendo conta que certos complementos, ou a suma de todos eles, chegan a igualar ou mesmo superar a cifra do salario base (por exemplo, no caso das comisións percibidas por un/ha vendedor/a).

– E, por outro lado, é o elemento que serve de base para o cálculo dos complementos, establecidos normalmente en función dunha porcentaxe do salario base ou un número determinado de unidades deste; ocorre que isto tamén pode manterse só como regra xeral, que coñece igualmente excepcións²⁷.

b) Os **complementos salariais** poden definirse como as cantidades que se engaden ao salario base pola concorrencia na relación de traballo, xunto á realización da prestación laboral, doutras causas específicas expresamente previstas para tales efectos²⁸. O artigo 26.3 do ET remite á negociación colectiva a identificación destes complementos, mais impón unha clasificación xeral en función das circunstancias que deben contemplarse para o recoñecemento do dereito dos traballadores a eles; a saber: «condicións persoais do traballador», «traballo realizado» e «situación e resultados da empresa».

c) E, por último, as **gratificacións extraordinarias**, tamén chamadas «pagas extras», que non son en absoluto e malia a súa denominación cantidades libremente decididas polo empresariado á súa vontade, pois teñen carácter obrigatorio; orixináronse historicamente coa finalidade de lles proporcionar aos traballadores un incremento da súa retribución en momentos en que os seus gastos, por motivos extraordinarios, poden aumentar²⁹. No precepto estatutario específico (o xa citado artigo 31 do ET) prevense dúas: unha «con ocasión das festas de Nadal» e outra «no mes que se fixe por convenio colectivo ou por acordo entre o empresario e os representantes legais dos traballadores»; esta última adoita axustarse ao comezo do período estival, que é cando se gozan as vacacións anuais (artigo 38 do ET), aínda que se permite o seu rateo nas doce mensualidades.

²⁷ Véxase MARTÍN VALVERDE, A.; RODRÍGUEZ-SAÑUDO GUTIÉRREZ, F. e GARCÍA MURCIA, J. (2011) *op. cit.*, p. 617.

²⁸ Véxase MARTÍN VALVERDE, A.; RODRÍGUEZ-SAÑUDO GUTIÉRREZ, F. e GARCÍA MURCIA, J. (2011) *op. cit.*, p. 618.

²⁹ Véxase MARTÍN VALVERDE, A.; RODRÍGUEZ-SAÑUDO GUTIÉRREZ, F. e GARCÍA MURCIA, J. (2011) *op. cit.*, p. 621.

III. Base de cotización dos traballadores

5. En calquera caso, cómpre lembrarmos que o obxecto da cotización está constituído pola cota, que é a cantidade de diñeiro que os suxeitos obrigados deben pagar á Seguridade Social, de acordo co artigo 6 do Real decreto 2064/1995, do 22 de decembro, polo que se aproba o Regulamento xeral sobre cotización e liquidación doutros dereitos da Seguridade Social³⁰. A devandita cota virá determinada por dous elementos: un é a base de cotización; e o outro é o tipo ou a porcentaxe que debe aplicarse.

De acordo co artigo 23.1 do Real decreto 2064/1995, o primeiro –que é o que aquí interesa– pode definirse da seguinte maneira: «a base de cotización (...) estará constituída pola remuneración total, calquera que for a súa forma ou denominación, que, con carácter mensual, teña dereito a percibir o traballador ou a que efectivamente perciba de ser esta superior, por razón do traballo que realice por conta allea», así como os conceptos rateables. Esa remuneración (art. 23.1.b) inclúe «a totalidade das percepcións económicas recibidas polos traballadores, en diñeiro ou en especie e xa retribúan o traballo efectivo ou os períodos de descanso computables como de traballo», coas exclusións que se determinan regulamentaria ou legalmente.

