

**ISABEL OTXOA CRESPO
MIKEL DE LA FUENTE LAVIN**

*Profesores asociados de la Escuela Universitaria de
Relaciones Laborales de Leioa (UPV-EHU)*

Extracto:

LA Ley 13/1996, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha modificado el artículo 109.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS), y prevé su posterior desarrollo reglamentario.

El objeto de este trabajo es doble: situar cuáles son, en el momento en que se produce la reforma, la jurisprudencia y doctrina judicial sobre los conceptos excluidos de la base de cotización a la Seguridad Social y apuntar las diferencias que existen entre el régimen fiscal y el de Seguridad Social de algunos conceptos cuyo futuro tratamiento homogéneo se anuncia.

Sumario:

- I. La reforma del artículo 109.2 de la Ley General de la Seguridad Social.

- II. Los conceptos excluidos de la base de cotización. El artículo 109.2.
 1. Artículo 109.2, apartado a).
 - 1.1. Dietas.
 - 1.2. Plus de distancia.
 - 1.3. Pluses de transporte y locomoción.

 2. Artículo 109.2, apartado b).

 3. Artículo 109.2, apartado c).
 - 3.1. Quebranto de moneda.
 - 3.2. Desgaste de útiles y herramientas y adquisición de prendas de trabajo.

 4. Artículo 109.2, apartado d).

 5. Artículo 109.2, apartado e).

 6. Artículo 109.2, apartado f).
 - 6.1. Los servicios asistenciales.

 7. Artículo 109.2, apartado g).

- III. Otros conceptos: plus de disponibilidad y vacaciones.

I. LA REFORMA DEL ARTÍCULO 109.2 DE LA LEY GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha modificado varias normas de Seguridad Social, y entre ellas el artículo 109. 2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (LGSS).

La reforma se incluye en el Título II, dedicado a lo Social, Capítulo Primero, bajo la rúbrica «Organización y Procedimientos de la Seguridad Social». Según la Exposición de Motivos, las modificaciones de los preceptos englobadas en dicho Capítulo tienen como finalidad mejorar la gestión del sistema y superar deficiencias de índole técnico-jurídica surgidas en la aplicación e interpretación de aquéllos.

El nuevo artículo 109.2 regula los conceptos excluidos de la base de cotización a la Seguridad Social, como sigue (1):

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

- a) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, así como los pluses de transporte urbano y de distancia por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan.
- b) Las indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones y despidos.

(1) El texto en bastardilla es lo reformado. No se ha suprimido nada de la redacción anterior.

- c) Las cantidades que se abonen en concepto de quebranto de moneda y las indemnizaciones por desgaste de útiles o herramientas y adquisición de prendas de trabajo, *cuando tales gastos sean efectivamente realizados por el trabajador y sean los normales de tales útiles o prendas en los términos que reglamentariamente se establezca.*
- d) Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas *en los términos que reglamentariamente se establezca.*
- e) Las percepciones por matrimonio.
- f) Las prestaciones de la Seguridad Social, así como sus mejoras y *las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas, estas dos últimas en los términos que reglamentariamente se establezcan.*
- g) Las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.

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

El alcance preciso de la reforma del artículo 109.2 por el 82 de la Ley 13/1996, se conocerá cuando se desarrolle reglamentariamente, pero ya se apuntan en el texto modificado las líneas y el espíritu de la misma (2).

El objeto de este trabajo es doble: situar cuál es, en el momento en que se produce la reforma, la jurisprudencia y doctrina judicial sobre los conceptos excluidos de la base de cotización a la Seguridad Social y apuntar las diferencias que existen entre el régimen fiscal y el de Seguridad Social de algunos conceptos cuyo futuro tratamiento homogéneo se anuncia. Cabe señalar desde ahora, que algunos de los conceptos indemnizatorios excluidos de la base de cotización a la Seguridad Social no están exentos de gravamen en el orden tributario. Sin embargo, los eventuales gastos realizados se engloban en el descuento del 5 por 100 de los rendimientos del trabajo, en concepto de gastos de difícil justificación, con un límite de 250.000 pesetas, que se eleva hasta el 15 por 100 para los minusválidos e invidentes.

(2) En la Memoria justificativa que acompañaba al proyecto remitido al Consejo Económico y Social (CES), se afirma que en la negociación colectiva se está atentando contra el contenido real de la base de cotización a la Seguridad Social. El informe del CES aconsejó mantener el texto del 109.2 en la redacción dada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, dejando para el desarrollo reglamentario del mismo las concreciones. Véase dictamen del 2-10-96, en *Dictámenes 1996*. Ed. CES 1997, pág. 3/60.

El apartado 1 del artículo 109 de la LGSS sienta el principio general sobre los conceptos retributivos que deben integrar la base de cotización a la Seguridad Social: la remuneración total, sea cual 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. Sobre las remuneraciones cuyo vencimiento es superior al mensual, se establece asimismo la obligación de cotización, prorrateadas a lo largo de los 12 meses del año.

