

**DAMIÁN BENEYTO CALABUIG**

*Inspector de Trabajo y Seguridad Social*

**Extracto:**

**E**STE comentario aborda la reforma de la base de cotización a la Seguridad Social efectuada por el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre, que modifica el artículo 23 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (este artículo ya fue modificado por el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre).

En tal norma se concretan, por remisión al ordenamiento tributario, cuáles son los productos en especie que se incluyen en la base de cotización y su valoración. Se establece el concepto legal de dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, pluses de transporte urbano y de distancia, quebranto de moneda, desgaste de útiles y herramientas, adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo y los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas, determinándose su exclusión de la base de cotización hasta un determinado límite (el establecido en las normas tributarias, o el 20% del salario mínimo interprofesional, según los casos), siendo cotizable el exceso sobre tales límites. Por último, se definen y concretan las mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social y las asignaciones asistenciales, a efectos de su exclusión de la base de cotización.

A través de estas páginas se ofrece al lector la forma de proceder al correcto cálculo y determinación de la base de cotización mensual de cada trabajador, analizándose de forma pormenorizada los conceptos cotizables y los conceptos excluidos de cotización a la Seguridad Social.

---

## Sumario:

---

### Introducción.

#### I. Conceptos cotizables.

1. Las percepciones en especie.
2. El complemento o plus de disponibilidad.
3. Las ayudas para comidas.
4. La compensación económica de las vacaciones no disfrutadas.
5. Plus de desplazamiento y gastos locales abonados por prestar servicios profesionales continuados en el extranjero.
6. Bonificaciones de impuestos.
7. Plus extrasalarial excluido de cotización por convenio colectivo.
8. Aumentos lineales de convenio colectivo que califica como concepto no salarial excluido de cotización.
9. Plus extrasalarial de ayuda a la cultura previsto en convenio colectivo.
10. Bolsa de vacaciones.

#### II. Conceptos excluidos de cotización.

1. Dietas y asignaciones para gastos de viaje. Especialidades en el sector de la construcción.
2. Gastos de locomoción.
3. Pluses de transporte urbano y de distancia.
4. Las indemnizaciones por fallecimiento.
5. Las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones, despidos y ceses.
6. Quebranto de moneda.
7. Desgaste de útiles o herramientas.
8. Adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo.
9. Productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.
10. Percepciones por matrimonio.
11. Las prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras.
12. Las asignaciones asistenciales.
13. Las horas extraordinarias.
14. Retornos percibidos por los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado.

## INTRODUCCIÓN

La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General de la Seguridad Social está 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», añadiéndose que «las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los 12 meses del año (art. 109.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, en adelante TRLGSS).

Se considera remuneración, a efectos de su inclusión en la base de cotización, la totalidad de las percepciones económicas recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie, y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los **conceptos siguientes, en cuanto excedan de los límites o cuantías que se señalan** para cada uno de ellos [art. 23.1 del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (en adelante RGCL), en redacción introducida por el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre]:

- Dietas y asignaciones para gastos de viaje.
- Gastos de locomoción.
- Pluses de transporte urbano y de distancia o equivalentes o que les sustituyan.
- Quebranto de moneda.
- Indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas.
- Indemnizaciones por adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo.
- Productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.
- Entrega de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado.

- Los gastos de manutención, estancia y locomoción en el supuesto de gastos de estudio del trabajador o asimilado.
- Entrega de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social.
- Las primas o cuotas satisfechas por el empresario a entidades aseguradoras para la cobertura de la enfermedad común del trabajador.

Debemos destacar que el TRLGSS no utiliza el término «salario», sino otro, el de «remuneración total», al que además se añade la matización de «cualquiera que sea su forma o denominación» lo que evidencia la intención abarcadora de la norma.

## I. CONCEPTOS COTIZABLES

Del artículo 109.1 del TRLGSS resulta que la base de cotización al Régimen General coincide con la retribución o remuneración total que es el salario real percibido por el trabajador. Y por remuneración o retribución salarial se entiende lo siguiente:

1. El **salario base**: es el establecido para cada categoría profesional por norma legal o convenio colectivo. Y en su defecto el salario mínimo profesional.
2. Los **complementos salariales**, que pueden ser:
  - Personales: tales como antigüedad, títulos, idiomas o conocimientos especiales.
  - De puesto de trabajo: penosidad, toxicidad, peligrosidad, suciedad, máquinas, vuelo, navegación, embarque, turnos, trabajos nocturnos...
  - De trabajo realizado (de calidad o cantidad de trabajo): primas, incentivos, pluses de actividad, asistencia, asiduidad, horas extraordinarias...
  - De vencimiento periódico superior al mes: gratificaciones extraordinarias o participación en beneficios.
  - De situación y resultados de la empresa: participación en beneficios reales de la empresa, objetivos...
  - En especie: manutención, alojamiento, casa-habitación... (su cuantía no podrá exceder del 30% del salario total de la suma del salario en dinero y en especie).

La conclusión práctica es que todas las percepciones económicas de carácter salarial se han de reconducir necesariamente al salario base o a los complementos salariales, lo que supone que los denominados «devengos extrasalariales libres» o «pluses voluntarios» deben integrarse en el complemento salarial que corresponda, de acuerdo con la motivación real del pago, o, en otro caso, en el salario base (TCT 16 mayo 1980).

Se suprimen, por tanto, las denominadas «mejoras voluntarias», no en el sentido de que se cierre el paso a la posibilidad de incrementar voluntariamente las retribuciones, sino en el de que no podrán identificarse como meras mejoras discrecionales o graciabiles, adquiriendo naturaleza salarial, ya dentro del propio salario base o ya incorporadas en uno u otro de los complementos antes enumerados.

La interpretación del artículo 109.1 del TRLGSS se ha venido apoyando en las definiciones sobre ingresos de naturaleza salarial y extrasalarial contenidos en el artículo 26 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (en adelante TRET). Pero según la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 2 noviembre 1989, 30 octubre y 3 diciembre 1991, 14 mayo 1992, 11 octubre y 22 diciembre 1994, los conceptos que conforme a las normas laborales no formaban parte del salario no eran pauta obligada para analizar su régimen legal en materia de Seguridad Social, y ello por cuanto:

- El carácter completo y cerrado del ordenamiento de la Seguridad Social (y no un mero apéndice del de las relaciones laborales), que en esta materia obliga a situar la dicotomía en remuneración sujeta a cotización-concepto excluido de ella y no en salario-plus extrasalarial.
- La independencia de ambos órdenes, quedando las normas laborales sobre ordenación del salario para la regulación de la relación laboral, en cuyo marco la calificación de un concepto como salarial o no tiene efectos en el sistema de retribución pactado, pero no puede tenerlos nunca en materia de Seguridad Social.
- El carácter indisponible de las normas que regulan la cotización, por lo que los acuerdos de las partes, incluso en Convenios Colectivos registrados, no tienen validez si contradicen dichas normas imperativas. Ello impide regular por Convenio Colectivo el ámbito mínimo y obligatorio de la Seguridad Social, salvo en su sistema de mejoras, por tratarse de materia de *ius cogens*, y, por tanto, indisponible para la voluntad de las partes.
- La inclusión o no en la base de cotización de las retribuciones percibidas por los trabajadores no dependerá de su naturaleza salarial o extrasalarial, sino de su inclusión o no en el concepto positivo o negativo de la base de cotización a que se refiere el artículo 109 del TRLGSS.

En aplicación de esta doctrina jurisprudencial la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, modifica el artículo 109.2 del TRLGSS y en desarrollo del mismo el Real Decreto 1426/1997, de 15 de sep-

tiembre, y, actualmente, el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre, han dado nueva redacción al artículo 23 del RGCL, referidos todos ellos a la base de cotización en el Régimen General.

En ocasiones surge la duda sobre si determinados conceptos están o no sujetos a cotización. De una parte, el reformado artículo 23 del RGCL que clarifica determinados conceptos, y, de otra, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y la doctrina jurisprudencial vienen considerando como **cotizables** los siguientes conceptos:

### 1. Las percepciones en especie.

El artículo 23.1 B) del RGCL las define diciendo que constituyen percepciones en especie «la utilización, consumo u obtención para fines particulares de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda». Y añade que cuando el empresario entregue al trabajador importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la percepción económica recibida por el trabajador tendrá la consideración de dineraria.

A efectos de determinar lo que se considera retribuciones en especie y su valoración económica, a efectos de cotización, el citado artículo del RGCL se remite a lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario <sup>1</sup>.

Con carácter general las retribuciones o rentas en especie se valoran por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades y normas de valoración, conforme a la normativa tributaria:

#### 1.1. La utilización de vivienda.

Se valora por el 10 por 100 del valor catastral del inmueble (si ha sido revisado o modificado conforme al procedimiento regulado en los arts. 70 y 71 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y ha entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, por el 5% del valor catastral, y si carecen de valor catastral o éste no ha sido notificado al titular, se toma como base de imputación el 50% de aquel por el que deba computarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, aplicándose el porcentaje del 5%). La valoración resultante no puede exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Cuando se proporciona vivienda «en relación con el trabajo», es decir, que nace como contraprestación del trabajo prestado, nos encontramos con una percepción salarial, que no guarda rela-

<sup>1</sup> Artículos 43 y 44 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y artículos 42 a 47 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

ción con «los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas» a que se refiere el apartado d) del n.º 2 del artículo 109 del TRLGSS, y en consecuencia integra la base de cotización conforme al n.º 1 del mismo artículo (Resolución de la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de 6 febrero de 1989).