Porén, non pode esquecerse que o salario ten carácter bruto e, en consecuencia, actúa como base para todas as retencións e deducións, que son de carácter fiscal e da Seguridade Social –entre as que terá que incluírse a parte da cotización a cargo dos traballadores–; como a xurisprudencia salientou³¹ esas operacións deben levarse a cabo no momento do seu aboamento, xa sexa na data ordinaria, xa sexa nunha data posterior como consecuencia dunha reclamación salarial; aínda que tamén han de efectuarse tendo en conta que o artigo 26.4 do ET dispón que «todas as cargas fiscais e de Seguridade Social a cargo do traballador serán satisfeitas por el, sendo nulo todo pacto en contrario».

É por iso que se pode afirmar que todo o que perciben os traballadores polo seu salario está incluído na base de cotización, que será o elemento básico para, despois, calcular os subsidios ou as pensións³² (desemprego, incapacidade temporal, incapacidade permanente, xubilación etc.) a que teñan dereito, coa salvidade daqueles conceptos

³⁰ Pode consultarse, máis extensamente, BLASCO LAHOZ, J. F. e LÓPEZ GANDÍA, J. (2013) *Curso de Seguridad Social*. Valencia, Tirant Lo Blanch, p. 211 e ss.; ou SÁNCHEZ-TERÁN HERNÁNDEZ, J. M. (1998) «El nuevo desarrollo reglamentario de las Bases de Cotización al Régimen General de la Seguridad Social» *Información Laboral* 28.

³¹ Véxase a Sentenza do Tribunal Supremo do 5 de decembro de 2007, recurso de casación para a unificación da doutrina n.º 4066/2006.

³² Diferenciando ambos os conceptos na maneira clásica de temporais ou vitalicios.

excluídos. O problema –xa adiantado– é que tradicionalmente estas excepcións (axudas de custo, suplidos etc.) foron usadas para encubriren o que é salario, de tal forma que tanto os traballadores como os empresarios se ven beneficiados nun plano inmediato (aboan menos cotizacións sociais e liberan máis recursos) a custa do sistema da Seguridade Social; ora ben, os empregados resultan prexudicados nun plano mediato, porque ao reducirse a súa base de cotización, tamén o fai a contía dunha eventual pensión ou subsidio. Todo isto á marxe –repítese– dos efectos que se poden producir noutros ámbitos (por exemplo, o propio da relación laboral), a pesar de que se veña advertindo de que é erróneo identificar o salarial como cotizable e o extrasalarial como non cotizable³³, pois a Seguridade Social é un ordenamento cerrado que posúe as súas propias regras³⁴.

Xa na reforma operada polo Real decreto lei 20/2012, do 13 de xullo, de medidas para garantir a estabilidade orzamentaria e o fomento da competitividade, se incidiu sobre o elemento problemático da base de cotización: as exclusións que están recollidas nos artigos 109 da Lei xeral da Seguridade Social e 23.2 do Regulamento xeral sobre cotización; e tamén se introduciron importantes cambios atinentes á cotización dalgúns elementos. Por unha parte, desaparecen como conceptos non computables na base de cotización o quebranto de moeda, os suplidos (por desgaste de útiles ou ferramentas e adquisición de prendas de traballo), os produtos en especie concedidos voluntariamente polas empresas e as percepcións por matrimonio; e, pola outra, especificase moito máis a exención para as indemnizacións por falecemento e as correspondentes a traslados, suspensións e despedimentos. Así e todo, a devandita reforma –coa pretensión de atallar as fraudes– non se considerou suficiente para atinxir unha plena cotización por todos os conceptos salariais percibidos polos traballadores.

IV. A base de cotización após a última reforma sobre a materia

6. A reforma do artigo 109 da Lei xeral da Seguridade Social está dando lugar a múltiples interrogantes sobre se certos conceptos, até agora excluídos total ou parcialmente, seguen a estar excluídos ou non, e sobre se continúan sendo de aplicación as pautas marcadas no Regulamento xeral sobre cotización –Real decreto 2064/1995– e na normativa do imposto sobre a renda das persoas físicas a que se remite³⁵.