El objeto de discusión en los pleitos suscitados por la interpretación del artículo 109 ha sido si los ingresos que se pretendían excluir de cotización eran encuadrables en el apartado 2 o, al no estar incluidos, pasaban necesariamente a integrar la base.

El texto del artículo 109 del Texto Refundido de la LGSS en la versión dada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, es igual que el artículo 73 de la anterior LGSS, aprobada por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, por lo que la doctrina judicial y la jurisprudencia relativa al tema mencionará frecuentemente el artículo 73.

En este estudio se hace referencia a jurisprudencia y doctrina judicial de los órdenes social y contencioso-administrativo. La no inclusión de un concepto retributivo en la base de cotización puede dar lugar a una sanción administrativa por infracotización, además de la consiguiente acta de liquidación de cuotas y procedimiento de recaudación ejecutiva en caso de impago. Es ésta la vía por la que la jurisdicción contencioso-administrativa conoce de los pleitos en la materia: a partir de su competencia como órgano judicial revisor de las sanciones en el orden social y de las actas de liquidación y subsiguientes actos de recaudación forzosa por parte de la Tesorería General.

La jurisdicción social llega por varias vías a conocer de la interpretación del artículo 109. Una de ellas, la de impugnación de convenios colectivos por parte de la autoridad laboral o los legitimados para ello, según los artículos 90 del Estatuto de los Trabajadores (ET) y 161 de la Ley de Procedimiento Laboral (LPL), cuando entiendan que alguna de las cláusulas puede conculcar la legalidad vigente. Otra, la constituyen las reclamaciones de inclusión de algún concepto en la base de cotización en juicios en los que se discute la base reguladora de prestaciones de Seguridad Social. En estos pleitos, se somete directamente al juzgador la cuestión de si un concepto retributivo es o no de los excluidos por el 109. Por fin, se incide indirectamente en la materia en los juicios sobre reclamaciones en las que por cualquier motivo (cálculo de vacaciones, pagas extraordinarias, fijación de indemnizaciones por despido u otros) se pretende conseguir la definición de un concepto como salarial. Una vez declarado tal carácter, pasará a ser de obligada cotización.

II. LOS CONCEPTOS EXCLUIDOS DE LA BASE DE COTIZACIÓN. EL ARTÍCULO 109.2

El ET, en todas sus sucesivas versiones, da la siguiente definición de salario: «26.1 Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya

retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo.(...) 2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos».

Sobre la base de esta definición general, la interpretación del artículo 73 (luego 109) de la LGSS se ha apoyado también en las definiciones más pormenorizadas sobre ingresos de naturaleza salarial y extrasalarial contenidos en los hoy derogados (3) Decreto 2380/1973, de 17 de agosto, sobre Ordenación del Salario y la Orden de 22 de noviembre de desarrollo del mismo. Los conceptos excluidos de consideración salarial, estaban regulados en el artículo 3 del Decreto (4) en relación con el artículo 4 de su Orden de desarrollo (5). La lectura de los tres preceptos muestra su gran paralelo.

Sin embargo, según la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (6) los conceptos que según las indicadas normas laborales no formaban parte del salario, no eran pauta obligada para analizar su régimen legal en materia de Seguridad Social. Y ello, porque se afirma:

- El carácter completo y cerrado del ordenamiento de la Seguridad Social, que en esta materia obliga a situar la dicotomía en remuneración sujeta a cotización-concepto excluido de ella y no en salario-plus extrasalarial.

(3) Por la disposición derogatoria única de la Ley 11/1994, de 19 de mayo.

(4) Artículo 3: «No tendrán la consideración legal de salario las cantidades percibidas por los siguientes conceptos:

- a) Indemnizaciones o suplidos por gastos que hubieran de ser realizados por el trabajador, como consecuencia de su actividad laboral.
- b) Prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social.
- c) Indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.»

(5) Artículo 4: «A los efectos del artículo 3 del Decreto, se entenderán por indemnizaciones o suplidos: El quebranto de moneda; las percepciones por desgaste de útiles o herramientas, o para la adquisición de prendas de trabajo; los gastos de locomoción y las dietas de viaje, los pluses de distancia y de transportes urbanos; la dote por matrimonio del personal femenino, y cualesquiera otros de igual naturaleza indemnizatoria o de compensación de suplidos.

Se considerarán prestaciones de la Seguridad Social las enumeradas en el artículo 20 de la Ley de 21 de abril de 1966, que se abonen por las Entidades Gestoras o Servicios Comunes de aquélla y por las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, o directamente por las empresas, de acuerdo con las normas que regulan la responsabilidad empresarial en materia de prestaciones y la colaboración de las Empresas en la Seguridad Social. Tendrán también la consideración de prestaciones de la Seguridad Social las mejoras voluntarias de la acción protectora de ésta, que hayan sido autorizadas u homologadas en virtud de lo previsto en los artículos 182 y siguientes de la Ley de 21 de abril de 1966.