### *1.2. La utilización o entrega de vehículos automóviles.*

- En el supuesto de entrega se valora por el coste de adquisición para el empresario, incluidos los tributos que gravan la operación.
- En caso de uso, el 20 por 100 anual del coste de adquisición incluidos los tributos, si el vehículo es propiedad del empresario, y, si no lo es, dicho porcentaje se aplica sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectúa teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior <sup>2</sup>.

### *1.3. Los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero (el 4,25% en el año 2000).*

Se valora por la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período, de ser éste inferior al del mercado. Pues si el interés legal del dinero resulta superior a su valor de mercado, se aplica este último (Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de junio de 1994).

### *1.4. Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares.*

Se valora por el coste para el empresario, incluidos los tributos que gravan la operación. Se trata de gastos no exigidos para el desarrollo de la actividad laboral, pues si lo fueran se trataría de dietas de viaje y gastos de locomoción, que tienen una regulación específica.

*1.5. Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro u otro similar, salvo las de seguro de accidente laboral y responsabilidad civil del trabajador, así como las satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador.*

Su valoración se efectúa por el coste para el empresario, incluidos los tributos que gravan la operación.

---

<sup>2</sup> No constituye retribución en especie la utilización de plazas de aparcamiento siempre y cuando se ofrezca a todos los empleados, pero sí que lo es en caso de que el ofrecimiento sea a parte de la plantilla, *v.gr.*, a los altos directivos (Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 14 de junio de 1993 y de 8 de marzo de 1995).

Para que se trate de una percepción en especie el riesgo cubierto por la póliza suscrita por la empresa no debe estar directamente vinculado con la actividad económica de la empresa y debe asegurar riesgos no cubiertos por la Seguridad Social, ya que en otro caso nos encontraríamos ante una mejora de prestaciones de la Seguridad Social excluida de cotización (prestaciones de asistencia sanitaria, incapacidad temporal, viudedad, jubilación, seguro de accidente laboral, etc.).

Si el riesgo cubierto por el contrato de seguro no guarda relación o no está cubierto por la acción protectora de la Seguridad Social (como pueden ser daños en los bienes de los trabajadores, créditos, defensa jurídica, etc.) se considera retribución en especie cuando no esté directamente vinculado con la actividad de la empresa. Así, un seguro de responsabilidad civil relacionado directamente con la actividad laboral del trabajador no se considera percepción en especie, y, en cambio, sí que lo sería, por ejemplo, la cobertura de responsabilidad civil en vehículo si el trabajo no exige su utilización.

Pero si la empresa abona al trabajador una cantidad mensual para que haga frente al pago de la prima o cuota de un seguro contratado por él, se trata de una percepción en especie, aunque afecte a riesgos cubiertos por la Seguridad Social (v.gr. plan de pensiones individual suscrito por el propio trabajador), y no de una mejora de prestaciones al no ser costeada en exclusiva con cargo a la empresa (informe de la Tesorería General de la Seguridad Social de 20 de septiembre de 1993).

*1.6. Las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo.*

Su valoración a efectos tributarios se realiza por su importe.

Pero las aportaciones de las empresas a los Planes de Pensiones se han venido considerando tradicionalmente como mejoras de prestaciones de la Seguridad Social y, por tanto, excluidas de cotización (Circular de la Tesorería General de la Seguridad Social núm. 2-025, de 23 de julio de 1991).

No obstante, la remisión al ordenamiento tributario que efectúa el Real Decreto 1890/1999, las aportaciones efectuadas por los empresarios a Planes de Pensiones, así como a sistemas de previsión social complementaria en favor de sus trabajadores están **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 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 (Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social de 29 abril 1998). Por ello el propio Real Decreto 1890/1999 en la nueva redacción que da al artículo 23 del RGCL, en el punto 2 F) a) considera una **mejora de las presta-**



**ciones de Seguridad Social** las aportaciones efectuadas por los empresarios a los Planes de Pensiones y a los sistemas de previsión social complementaria de sus trabajadores, como posteriormente veremos.

*1.7. Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudio y manutención del trabajador o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.*

El artículo 44.1.1.º d) de la Ley 40/1998 del IRPF concreta el grado de parentesco. Se valora por el coste para el empresario, incluidos los tributos que graven la operación<sup>3</sup>. Se consideran remuneraciones en especie:

- a) Los gastos de estudio del trabajador o asimilado no exigidos por el desarrollo de las actividades o características de su puesto de trabajo, que sean debidos por norma o convenio colectivo, forman parte de la base de cotización. Pero si la realización de tales gastos se concede voluntariamente por la empresa, tienen la consideración de productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas que están sujetas a cotización en la cuantía que exceda del 20 por 100 del salario mínimo interprofesional.
- b) Los gastos de estudio de otras personas ligadas por vínculos de parentesco (hijos u otros parientes), satisfechos obligatoriamente al trabajador, son cotizables. A tal efecto tiene la consideración de retribución en especie la enseñanza gratuita de los hijos del personal (Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de mayo de 1992). En cambio si son satisfechos voluntariamente por el empresario, tienen el tratamiento de productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.

*1.8. La entrega de los propios productos de la empresa.*

El artículo 44.1.1.º f) de la Ley 40/1998 del IRPF establece que cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate. Es decir, entendemos que se refiere a lo que en la anterior redacción del artículo 23.2.F) b) 5.º del RGCL (dada por el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre) se denominaba «entrega de los propios productos de la empresa o los descuentos o compensaciones en la compra de los mismos» y que se consideraba una asignación asistencial cuyo importe estaba exento de cotización a la Seguridad Social hasta el 20 por 100 del salario mínimo interprofesional.

<sup>3</sup> Pero si los estudios están dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, se considera una asignación asistencial excluida de cotización.

El Real Decreto 1890/1999 no menciona tal asignación asistencial y, como en materia de percepciones en especie se remite a lo dispuesto en el ordenamiento tributario, entendemos que a partir del año 2000 la entrega de los propios productos de la empresa tiene la consideración de percepción en especie a efectos de su cotización a la Seguridad Social.

En orden a la determinación del precio ofertado al público (por el que se habrá de cotizar), el artículo 47 del Reglamento del IRPF se remite a lo previsto en la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo, en su caso, los descuentos ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

## **2. El complemento o plus de disponibilidad.**

Se entiende por tal las retribuciones percibidas por los trabajadores en concepto de horas de espera, de presencia o de disponibilidad, en las que el trabajador, aunque no presta trabajo efectivo, se encuentra a disposición de la empresa. Tal complemento o plus se abona a los empleados como compensación al tiempo que, aun sin trabajar efectivamente, han de permanecer a disposición de la empresa (Informe de la Tesorería General de la Seguridad Social de 21 de enero de 1986 y TS [Cont] 10 noviembre 1990 y 11 octubre 1994) <sup>4</sup>.

## **3. Las ayudas para comidas.**

Las ayudas para comidas, negociadas en convenio colectivo cuando se trata de trabajos en jornada partida, han tenido tradicionalmente naturaleza salarial y, por tanto, la entrega periódica y regularmente de una cantidad en metálico en concepto de manutención ha de considerarse como percepción salarial, y en consecuencia cotizable a la Seguridad Social (Circulares de la Tesorería General de la Seguridad Social núm. 2-025, de 23 de julio de 1991, y la núm. 5-044, de 6 de octubre de 1997). Y, asimismo, las cantidades abonadas en virtud de contrato individual en concepto de «plus de comida» o «plus de ayuda alimenticia», generalmente satisfecha por una empresa a los empleados que tienen horario laboral de mañana y tarde (jornada partida), y las cantidades abonadas en concepto de «plus compensatorio de jornada partida», previsto en convenio colectivo, deben ser computadas a efectos de determinación de la base de cotización (Informes de 5 de agosto de 1987 y de 28 de noviembre de 1991 de la Tesorería General).

---

<sup>4</sup> El complemento o plus de disponibilidad compensa el compromiso del trabajador, en determinados días y horas prefijadas, de estar localizable en todo momento, fuera de la jornada normal, a fin de reparar averías y otras necesidades del servicio. Es independiente de las horas que como extraordinarias se realicen, las cuales también deben ser abonadas y cotizadas por la empresa.

Pero el Real Decreto 1890/1999, en la nueva redacción que da al artículo 23.2.F) b) 3.º del RGCL, ha establecido una modificación sustancial en esta materia que se analiza al comentar la asignación asistencial de las entregas de productos a precios rebajados y, en concreto, al servicio de comedor, por lo que nos remitimos a lo allí dicho.

#### **4. La compensación económica de las vacaciones no disfrutadas.**

Las retribuciones percibidas por los trabajadores en compensación a vacaciones no disfrutadas tienen carácter salarial, y no indemnizatorio, y si bien como norma general las vacaciones no son compensables en metálico, el derecho a las mismas debe compensarse económicamente cuando se produce el cese antes de completar el año, calculándose el importe en proporción al tiempo de servicios. Por tanto están sujetas a cotización a la Seguridad Social, pues tal compensación en metálico constituye una remuneración que percibe el trabajador por razón del trabajo realizado por cuenta ajena -definición positiva de la base de cotización-, y no está expresamente contemplada entre los conceptos excluidos del cómputo de la misma -definición negativa- (Circular de la Tesorería General núm. 2-025, de 23 julio 1991, Resolución de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social, de 22 febrero 1993, TS [Cont] 30 abril, 11 junio y 22 octubre 1996).