³³ Cfr. SEMPERE NAVARRO, A. V. (2014) *op. cit.*

³⁴ Véxanse as sentenzas do Tribunal Supremo do 2 de novembro de 1989, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 7791; 24 de abril de 1990, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 3140; e 4 de maio de 1992, *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* 3668. Todas elas corresponden á Sala Terceira.

³⁵ Cfr. SEMPERE NAVARRO, A. V. (2014) *op. cit.*

O motivo está na importante viraxe dada polo Real decreto lei 16/2013, do 20 de decembro, de medidas para favorecer a contratación estable e mellorar a empregabilidade dos traballadores, co declarado obxectivo de «conseguir a sustentabilidade no sistema da Seguridade Social», grazas á cal distintos conceptos salariais pasaron a integrar a base da cotización dos traballadores, de tal xeito que agora só os que expresamente se exclúen –e na forma en que se fai– poderán evitar ser computados na base de cotización³⁶.

O resultado é evidente: increméntase a base de cotización, agás que xa se cotizase pola base máxima; e, na inmensa maioría de supostos, a nova regulación aumenta o custo («cargas sociais», en desafortunada aínda que estendida terminoloxía) para os empregadores e diminúe o salario líquido para os traballadores, porque tamén medra a súa achega³⁷. O cambio é tan importante que a propia Tesourería Xeral da Seguridade Social (TXSS) está distribuindo un boletín que trata de poñer en claro a situación, pese a que carece de valor normativo³⁸; é máis, xerouse un clima tal de desconcerto e dificultades entre os operadores xurídicos, que a TXSS tivo que ditar unha Resolución de 23 de xaneiro de 2014 en que se dispón que «os referidos conceptos poderán ser obxecto de liquidación complementaria e ingreso, sen aplicación de recargo ou interese ningún, até o 31 de maio de 2014», o que implica a asunción das dificultades inherentes ao novo sistema.

7. É preciso facermos mención, de maneira sucinta, aos conceptos excluídos polo artigo 109.2 da Lei xeral da Seguridade Social, posto que son *numerus clausus* e, daquela, só eles quedan fóra da nova base de cotización:

a) Os **gastos de locomoción, axudas de custo e gastos de viaxe**, é dicir:

– «a) As asignacións para gastos de locomoción do traballador que se desprace fóra do seu centro habitual de traballo para realizar este en lugar distinto, cando utilice medios de transporte público, sempre que o importe dos ditos gastos se xustifique mediante factura ou documento equivalente»;

– e «b) As asignacións para gastos de locomoción do traballador que se desprace fóra do seu centro habitual de traballo para realizar este en lugar distinto, non comprendidos no apartado

³⁶ A enumeración legal de partidas non cotizables constitúe un *numerus clausus*. Cfr. Sentenza do Tribunal Superior de Xustiza de Madrid do 28 de setembro de 2012, recurso n.º 156/2010, Sala do Contencioso-Administrativo.

³⁷ SEMPERE NAVARRO, A. V. e SAN MARTÍN MAZZUCCONI, C. (2014) «Contenido sociolaboral del RDley 16/2013 y de la Ley 22/2013, de 23 diciembre» *Aranzadi Social* 11.

³⁸ Véxase TESOURERÍA XERAL DA SEGURIDADE SOCIAL (2013) [en liña] *Boletín de Noticias RED* 10/2013. Dispoñible no enderezo web <<http://www.seg-social.es/prdi00/groups/public/documents/binario/178628.pdf>>.

anterior, así como para gastos normais de manutención e estadia xerados en municipio distinto do lugar do traballo habitual do perceptor e do que constituía a súa residencia, na contía e co alcance previstos na normativa estatal reguladora do imposto sobre a renda da persoas físicas».