#### **5. Plus de desplazamiento y gastos locales abonados por prestar servicios profesionales continuados en el extranjero.**

Las cantidades percibidas por trabajos en el extranjero son computables a efectos de cotización y encuadrables dentro del «plus de residencia», pues para configurarse como dietas de viaje tendría que tratarse de desplazamientos temporales que realice el trabajador con motivo y con ocasión del trabajo, concepto este de temporalidad, que obviamente no comprende el período continuado en municipio o localidad distintos del lugar de trabajo habitual (Informe de la Tesorería General de 23 de octubre de 1987).

#### **6. Bonificaciones de impuestos.**

Las cantidades abonadas por el empleador en concepto de bonificación de impuestos no pueden considerarse excluidas de cotización (TS [Cont] 11 diciembre 1990).

Se trata del pago por la empresa de los impuestos de los trabajadores. Aunque el artículo 26.4 del TRET establece textualmente que «todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario», este precepto se puede burlar fácilmente efectuando la conversión de los salarios netos en brutos.

**7. Plus extrasalarial excluido de cotización por convenio colectivo.**

Que se devenga por horas efectivamente trabajadas y es compensable y absorbible. Concepto cotizable, pues el régimen de cotización no puede ser modificado por los convenios colectivos (TS [Cont] 29 diciembre 1990).

**8. Aumentos lineales de convenio colectivo que califica como concepto no salarial excluido de cotización.**

El convenio colectivo no puede derogar normas de Seguridad Social y la exención de cotización que establece es nula de pleno derecho. El ordenamiento de la Seguridad Social es de por sí completo y preciso, y no un apéndice de la legislación laboral (TS [Cont] 4 mayo 1992).

**9. Plus extrasalarial de ayuda a la cultura previsto en convenio colectivo.**

El hecho de que un convenio colectivo califique una determinada percepción del trabajador como extrasalarial no puede determinar, sin más y de principio, que esa percepción no deba computarse en la base de cotización a la Seguridad Social. Procede verificar si dicho plus responde o no a una remuneración que el trabajador tiene derecho a percibir por razón del trabajo y como tal entraría a formar parte de la base de cotización. El plus de ayuda a la cultura, como percepción en metálico, fija en su cuantía y periódica en su vencimiento, ha sido reiteradamente declarado de naturaleza salarial (TS [Cont] 7 junio y 2 noviembre 1989, 2 julio y 1 octubre 1990, 7 marzo y 30 diciembre 1991).

**10. Bolsa de vacaciones.**

No se trata de un servicio organizado y costado por las empresas, sino que la bolsa de vacaciones es un simple fondo pactado con los trabajadores de la empresa con cargo al cual se percibe la cantidad de dinero por igual y predeterminada. Es un derecho de los trabajadores y no una concesión graciosa del empresario que retribuye, en esta peculiar forma, un trabajo efectivo y no hay precepto claro y terminante que le excluya de ser concepto salarial y por tanto del cómputo de la base de cotización. La cantidad abonada por la empresa al comienzo de las vacaciones en concepto de «bolsa de vacaciones» está sujeta a cotización, porque es una cantidad en metálico y no un servicio recreativo costado por la empresa (TS [Cont] 25 octubre 1990).

## II. CONCEPTOS EXCLUIDOS DE COTIZACIÓN

La enumeración de los conceptos extrasalariales no computables, que efectúa el TRLGSS, debe considerarse como **cerrada e inflexible**, al declarar nulo todo pacto que pretenda alterar las bases de cotización por ella fijadas (art. 105). Y tanto referido a la exclusión de la base de cotización de algún complemento salarial como a la inclusión de un concepto no computable.

En este sentido es de destacar el criterio mantenido jurisprudencialmente de que «todo lo que percibe el trabajador del empresario, así como todo lo que es prometido por éste, le es debido a aquél como salario» (TS 11 enero 1978) y, por tanto, «a quien alegue el carácter extrasalarial de una percepción, le corresponde la prueba» (TS 27 septiembre 1978), por lo que se estima que, en tanto no se demuestre su carácter extrasalarial, las cantidades abonadas por el empresario deben ser computadas a efectos de determinar la base de cotización (Informe de la Tesorería General de la Seguridad Social de 27 de noviembre de 1991).

Existe, pues, la presunción de que todas las cantidades que se abonan por la empresa al trabajador por la prestación de sus servicios son salario (salvo las que tengan el concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados o daños sufridos como consecuencia de la actividad laboral) y que tales cantidades deben integrar la base de cotización a la Seguridad Social. Es evidente que la *vis atractiva* de esta presunción juega a favor de la consideración de que tales cantidades, cuando se abonan a quien es sujeto de una relación laboral, pasan a formar parte del salario y de la remuneración computable en la base de cotización a la Seguridad Social.

De ahí la necesidad de la empresa de acreditar o demostrar el concepto extrasalarial por el que se abonan las cantidades y la conveniencia de llamar a cada concepto por su nombre correcto. Ha de tratarse en primer lugar de una verdadera dieta, gasto de locomoción, plus de distancia, plus de transporte, quebranto de moneda, etc., y en segundo lugar que la cantidad entregada por el empresario obedezca realmente a tal o cual concepto excluido de cotización. Y ello por cuanto las consecuencias legales de que el concepto extrasalarial no esté acreditado o correctamente denominado son de tres tipos:

- De orden laboral: adquiere el carácter de salario, que repercute en:
  1. Pagas extraordinarias.
  2. Vacaciones; y
  3. Salario regulador a efectos de la indemnización por despido o por extinción del contrato.
- De seguridad social: pues hay que cotizar por dichas cantidades.
- De orden administrativo: posible sanción por parte de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social.

Los conceptos excluidos del cómputo de la base de cotización se enumeran en el artículo 109.2 del TRLGSS «de modo taxativo y no meramente enunciativo» (TS 11 diciembre 1990). Pero la exclusión del cómputo de la base de conceptos nominalmente excluidos de cotización únicamente ocurrirá cuando dicha indemnización o plus «sea en cantidad adecuada al fin a que se destina...», como ha señalado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de octubre de 1994, criterio interpretativo que, a juicio de la entonces Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social, debe ser aplicable a los demás conceptos excluidos de cotización a que se refiere el artículo 109.2 del TRLGSS (expediente de consulta de esta Dirección General 1877/94).

Se consideran conceptos no computables, excluidos de la base de cotización al Régimen General, de conformidad con el artículo 109.2 del TRLGSS (modificado por Ley 13/1996, de 30 de diciembre) y con el artículo 23 del RGCL (modificado por Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre), los siguientes:

### **1. Dietas y asignaciones para gastos de viaje. Especialidades en el sector de la construcción.**

En general, tienen naturaleza indemnizatoria las percepciones económicas que se abonen al trabajador para resarcirle de los gastos que el mismo se ve obligado a realizar en atención a la prestación de sus servicios al empresario y que dicho trabajador no debe soportar.

Se entiende por gastos de viaje las percepciones que «correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto». A efectos de su exclusión en la base de cotización a la Seguridad Social se consideran dietas y asignaciones para gastos de viaje no incluidos en la base de cotización:

- Los devengados por desplazamientos efectivos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en municipio distinto.
- Sean debidos a manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, producidos por tal desplazamiento.
- Su importe sea el normal de tales gastos.

Se trata, por tanto, de cantidades percibidas para compensar gastos normales de manutención y estancia realizados en establecimientos de hostelería de un municipio diferente al del lugar o centro de trabajo habitual. La doctrina jurisprudencial viene entendiendo por dietas:

- La percepción económica, de naturaleza extrasalarial, que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempe-

ñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo: siendo consustancial al concepto de dieta la necesidad del desplazamiento temporal del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto (TS [Cont] 14 mayo 1991).

- Una retribución de carácter irregular, que ha de entenderse existe cuando, por orden de la empresa, el trabajador tenga que ir provisional o eventualmente durante cualquier período de tiempo a localidad o lugar distinto a aquel en que habitualmente presta sus servicios o donde radique el centro de trabajo, para efectuar tareas o realizar servicios que le son propios, y tiene por objeto el cubrir los gastos que implica el salir de donde se vive (TCT 13 julio 1987).

El artículo 23.2.A a) del RGCL (en su redacción dada por el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre) establece el concepto legal de dietas y asignaciones para gastos de viaje, disponiendo que «únicamente tendrán la consideración de dietas y asignaciones para gastos de viaje las cantidades destinadas por el empresario para compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia». Este concepto restringe aún más el fijado en el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre, por cuanto introduce tres nuevos criterios:

- Comienza por la palabra «únicamente» lo que evidencia el carácter restrictivo del concepto.
- Continúa por «las cantidades destinadas por el empresario a compensar», lo que refuerza el carácter de percepción compensatoria de los gastos o cargas económicas que ha de soportar el trabajador como consecuencia de su trabajo por cuenta ajena.
- Finaliza en «cantidades... devengadas por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia», por lo que no existe dieta no sólo cuando el desplazamiento lo sea a un lugar de trabajo situado en el mismo municipio (aunque se encuentre en el extremo opuesto del lugar habitual de trabajo), sino también cuando el lugar de trabajo de destino se encuentre situado en el mismo municipio en que tenga su residencia el trabajador.

Al tratarse las dietas y asignaciones para gastos de viaje de una excepción a la obligación general de cotizar por todas las retribuciones percibidas por un trabajador, su exclusión de cotización debe estar suficientemente fundada a través de prueba documental acreditativa. Y al tener por naturaleza una finalidad exclusivamente indemnizatoria, como es compensar el incremento de gasto que origina al trabajador el viaje o desplazamiento acordado por la empresa, por el hecho de tener que efectuar las comidas principales y/o pernoctar fuera de su domicilio, se exige que el importe de las cantidades abonadas como dietas obedezca real y efectivamente a tal concepto.

Pero no todas las cantidades abonadas por la empresa al trabajador en concepto de dietas y gastos de viaje se encuentran excluidas de cotización a la Seguridad Social. Sobre esta cuestión el artículo 23 del RGCL se remite al ordenamiento tributario (art. 8, apdos. 3, 4, 5 y 6 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, modificado recientemente por el Real Decreto 1968/1999, de 23 de diciembre -BOE de 30 de diciembre-), distinguiéndose entre:

*a) Cantidades excluidas de cotización.*

1. Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del trabajador o empleado:
  - Por gastos de estancia (alojamiento), los importes que se justifiquen (por tanto, sin limitación alguna en la medida que se justifiquen).
  - Por gastos de manutención: 8.300 pesetas diarias, si corresponden a desplazamientos dentro del territorio español, o 15.200 si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero.
2. Cuando no se haya pernoctado en domicilio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del trabajador o empleado (es decir, lo que se denomina «media dieta»), las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 4.150 u 8.000 pesetas diarias, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o extranjero, respectivamente.

Pero en estos supuestos es obligado para el empresario «acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo», es decir, la realidad del desplazamiento del trabajador o empleado acordado por el empresario por razón de trabajo.

Además se exige que el desplazamiento y permanencia en un municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del de residencia del trabajador no supere los nueve meses continuados <sup>5</sup>, con las siguientes particularidades:

- No juega dicho límite temporal sin pernoctación (Resolución de la Dirección General de Tributos de 21 de abril de 1993).
- Se computa de fecha a fecha, aunque tenga lugar durante dos ejercicios distintos (Resolución de la Dirección General de Tributos de 10 de marzo de 1994).

---

<sup>5</sup> Anteriormente eran 183 días, período que parece más acertado al ser coherente con el criterio de los 183 días que se mantiene en el artículo 9 de la nueva Ley del IRPF para definir el concepto de residencia habitual.



- A estos efectos no se descuenta el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino. En tales supuestos el trabajador regresa a su domicilio sin que se interrumpa el cómputo de los nueve meses.
- Si se superan los nueve meses, el desplazamiento no se considera temporal y la totalidad de las dietas pasan a ser cotizables, debiendo efectuarse una liquidación complementaria.

Estas reglas son también de aplicación a los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que tales asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador. El supuesto se refiere a los **trabajadores itinerantes**, es decir, a los trabajadores de empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, cuando el trabajador es desplazado desde el centro de trabajo inicial a los sucesivos centros de trabajo, salvo que se les haya contratado específicamente para prestar sus servicios en determinadas localidades. Por tanto cabe el abono de dietas y asignaciones para gastos de viaje para los trabajadores itinerantes, **sin centro o lugar de trabajo fijo o habitual**, siendo en estos casos el hecho de no poder retornar a su domicilio o residencia habitual lo que justifica el pago de la dieta. Se sustituye, pues, el concepto de desplazamiento del trabajador fuera de su lugar de trabajo habitual, por el de fuera de su domicilio o residencia habitual.

Un supuesto específico lo constituye los **empleados de empresas con destino en el extranjero** consistente en que los incentivos retributivos o sobresueldos que perciban por la prestación de servicios en el extranjero **no son cotizables**. Por tanto se excluyen de cotización las cantidades que superen las retribuciones de cualquier modalidad (sueldos, jornales, antigüedad, pagas extras, o cualquier otro concepto) que obtendrían de hallarse destinados en España. Otra particularidad radica en la no aplicación de la regla sobre el límite de los nueve meses continuados de permanencia y estancia en municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

#### *b) Cantidades sujetas a cotización.*

El exceso sobre los límites anteriormente señalados se computa en la base de cotización a la Seguridad Social.

### ESPECIALIDADES EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN

En el sector de la construcción, en el que existe un contrato específico como es el de obra o servicio determinado y unas peculiares categorías como son las de los trabajadores fijos de obra con acuerdo para prestar servicios en obras sucesivas y las de los trabajadores fijos de plantilla, surgen las siguientes dudas: ¿un trabajador con contrato para obra determinada devenga dietas exentas de cotización a la Seguridad Social?, ¿los trabajadores trasladados de obra, sin perder la condición de fijos de obra (art. 28.2 del Convenio General del Sector de la Construcción, publicado en el BOE de 4 de junio de 1998), pueden devengar dietas excluidas de cotización?, y ¿cuándo puede devengar

dietas o medias dietas excluidas de cotización un trabajador fijo de plantilla? Sobre estas cuestiones se ha pronunciado el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales en los siguientes términos:

1. *Contratación del trabajador bajo la modalidad de obra o servicio determinado.*

Las Resoluciones de 26 de diciembre de 1997 y 24 de septiembre de 1998 de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social se han pronunciado en los siguientes términos:

- El concepto de dieta lleva implícito el desplazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro municipio distinto.
- En los contratos de obra o servicio la prestación laboral se efectúa desde su inicio, en una determinada localidad, sin que los trabajadores procedan de otro centro de trabajo de la empresa que pueda ser tenido por centro o lugar habitual de trabajo. Por tanto, se produce una quiebra del elemento consustancial al concepto de dieta.
- En el supuesto de prestaciones de servicio en distintos centros de trabajo situados por el territorio nacional, bajo la modalidad de sucesivos contratos para obra o servicio, no cabe aplicar dietas y gastos de locomoción, por cuanto la prestación de servicios se realiza, desde su inicio hasta el final, en un mismo centro de trabajo.
- La excepción la constituyen los trabajadores itinerantes (contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes). Pero no caben en este supuesto las modalidades de contratos de obra o servicio, ya que no se contrata al trabajador de manera específica para prestar servicios en centros de trabajo móviles o itinerantes, sino que se les contrata sucesivamente para cada obra o servicio.

2. *Trabajadores fijos de obra con acuerdo para prestar servicios en obras sucesivas.*

De darse el supuesto previsto en el artículo 28 del Convenio General del Sector de la Construcción, y el trabajador se traslade a otra obra de la misma empresa situada en la misma provincia, ¿puede devengar dietas de viaje y gastos de locomoción excluidos de cotización a la Seguridad Social hasta los límites establecidos? La Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en Resolución de 7 de junio de 1999 se ha pronunciado en los siguientes términos:

- Los trabajadores que por terminación de los trabajos de su oficio y categoría optan por trasladarse a otra obra de la misma empresa sin perder la condición de fijos de obra no tienen derecho a dietas y gastos de desplazamiento al faltar ese elemento consustancial a las mismas, dado que no existe, en estos casos, un desplazamiento temporal del lugar de trabajo habitual a otro distinto, puesto que el referido centro habitual de trabajo es precisamente la obra para la que inicialmente fue contratado el trabajador o aquellas otras a las que posteriormente se traslada por propia decisión.

- Las cantidades abonadas a tales trabajadores por dichos conceptos con posterioridad a septiembre de 1997 (fecha de entrada en vigor del artículo 23 del RGCL, en redacción dada por el Real Decreto 1426/1997, de 15 de septiembre) deben computarse en la base de cotización a la Seguridad Social.

### 3. Trabajadores fijos de plantilla.

Los trabajadores fijos de plantilla de una empresa de construcción ¿pueden ser desplazados a otros centros de trabajo devengando dietas y gastos de locomoción excluidos de cotización si no superan los límites establecidos?

La Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social en Resolución de 7 de junio de 1999 considera que los trabajadores fijos de plantilla tienen derecho a percibir dietas cuando se desplacen fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo de modo temporal en otro lugar perteneciente a un municipio diferente, y gastos de locomoción cuando el desplazamiento se realice con idéntica finalidad en el mismo o distinto municipio, considerando en estos casos como centros habituales de trabajo todos los de carácter permanente en que prestan servicios los citados trabajadores fijos de plantilla, incluido, por supuesto, el domicilio social de la empresa.

En consecuencia, a estos efectos, el centro de trabajo habitual de los trabajadores fijos de plantilla es el de carácter permanente en que prestan servicios o, en su caso, el domicilio social de la empresa. Por tanto, para determinar cuándo un trabajador fijo de plantilla puede devengar dietas y gastos de locomoción -excluidos de cotización- con ocasión de un desplazamiento, hay que acudir al Convenio General del Sector de la Construcción que en su artículo 82 y siguientes establece que «si el desplazamiento se produce a un centro de trabajo situado en distinto término municipal y si, además, dista 15 kilómetros o más del centro de trabajo de partida y de la residencia habitual del trabajador, da lugar, si el desplazamiento es inferior a un año, a devengar dietas cuando el trabajador no puede pernoctar en su residencia habitual, y de medias dietas si puede pernoctar en ella».