O que se fixo é especificar máis os supostos que antes se remitía ao desenvolvemento regulamentario, alén de se incrementaren os controis debidos para a súa xustificación. Á parte, déixase de mencionar os *pluses* de transporte urbano e de distancia como conceptos exentos, de maneira que, con independencia do seu réxime tributario, pasan a integrar a base de cotización na súa totalidade.

b) As indemnizacións por falecemento e as correspondentes a traslados, suspensións e despedimentos, a que se dedica a epígrafe c) do artigo 109.2 da Lei xeral da Seguridade Social:

«As indemnizacións por falecemento e as correspondentes a traslados e suspensións estarán exentas de cotización até a contía máxima prevista en norma sectorial ou convenio colectivo aplicable.

As indemnizacións por despedimento ou cesamento do traballador estarán exentas na contía establecida con carácter obrigatorio na Lei do Estatuto dos traballadores, na súa normativa de desenvolvemento ou, no seu caso, na normativa reguladora da execución de sentenzas, sen que poida considerarse como tal a establecida en virtude de convenio, pacto ou contrato.

Cando se extinga o contrato de traballo con anterioridade ao acto de conciliación, estarán exentas as indemnizacións por despedimento que non excedan da que correspondería no caso de que este fose declarado improcedente, e non se trate de extincións de mutuo acordo no marco de plans ou sistemas colectivos de baixas incentivadas.

Sen prexuízo do disposto nos parágrafos anteriores, nos supostos de despedimento ou cesamento como consecuencia de despedimentos colectivos, tramitados de conformidade co disposto no artigo 51 da Lei do Estatuto dos traballadores, ou producidos polas causas previstas na letra c) do artigo 52 da citada lei, sempre que en ambos os casos se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de produción ou por forza maior, quedará exenta a parte de indemnización percibida que non supere os límites establecidos con carácter obrigatorio no mencionado Estatuto para o despedimento improcedente».

Neste elemento non houbo ningún cambio, dado que se manteñen os termos previos á reforma.

c) As prestacións da Seguridade Social e as súas melloras, que figuran na epígrafe d) do artigo 109.2 da Lei xeral da Seguridade Social:

«As prestacións da Seguridade Social, as melloras das prestacións por incapacidade temporal concedidas polas empresas e as asignacións destinadas por estas para satisfacer gastos de

estudos dirixidos á actualización, capacitación ou reciclaxe do persoal ao seu servizo, cando tales estudos veñan esixidos polo desenvolvemento das súas actividades ou as características dos postos de traballo».

As prestacións da Seguridade Social seguen excluídas como foi tradicional. Porén, prodúcese un cambio no que se refire ás melloras, porque as únicas que permanecen exentas son as das prestacións por incapacidade temporal; por tanto, calquera outra mellora –por exemplo, as achegas debidas a plans de pensións– quedou incorporada á base de cotización.

d) As **horas extraordinarias** –epígrafe e)–, «salvo para a cotización por accidentes de traballo e enfermidades profesionais da Seguridade Social». É un elemento que non mudou e que sempre estivo excluído nas continxencias comúns.

Ficaron fóra da exclusión –e, xa que logo, incluídos na base reguladora– os *pluses* de transporte urbano e de distancia; as doazóns promocionais; a entrega de accións ou participacións; as asignacións para gardaría e axudas ao estudo dos fillos dos empregados; as primas ou cotas de seguros médicos; e a prestación de servizo de comidas ou fórmulas indirectas mediante cheques de restaurante ou sistemas similares. Malia que aparecen recollidos no artigo 23 do Regulamento de cotización, estes conceptos enténdense abrogados pola modificación da lei que desenvolve e, daquela, agora será necesario cotizar por eles, ao integraren a base de cotización á Seguridade Social³⁹.

³⁹ Cfr. TRILLO GARCÍA, A. R. (2014) «La reforma continua de la Seguridad Social» *Actualidad Jurídica Aranzadi* 879.