## 2. Gastos de locomoción.

Se consideran gastos de locomoción no incluidos en la base de cotización:

- Las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos del trabajador por sus desplazamientos efectivos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo para realizarlo en lugar distinto del mismo o diferente municipio.
- Su importe debe ser el normal de tales gastos.

Así como las dietas de viaje sólo se devengan por los desplazamientos del trabajador desde su lugar de trabajo habitual a otro situado en municipio distinto, los gastos de locomoción se abonan por desplazamientos del centro habitual de trabajo a otro situado en el mismo o diferente municipio.

Los gastos de locomoción tienen por finalidad compensar el desembolso efectuado por el trabajador en los medios de transporte utilizados en su desplazamiento por motivos laborales (bien el importe de los billetes en caso de transportes públicos, o bien una cantidad determinada por kilómetro recorrido, si se usa vehículo propio).

No todas las cantidades abonadas al trabajador en concepto de gastos de locomoción están excluidas de cotización a la Seguridad Social. Sobre esta cuestión el artículo 23.2 A b) del RGCL se remite al ordenamiento tributario [art. 8, apdo. A), párrafos 2, 4, 5 y 6 y el apdo. B) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero], distinguiéndose entre:

*a) Cantidades excluidas de cotización.*

Se excluyen de la base de cotización los gastos de locomoción en los siguientes condiciones e importes:

- Cuando el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, se excluye de cotización el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- Cuando utiliza medios de transporte propios, está exenta de cotización la cantidad que resulte de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento<sup>6</sup>. Asimismo, se excluyen de cotización los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen (la exclusión de tales gastos constituye una novedad del Real Decreto 214/1999).

Estas normas son también de aplicación a los **trabajadores itinerantes**, en las condiciones señaladas para las dietas y asignaciones por gastos de viaje.

También están excluidas de cotización las cantidades que se abonen al trabajador con motivo del **traslado de puesto de trabajo a municipio distinto**, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y las cantidades correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del trabajador y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres. Respecto a las compensaciones por gastos de traslado, establece el artículo 40 del TRET

---

<sup>6</sup> Ello supone una notable simplificación respecto de la anterior regulación (dada la dificultad de justificar la cuantía del gasto, si se utiliza vehículo propio), pues se exceptúa la cantidad resultante de computar 24 pesetas por kilómetro recorrido siempre que se acredite la realidad del desplazamiento.

que «comprenderán tanto los gastos propios como los de los familiares a su cargo, en los términos que se convengan entre las partes, que nunca será inferior a los límites mínimos establecidos en los convenios colectivos», con lo que la norma laboral permite acuerdo que supere dichos gastos, entendiéndose que toda la cifra pactada no está sujeta a cotización.

*b) Cantidades sujetas a cotización.*

El exceso sobre los límites anteriormente señalados se incluye en la base de cotización a la Seguridad Social.

### **3. Pluses de transporte urbano y de distancia.**

Se consideran pluses de transporte urbano y de distancia o equivalentes no incluidos en la base de cotización:

- Las cantidades que deban abonarse o resarcirse al trabajador o asimilado por su desplazamiento desde el lugar de su residencia hasta el centro habitual de trabajo y a la inversa. La norma al hablar en términos imperativos «cantidades que deban abonarse o resarcirse» contempla una compensación de carácter obligatorio establecida por los convenios colectivos, pero que también puede establecerse mediante acuerdo colectivo o por contrato individual.
- Justificación de la realidad de los desplazamientos. Por su propia naturaleza, su percepción está vinculada a la efectividad del desplazamiento y, en consecuencia, a que no se perciban durante el período de vacaciones o cuando no se trabaja, pues de abonarse en tales casos nos encontraríamos ante un salario encubierto sujeto a cotización. Igual que si se abonaran con las pagas extraordinarias, o si se declararan absorbibles o compensables con otros conceptos salariales.

Son cantidades que deben abonarse en función de los gastos originados por los desplazamientos ligados al desarrollo de la actividad laboral, como compensación de los gastos en transporte urbano o por la distancia del lugar de residencia al del centro de trabajo. En definitiva, cantidades que se pagan por la realización del trayecto habitual desde el domicilio al centro de trabajo. La norma no exige la existencia de una distancia determinada entre el lugar de residencia y el centro de trabajo, ni que ambos lugares se encuentren en municipio distinto.

Algunos convenios colectivos fijan una compensación general y uniforme para todos los trabajadores, no vinculada directamente a la distancia o al costo efectivo de los transportes públicos para cada trabajador individualizado. La jurisprudencia, teniendo en cuenta el carácter indemnizatorio de estos pluses, ha admitido su legalidad basándose en que «el abono de dicho plus sólo es debido cuando así se fija en normas sectoriales», a las que corresponde «el establecimiento de unos u otros sistemas de cálculo» (TS 1 junio 1992) o en que «el establecimiento con carácter lineal de

una compensación de gastos por desplazamiento de los trabajadores no es contradictorio con su carácter extrasalarial, dado el interés empresarial por la normalización y evitación de discriminaciones» (TS 28 diciembre 1983).

Pero si tales pluses se abonan por haberse fijado en contrato individual de trabajo, su exclusión de la base de cotización no puede desvincularse de su carácter indemnizatorio y, por tanto, de la acreditación de la efectividad de los gastos y de que su cuantía sea adecuada a la finalidad a la que van destinados.

*a) Cantidades excluidas de cotización.*

Estos pluses no necesitan justificación a efectos de cotización, excepto cuando estén estipulados individualmente en contrato de trabajo (lo que constituye una novedad del Real Decreto 1890/1999) y están excluidos de la base de cotización siempre que su cuantía no exceda en su conjunto del 20 por 100 del salario mínimo interprofesional vigente en el momento del devengo, sin incluir la parte correspondiente a pagas extraordinarias.

Siendo el salario mínimo interprofesional vigente en el año 2000 de 70.680 pesetas mensuales, el importe excluido de cotización sería **14.136 pesetas mensuales**.

A veces estos pluses se abonan a lo largo de los 12 meses del año porque su importe se ha fijado en cómputo anual en el convenio colectivo aplicable. En tal caso, el límite anual exento sería el resultado de multiplicar 14.136 pesetas por 11 meses, 155.496 pesetas, salvo que se produzcan otras ausencias al trabajo, en cuyo caso se deberán deducir de tal cantidad las que correspondan a los días no trabajados. En tal caso, el límite mensual exento sería de 12.958 pesetas (resultado de dividir 155.496 ptas. por 12 meses).

*b) Cantidades sujetas a cotización.*

Las cantidades abonadas en concepto de plus de transporte urbano y de distancia o equivalentes que excedan de 14.136 pesetas/mes durante los once meses en que se perciben, o sobre 12.958 pesetas/mes a lo largo de los 12 meses del año, están sujetas a cotización, aun cuando se haya demostrado la realidad del desplazamiento.

#### **4. Las indemnizaciones por fallecimiento.**

Las indemnizaciones abonadas por la empresa en caso de fallecimiento del trabajador previstas en convenio colectivo o, en su defecto, los 15 días de salario establecidos en el Decreto de 2 de marzo de 1944, están excluidas de cotización.

## 5. Las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones, despidos y ceses.

Se trata de indemnizaciones debidas por el empresario en virtud de la modificación o cesación temporal o definitiva de la relación laboral.

### 5.1. Traslados.

En caso de traslado individual, plural o colectivo, de un centro de trabajo a otro que exija cambio de residencia, consentido por el trabajador afectado o declarado justificado por la Jurisdicción Social, la opción por la indemnización de 20 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades, está exenta de cotización (art. 40.1 del TRET).

La compensación por gastos prevista en el artículo 40.1 del TRET para el trabajador que opte por el traslado comprende «tanto los gastos propios como los de los familiares a su cargo en los términos que se convengan por las partes, que nunca será inferior a los límites mínimos establecidos en los convenios colectivos».

Cuando en las normas de cotización a la Seguridad Social se habla de «indemnización por traslado» se está refiriendo a las mencionadas «compensaciones por gastos de traslado», remitiéndose sobre las mismas a lo que se convenga entre las partes, «que nunca será inferior a los límites mínimos establecidos en los convenios colectivos». Por tanto, en principio son una modalidad de suplido si se ajustan a gastos reales, pero la norma permite acuerdo que supere dichos gastos, teniendo el exceso carácter indemnizatorio por el traslado, por lo que se entiende que toda la cifra pactada está excluida de cotización.

### 5.2. Suspensiones.

En los supuestos de suspensión del contrato de trabajo por las causas previstas en el artículo 45 del TRET, los trabajadores no tienen, en principio, derecho a indemnización alguna, pues precisamente los efectos de la suspensión son la exoneración de las obligaciones recíprocas de trabajar y remunerar el trabajo, salvo que el convenio colectivo de aplicación establezca otra cosa.

### 5.3. Despidos.

Las indemnizaciones previstas para los despidos disciplinarios declarados improcedentes o en auto de extinción de la relación laboral, consistentes en 45 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y hasta un máximo de 42 mensualidades (art. 56 del TRET), no se computan a efectos de cotización por cuanto no retribuyen un trabajo prestado, sino que se abonan precisamente por la extinción del propio contrato laboral.

#### 5.4. Ceses.

Las cantidades que indemnizan o premian los ceses o extinciones de contratos están excluidas de cotización. Se trata de los ceses derivados de la rescisión del contrato a iniciativa del trabajador, la extinción del contrato por alcanzar su término e, incluso, las bajas voluntarias incentivadas.

Tales indemnizaciones, previstas en el Estatuto de los Trabajadores o en normas sectoriales, son las siguientes:

1. Modificación sustancial de las condiciones de trabajo, individual o colectiva, consentida por el trabajador o declarada justificada por la jurisdicción social, y rescisión del contrato por el trabajador que resultase perjudicado por la modificación con percepción de una indemnización de 20 días de salario por año de servicio prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de nueve meses (art. 41.3 del TRET).
2. Extinción del contrato por voluntad del trabajador en los supuestos previstos en el artículo 50 del TRET, con derecho a la indemnización señalada para el despido improcedente.
3. Extinción del contrato por despido colectivo fundado en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción, o motivado en la existencia de fuerza mayor, en virtud de expediente de regulación de empleo autorizado por la Autoridad Laboral, con derecho a indemnización de 20 días de salario por año de servicios prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades (art. 51.8 del TRET).
4. Extinción del contrato por las causas objetivas previstas en el artículo 52 del TRET, con derecho a las indemnizaciones señaladas en el artículo 53 de dicha norma (si es declarada procedente, 20 días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades, y si la decisión extintiva es declarada improcedente, la indemnización es la prevista para el despido improcedente).
5. Extinción del contrato por muerte, jubilación o incapacidad del empresario, con abono de una cantidad equivalente a un mes de salario [art. 49.1 g) del TRET].
6. Trabajadores fijos del sector de la construcción: las indemnizaciones abonadas por terminación de los trabajos de su especialidad (el 4,5% de los conceptos salariales de las tablas del convenio devengados durante la vigencia del contrato). Tales indemnizaciones por cese, actualmente previstas en el artículo 28 del Convenio General del Sector de la Construcción (BOE 4/6/98), están excluidas de cotización a la Seguridad Social, dada la naturaleza indemnizatoria y no salarial de tales percepciones (Oficio de 25 de enero de 1988 de la Dirección General de Régimen Jurídico de la Seguridad Social, que se recoge en la Circular núm. 2-010, de 11 de marzo de 1988, de la Tesorería General).
7. Trabajadores del sector de la construcción con contrato eventual o temporal de fomento del empleo que a su finalización por expiración del tiempo convenido tienen derecho a percibir una indemnización por conclusión del 7 por 100 o del 4,5 por 100, si la duración es infe-



rior o bien igual o superior a 181 días, calculada sobre los conceptos salariales de las tablas del convenio devengados durante la vigencia del contrato (art. 29 del Convenio General del Sector de la Construcción).

8. Compensaciones económicas que proceden al término del contrato para obra o servicio determinado (de duración superior a un año) y en los despidos objetivos, por omisión del preaviso [que se determinan en el art. 2.2 c) del Real Decreto 2720/1998, de 18 de diciembre, y en el art. 53.4 del TRET, respectivamente], y que se concretan en la obligación del empresario de abonar al trabajador el importe de los salarios correspondientes al plazo de denuncia incumplido o período de preaviso no concedido, se considera que revisten un carácter indemnizatorio y no salarial y, por tanto, están excluidas de cotización a la Seguridad Social (Informe de la Tesorería General de 13 de octubre de 1988).
9. La compensación económica sustitutoria de los salarios correspondientes al período de preaviso, en el caso de desistimiento por parte del empresario en la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto): esta relación laboral basada en la recíproca confianza conlleva la posibilidad de extinción de la misma por «desistimiento» del empresario como facultad libre de él (en cuanto que no tiene por qué encontrarse fundada en una causa o supuesto de hecho previsto en la Ley), diferenciada de los supuestos de despido, tiene la naturaleza de indemnización resarcitoria de daños y perjuicios en cuanto que su objeto es reparar el daño causado al trabajador por el incumplimiento por parte del empresario de su obligación de preavisar y, por tanto, excluida de cotización a la Seguridad Social. Por otra parte, el hecho de que la indemnización coincida con el salario correspondiente al período de preaviso incumplido no afecta en nada su carácter resarcitorio, simplemente se trata de una indemnización cuyo importe se mide por dichos salarios (Resolución de la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social de 3 de octubre de 1988).
10. La compensación económica abonada a los trabajadores a la terminación de los contratos temporales de fomento del empleo: dado que tal compensación económica tiene por objeto resarcir al trabajador por su cese forzoso en la empresa y que a efectos de cotización no tiene ninguna trascendencia que la extinción del contrato a su término haya operado a instancias del trabajador o del empresario, toda vez que esta circunstancia no cambiaría la naturaleza indemnizatoria o compensatoria del concepto -con independencia de que sí tendría importancia respecto al derecho a la prestación por desempleo-, se considera que tal compensación económica debe tener encaje, de acuerdo con su naturaleza y finalidad, en el supuesto de exclusión a que se refiere el artículo 109.2 b) del TRLGSS. Este criterio es de aplicación tanto a los contratos temporales de fomento de empleo actuales como a los que puedan celebrarse en el futuro al amparo de lo establecido en el artículo 17.3 del TRET (Resolución de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 13 de octubre de 1995).
11. Extinción por causas objetivas del contrato para el fomento de la contratación indefinida, declarada improcedente, con derecho a indemnización de 33 días de salario por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferior a un año, y hasta un máximo de 24 mensualidades (disp. adic. primera.4 de la Ley 63/1997, de 26 de diciembre).

## 6. Quebranto de moneda.

Es una percepción extrasalarial generalmente prevista para el personal que realiza cobros y pagos (cajeros, cobradores o similares), cuya finalidad es compensar los posibles perjuicios económicos ocasionados por los errores en su labor o trabajo (manejo habitual de dinero).

En orden a la cotización de las cantidades que se abonen en concepto de quebranto de moneda, se establecen cuatro reglas:

1. Quedan excluidas de la base de cotización cuando no excedan del 20 por 100 del salario mínimo interprofesional vigente en el momento del devengo, sin incluir el prorrateo de las pagas extraordinarias (14.136 ptas. mensuales, durante el año 2000).
2. Las cantidades abonadas por tal concepto que excedan de dicho límite mensual están sujetas a cotización.
3. En el supuesto de percibirse con periodicidad superior a la mensual o que no tengan carácter periódico, deben ser prorrateadas a lo largo de los doce meses del año. Ello supone, al igual que para otros conceptos de percepción vinculada a la efectividad del gasto y por tanto a la del trabajo, que su cuantía anual es la que resulta de multiplicar 14.136 pesetas por 11 meses, lo que asciende a 155.496 pesetas/año y a un prorrateo de 12.958 pesetas/mes, salvo que se produzcan ausencias al trabajo que obliguen a detraer los importes correspondientes a los días no trabajados.
4. El artículo 23.2 C) del RGCL incluye en el mismo apartado los conceptos de quebranto de moneda, indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas e indemnizaciones por adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo, por lo que el límite exento del 20 por 100 del salario mínimo interprofesional opera de forma global, es decir, computados en su conjunto los tres conceptos (este criterio fue establecido por Resolución de 26 de febrero de 1998 de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, pero ahora ya figura incorporado en la nueva redacción dada al art. 23 del RGCL por el Real Decreto 1890/1999).

## 7. Desgaste de útiles o herramientas.

Para las indemnizaciones abonadas por el empresario en concepto de desgaste de útiles o herramientas se exige la concurrencia de dos requisitos:

- Que los gastos sean efectivamente realizados por el trabajador, es decir, que los útiles o herramientas sean aportados por el trabajador, pues lo habitual es que los útiles de trabajo los proporcione el empresario.
- Que los gastos sean los normales de tales útiles o herramientas.

En orden a la cotización de las indemnizaciones que se abonen en concepto de desgaste de útiles y herramientas, se aplican las cuatro reglas señaladas para el quebranto de moneda.

## **8. Adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo.**

Son cantidades entregadas por el empresario para que el trabajador adquiera las prendas de trabajo, en lugar de que tales prendas las suministre el empresario, siempre que tales gastos sean efectivamente realizados por el trabajador y sean los normales de tales prendas [art. 109.2 c) del TRLGSS].

El artículo 23.2 C) del RGCL incluye dentro del concepto, además de la adquisición, el mantenimiento de prendas de trabajo, recogiendo la doctrina jurisprudencial consolidada de que bajo el concepto de adquisición de prendas de trabajo se puede y debe entender incluido también el plus o indemnización por conservación de vestuario, pues, de una parte, obviamente cuando mejor conservado esté, más posibilidad hay de su mayor duración, de otra, porque si la empresa ha de suministrar un vestuario determinado para sus trabajadores tiene también interés en la adecuada presentación y mantenimiento del mismo y por ello el abono de la cantidad que su conservación exige es concepto implícito en la obligación de suministrar vestuario. Pero para que se trate de una indemnización es preciso:

1. Que la empresa tenga la obligación contraída de suministrar el vestuario.
2. Que su importe sea adecuado al fin a que se destina, limpieza y conservación.
3. Que sólo pueden percibir el plus aquellos empleados que tengan derecho y realmente hayan recibido la prenda de trabajo. Todo ello a fin de conseguir que el plus cumpla su finalidad y se evite la percepción generalizada (TS [Cont] de 11 de octubre de 1994, 30 de mayo y 20 de junio de 1995).

En orden a la cotización de las indemnizaciones que se abonen en concepto de adquisición y mantenimiento de prendas de trabajo, se aplican las cuatro reglas señaladas para el quebranto de moneda.

## **9. Productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas.**

Se consideran como tales las percepciones en especie indicadas en el punto I.1 anterior, cuya entrega por parte de las empresas no sea debida en virtud de norma, convenio colectivo o contrato individual de trabajo ni se trate de asignaciones asistenciales.

Por tanto, es la voluntariedad en su entrega lo que convierte estos productos en especie en conceptos excluidos de la base de cotización.

Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas (por ejemplo, las bolsas o regalos de navidad) se valoran conforme a las reglas señaladas en el punto I.1. anterior.

A efectos de Seguridad Social quedan excluidos de la base de cotización siempre que su valoración conjunta no exceda del 20 por 100 del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de su devengo, sin incluir la parte correspondiente a pagas extraordinarias (14.136 ptas. mensuales, durante el año 2000).

La valoración conjunta de estos productos que exceda de dicho límite mensual está sujeta a cotización.

#### **10. Percepciones por matrimonio.**

La dote por matrimonio del personal femenino establecida con carácter general en el Decreto de 20 de agosto de 1970, hay que entenderla actualmente derogada en virtud de las prohibiciones de discriminación por sexo y estado civil establecidas en el artículo 17 del TRET.

#### **11. Las prestaciones de la Seguridad Social y sus mejoras.**

Las prestaciones de Seguridad Social comprenden las cantidades abonadas por las Entidades Gestoras, Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales o directamente por las empresas en virtud de su responsabilidad empresarial en materia de prestaciones o de su colaboración con la Seguridad Social. El importe o cuantía de tales prestaciones percibido por el trabajador está excluido de cotización. Otra cosa es que durante el período de percepción de determinadas prestaciones exista obligación de cotizar a la Seguridad Social, como sucede con la incapacidad temporal, maternidad y desempleo.

En cuanto a las mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social, se considera como tales «las percepciones entregadas directamente por los empresarios a los trabajadores o asimilados así como las aportaciones efectuadas por aquéllos (...) a que se refieren los artículos 192 y 193 de la Ley General de 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».

Los artículos 192 y 193 del TRLGSS establecen que las empresas podrán mejorar directamente las prestaciones costeándolas a su exclusivo cargo, bien por sí mismas o a través de diversos sistemas de aseguramiento. No obstante el carácter voluntario que tiene para el empresario la implantación de

la mejora, una vez causado por el trabajador el derecho a la mejora de una prestación periódica, no podrá disminuirse ni anularse si no es de acuerdo con las normas que regulan su reconocimiento.

Por tanto, sólo aquellos conceptos retributivos que supongan una ampliación o mejora de cada una de las prestaciones reconocidas por el Régimen General de la Seguridad Social y en íntima relación con ellas deben ser considerados como tales mejoras a efectos de su exclusión de la base de cotización.

Los requisitos que, según la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, deben reunir las ayudas de distinta clase para poder ser conceptuadas como mejoras voluntarias de las prestaciones contributivas de la Seguridad Social son:

- En primer lugar, es necesario que se establezcan sobre una prestación del Sistema de Seguridad Social. La ayuda, por consiguiente, deberá concederse como complemento o mejora voluntaria de alguna de las prestaciones que comprende la acción protectora de la Seguridad Social.
- En segundo lugar, la ayuda deberá consistir en servicios o prestaciones no cubiertos en todo o en parte por dicha acción protectora.
- Finalmente, debe darse una clara adecuación de su cuantía al fin a que se destina el complemento de que se trate.

El artículo 23.2 F) a) del RGCL (en su nueva redacción dada por el Real Decreto 1890/1999) considera expresamente como mejora de prestaciones de la Seguridad Social «las aportaciones efectuadas por los empresarios a los planes de pensiones y a los sistemas de previsión social complementaria de sus trabajadores». En el ordenamiento tributario estas aportaciones tienen la consideración de percepciones o rentas en especie. No obstante la remisión que el artículo 23.1 B) del RGCL efectúa al ordenamiento tributario en materia de percepciones en especie, en el propio artículo 23 en su apartado 2 F) a) menciona expresamente tales aportaciones empresariales como mejora de prestaciones a efectos de su exclusión de la base de cotización. Sobre esta cuestión hay que tener en cuenta que desde antiguo el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales ha venido considerando estas aportaciones como mejora de prestaciones de la Seguridad Social «siempre que el beneficio obtenido por el interesado suponga un complemento de la percepción que 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 (Circular de la Tesorería General de la Seguridad Social núm. 2-025, de 23 de julio de 1991, y Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social de 29 abril de 1998). Por lo que respecta a los sistemas de previsión social complementaria se considera como tales las aportaciones de las empresas a las pólizas de seguros de vida e invalidez a favor de sus trabajadores que tienen la naturaleza de mejora directa de prestaciones a través de entidades aseguradoras y de un complemento de la percepción que otorga el sistema de la Seguridad Social (Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social de 26 de octubre de 1998).

Se consideran mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social:

1. El complemento del subsidio por incapacidad temporal por causas comunes o profesionales.
2. El complemento por desempleo que deben abonar las empresas a las que ha sido aprobado por la Autoridad Laboral un expediente de regulación de empleo con suspensión temporal de los contratos de trabajo, tiene la naturaleza jurídica de indemnización por suspensión de contrato, alcanzada mediante mejora de la acción protectora por las propias empresas, y resulta claro su carácter no salarial (Resolución de la Dirección General de Régimen Jurídico de la Seguridad Social de 28 de septiembre de 1988). Si las referidas cantidades fueran abonadas a los trabajadores a tanto alzado y de una sola vez, tienen la consideración de indemnizaciones por suspensión del contrato de trabajo y, por tanto, excluidas de cotización (Informe de la Tesorería General de 3 de junio de 1993).
3. El «complemento a la protección familiar», previsto en un convenio colectivo, está excluido de cotización cuando el trabajador acredite la percepción de la ayuda familiar en alguno de los supuestos previstos por la Ley, es decir, cuando responda realmente en su naturaleza a una asignación por hijo a cargo (Informe de la Tesorería General de la Seguridad Social de 5 de mayo de 1991).
4. La cantidad que el Convenio General del Sector de la Construcción prevé en los supuestos de incapacidad permanente en los grados de absoluta o de gran invalidez derivada de accidentes de trabajo o enfermedades profesionales (escrito de la entonces Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 8 de mayo de 1996).
5. Las ayudas por hijos pueden considerarse como mejoras voluntarias de las prestaciones familiares por hijo a cargo en su modalidad contributiva.
6. El valor del «ticket-guardería» que las empresas entregan a sus trabajadores en atención a sus cargas familiares no puede ser calificado como salario en tanto la causa directa de su concesión no es el trabajo prestado, sino las circunstancias familiares del trabajador (Resolución de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 6 de septiembre de 1991).
7. Los denominados «premios de constancia, de fidelidad o de permanencia», previstos en los convenios colectivos, se consideran mejora de prestaciones de la Seguridad Social siempre que estén relacionados con el cese en la actividad por jubilación, invalidez o fallecimiento. En caso contrario, es decir, cuando el derecho a su abono deriva o está vinculado a la prestación de servicios por el trabajador en la empresa y no a la finalización de la relación laboral (*v.gr.* abono de una mensualidad a los 20 años de servicio), constituye un concepto retributivo de la actividad que desarrolla el trabajador que viene a estar ligado a la antigüedad y no una mejora de la Seguridad Social (Resolución de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social de 19 de junio de 1997).

## 12. Las asignaciones asistenciales.

El artículo 23.2 F b) del RGCL (en su redacción dada por el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre) no concreta el concepto de asignaciones asistenciales concedidas por las empresas, pero las regula minuciosamente a efectos de su exclusión de cotización a la Seguridad Social, remitiéndose a lo establecido en el ordenamiento tributario, de ahí que puede decirse que las asignaciones asistenciales son retribuciones en especie en supuestos expresamente excluidos de la obligación de cotizar [art. 43.2 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y arts. 42 y ss. de su Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero].

Se consideran asignaciones asistenciales, sin el carácter de productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas, las siguientes:

### *12.1. La entrega de acciones o participaciones a los trabajadores.*

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 500.000 pesetas anuales o 1.000.000 de pesetas en los últimos cinco años, se excluye de cotización (los excesos sobre dichas cuantías tienen la consideración de retribución en especie y, por tanto, cotizable), en los siguientes supuestos:

1. La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.
2. Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por el IRPF, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por el IRPF, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración Pública titular de las acciones.

En cualquier caso, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

1. La oferta debe realizarse dentro de la política retributiva general de la empresa o, en su caso, del grupo de sociedades y que contribuya a la participación de los trabajadores en la empresa.

2. La participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, de cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares, hasta el segundo grado, no debe superar el 5 por 100.
3. Los títulos deben mantenerse, al menos, durante tres años.

#### *12.2. Los gastos de estudio del trabajador o asimilado.*

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

Pero cuando dichos gastos no vengan exigidos por el desarrollo de aquellas actividades o características y sean debidos por norma, convenio colectivo o contrato de trabajo (novedad del Real Decreto 1890/1999), siempre que se justifique su realización y cuantía, serán considerados retribuciones en especie, computables en la base de cotización.

En ambos supuestos, los gastos de manutención y estancia así como los de locomoción (novedad del Real Decreto 1890/1999) se regirán por lo previsto para las dietas y asignaciones para gastos de viaje y para los gastos de locomoción.

#### *12.3. Las entregas de productos a precios rebajados.*

Se consideran entregas de productos a precios rebajados las que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social, teniendo la misma consideración las fórmulas directas o indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral (*v.gr.* vales o tickets de comida o documentos similares), en las que concurran los siguientes requisitos:

1. Que la prestación del servicio tenga lugar durante los días hábiles para el empleado o trabajador.
2. Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención.
3. Además, cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas se exige:
  - Que la cuantía de la fórmula indirecta no supere las 1.300 pesetas al día. El exceso se considera retribución en especie y, por tanto, cotizable.



- Si se entregan al empleado o trabajador vales de comida o documentos similares, se exige lo siguiente:
  1. Deben estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos debe figurar su importe nominal y la empresa emisora.
  2. Han de ser intransmisibles.
  3. No puede obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
  4. Sólo pueden utilizarse en establecimientos de hostelería; y
  5. La empresa que los entregue debe llevar y conservar la relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión del número de documento y día de entrega.

Conforme a las normas tributarias están sujetas a gravamen las «primas de economato» consistentes en la entrega de vales utilizables en centros comerciales de libre acceso (Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de diciembre de 1995).

La prestación del servicio de comedor, comprendida en esta asignación asistencial, puede tener lugar:

1. Mediante fórmulas directas: es la prestación de la manutención en especie «la entrega de productos» efectuada directamente por la empresa, a su cargo, en todo o en parte. Está exento de cotización su coste para el empresario.
2. Mediante fórmulas indirectas, que pueden efectuarse mediante:
  - La subcontratación del servicio con una empresa especializada.
  - La realización del servicio en un local -sea o no propiedad de la empresa- diferente del propio centro de trabajo pero cercano a él.
  - La implantación del sistema de vales de comida o documentos similares para utilizarse en establecimientos de hostelería.

Las fórmulas indirectas están exentas de cotización cuando su cuantía no supere la cantidad establecida en el ordenamiento tributario (1.300 ptas. diarias).

Pero el Real Decreto 1890/1999 establece una regla especial dirigida a la negociación colectiva, al disponer que «si por convenio colectivo resultare posible la sustitución del servicio de comedor por entrega dineraria, ésta únicamente formará parte de la base de cotización en el exceso resul-

tante de la aplicación de las reglas contenidas en los apartados 1 y 2.1.º del artículo 44 del Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas». Es decir, que se permite que por convenio colectivo se entregue al trabajador o empleado una cantidad de dinero en sustitución del servicio de comedor, estando excluida de cotización siempre que se abone los días hábiles, que el empleado o trabajador no devengue dietas por manutención y que su cuantía no exceda de 1.300 pesetas diarias.

#### *12.4. Bienes de servicios sociales y culturales.*

La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal (como pueden ser los clubs sociales para trabajadores de la empresa, la biblioteca, la enfermería o las guarderías para hijos de los trabajadores) se considera una asignación asistencial excluida de cotización a la Seguridad Social.

#### *12.5. Primas o cuotas satisfechas por el empresario en virtud de contrato de seguro de accidente laboral, enfermedad profesional o responsabilidad civil o para la cobertura de enfermedad común del trabajador.*

Constituye una novedad del Real Decreto 1890/1999 la consideración de asignación asistencial las primas o cuotas satisfechas por el empresario en virtud de contrato de seguro de accidente laboral, enfermedad profesional o de responsabilidad civil del trabajador. Asimismo, tienen tal consideración las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad común del trabajador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge o descendientes.
2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 60.000 pesetas anuales. Cuando el seguro comprenda también al cónyuge o descendientes, el límite será de 200.000 pesetas anuales. El exceso sobre dichas cuantías constituye retribución en especie y, por tanto, cotizable.

### **13. Las horas extraordinarias.**

El importe económico de las horas extraordinarias únicamente se computa a efectos de su cotización para las contingencias de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, desempleo, fondo de garantía salarial y formación profesional. A pesar de ser auténticas percepciones salariales están excluidas de la base de cotización para contingencias generales o comunes, si bien están sujetas a una cotización especial adicional.

La cotización adicional por horas extraordinarias, por parte de empresarios y trabajadores, está destinada a incrementar los recursos generales del sistema de la Seguridad Social y no es computable a efectos de determinar la base reguladora de las prestaciones.

A efectos de la cotización adicional, las horas extraordinarias pueden ser de dos clases: las motivadas por fuerza mayor y restantes horas extraordinarias.

Son horas extraordinarias motivadas por fuerza mayor el exceso de las trabajadas para prevenir o reparar siniestros u otros daños extraordinarios y urgentes (art. 35.3 del TRET). Su apreciación exige la consideración de una serie de requisitos suficientes, bien definidos por el ordenamiento, tales como:

- La inimputabilidad, esto es, que el hecho que genera la fuerza mayor sea independiente de la voluntad del empresario (ausencia de culpa y presencia de una diligencia normal en el comportamiento del empresario).
- La imprevisibilidad (art. 1.105 del CC) que según la doctrina civilista ha de interpretarse normalmente y según las circunstancias (concepto relativo o noción variable).
- Inevitabilidad en caso de que el hecho fuese previsible (art. 1.105 del CC). Lo inevitable es también concepto relativo y que debe interpretarse desde posiciones de razonabilidad y del orden corriente de las cosas.

En este sentido civilista del concepto de fuerza mayor, la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 1.<sup>a</sup>, de 18 noviembre 1980 (siguiendo otras de la misma Sala), lo define como «un concepto teóricamente amplísimo y de límites imprecisos» y que se refiere a «aquellos hechos totalmente insólitos y extraordinarios que aunque no imposibles físicamente, y por lo tanto previsibles en teoría, no son de los que pueda calcular una conducta prudente atenta a las eventualidades que el curso de la vida permite esperar».

La apreciación de la fuerza mayor como hecho que condiciona dicho tipo de cotización es una cuestión referida a cada caso concreto, lo que no impide establecer algunas pautas orientativas. Así se aprecia en las siguientes:

- Las motivadas para prevenir o reparar un riesgo grave para las personas, ya sean trabajadores de la propia empresa, de una tercera vinculada por un contrato de reparación, suministro etc., o terceros ajenos a la relación laboral.
- Las realizadas para prevenir o reparar siniestros o daños motivados por causas extraordinarias urgentes (del tipo casuístico del art. 76.6 de la derogada Ley de Contrato de Trabajo «incendio, inundación, terremoto, plaga del campo, guerra, tumulto o sedición»).

Por el contrario, no estarían comprendidas en el concepto de fuerza mayor las motivadas para prevenir o reparar averías urgentes o que no deban ser demoradas, ni motivadas por las cau-

sas antes referidas y sin riesgo grave para las personas, puesto que en definitiva nos encontramos ante averías más o menos normales y en mayor o menor medida previsibles, que corresponden al concepto de horas extraordinarias estructurales.

Los tipos aplicables a la cotización adicional por horas extraordinarias, así como su distribución entre empresarios y trabajadores, se determinan en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada ejercicio, siendo distintos según las horas extraordinarias realizadas estén o no motivadas por fuerza mayor.

Para el año 2000 los tipos aplicables a la cotización adicional son dos:

- El reducido del 14 por 100, distribuido en el 12 por 100 a cargo de la empresa y el 2 por 100 a cargo del trabajador, cuando se trate de horas extraordinarias motivadas por fuerza mayor.
- El general del 28,3 por 100, distribuido en el 23,6 por 100 a cargo de la empresa y el 4,7 por 100 a cargo del trabajador, en las restantes horas extraordinarias.

Las horas de presencia en el sector transporte no tienen el carácter de horas extraordinarias, por lo que, a efectos de cotización a la Seguridad Social, por las retribuciones percibidas por estas últimas, no serían aplicables las normas que regulan la cotización adicional por dichas horas extraordinarias. Es decir, quedan sujetas a cotización de conformidad con lo dispuesto en el artículo 109.1 del TRLGSS. Es reiterada la doctrina jurisprudencial que considera que las horas extraordinarias implican un trabajo efectivo o la que entiende como hora extraordinaria «aquella que sobrepasando la jornada máxima legal o convencional responde a una tarea ocupacional con existencia real, efectiva y actual; es decir, que lo excluido por el mencionado concepto son diversos supuestos de hora de disponibilidad, cual las horas de mera presencia física y ausencia localizable» (escritos de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 26 de marzo de 1992 y de 19 de febrero de 1993, TS 20 enero y 24 junio 1992).

#### **14. Retornos percibidos por los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado.**

No procede cotizar por los retornos percibidos por los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social. Los anticipos laborales y los retornos cooperativos son conceptos distintos, de contenido y significación diferentes. En relación con lo dispuesto en la Ley General de Cooperativas, el retorno acreditado a los socios trabajadores de una Cooperativa de Trabajo Asociado no tiene carácter remuneratorio a efectos de determinar la base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social (Resolución de la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social de 18 de junio de 1993).