No formarán tampoco parte del salario los demás servicios asistenciales y de Seguridad Social complementaria que puedan establecerse por las Empresas, así como los de asistencia social relativa a fines formativos, culturales, deportivos o recreativos; los créditos no reintegrables en su totalidad o en parte, para atenciones extraordinarias personales o familiares; las referentes a economatos, comedores o instituciones de esa misma índole y, en general, cualesquiera otros beneficios del mismo carácter.»

(6) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de noviembre de 1989, AR. 7791, 30 de octubre de 1991, AR. 7828 y 30 de diciembre de 1991, AR. 9625.

- 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 los convenios colectivos registrados, no tienen validez si contradicen dichas normas imperativas.

1. Artículo 109.2, apartado a).

«Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, así como los pluses de transporte urbano de distancia por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan.»

1.1. Dietas.

Las dietas son, sin duda, encuadrables entre las indemnizaciones o suplidos -depende del momento de su abono, posterior o anterior al desembolso- por los gastos realizados por el trabajador como consecuencia de la actividad laboral, y tienen carácter extrasalarial según el artículo 26.1 del ET. Tenían la misma consideración legal según el artículo 3 a) del Decreto 2380/1973, de 17 de agosto, en relación al 4 de la Orden de 22 de noviembre de 1973.

La jurisprudencia define la dieta como una percepción económica de naturaleza extrasalarial, cuya finalidad es compensar al trabajador de los gastos que tenga que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempeñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo. El concepto de dieta lleva implícito el desplazamiento temporal fuera del lugar de trabajo a otro distinto (7). Pero, en los casos de trabajadores fijos de empresas con cen-

(7) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de mayo de 1991, RJ 4099. Se niega el carácter de dieta de las cantidades percibidas bajo tal denominación en el caso de unos trabajadores con contrato de obra como Vigilantes Jurados en la construcción de una central nuclear, argumentando que su único centro de trabajo era el de la obra, por lo que no existía desplazamiento.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Sevilla, de 5 de septiembre de 1995, AS 3396, habla de dieta refiriéndose a la cantidad que según el convenio colectivo de Renfe perciben los trabajadores que prestan servicios en estaciones en descampado y no pueden trasladarse a su domicilio a la hora de comer. Según la doctrina del Tribunal Supremo, independientemente de los efectos retributivos de tal calificación, no parece posible excluir tales cantidades de la base de cotización.

tros 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 le hubiera contratado específicamente para prestar sus servicios en determinadas localidades, existe derecho a la percepción de dietas (8). De acuerdo con lo anterior, multitud de Convenios Colectivos establecen dietas para trabajadores que no tienen propiamente lugar de trabajo habitual, siendo el hecho de no poder retornar a su domicilio el motivo del pago de dicho concepto extrasalarial (9).

En relación a la temporalidad del desplazamiento (10), se ha discutido si éste tenía que ser inferior a un año para generar derecho a dieta. El artículo 40.3 del ET, al regular la potestad empresarial en cuanto a movilidad geográfica, distinguiendo traslado y desplazamiento, limitaba a un año la posibilidad del empresario de desplazar temporalmente a los trabajadores, criterio que se mantiene en el artículo 40.4 de su versión reformada por la Ley 11/1994, que establece además el límite del año dentro del período de tres. Sin embargo, el Tribunal Supremo ha reconocido el carácter de desplazamiento temporal en el caso de cambios de centro de trabajo superiores al año, que suponían cambio de residencia, reconociendo el consiguiente derecho al percibo de dietas (11).

La percepción de dietas va ligada a la necesidad de permanencia fuera del lugar de residencia por causa de la prestación de servicios por cuenta ajena, y por tanto no se devengan en vacaciones ni los días de descanso (12).

No tienen carácter de dietas las cantidades que, como el plus de expatriación, se abonan a unos trabajadores desplazados al extranjero y a los cuales la empresa, independientemente del pago de dicho plus, les paga los gastos de alojamiento y subsistencia (13).

(8) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 5 de noviembre de 1986, Ref. 6279.

(9) Por ejemplo, FEVE abona dietas por los gastos de estancia fuera de la residencia oficial (laboral), de las que son beneficiarios trabajadores cuya actividad habitual es itinerante (BOE 23-08-1996). Asimismo, según el artículo 11 del CC de Transporte de Bizkaia, el devengo de la dieta se produce por el hecho de salir del lugar de residencia del trabajador sin posibilidad de regreso para comer, cenar o pernoctar (BOB 11-07-1996).

(10) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 28 de julio de 1988, RJ 6265. Se niega el derecho al percibo de dieta a unas trabajadoras que al adquirir la condición de fijas, son destinadas con carácter definitivo a un centro de trabajo distante 72 km del anterior, porque no es un supuesto de desplazamiento transitorio a localidad distinta de la de prestación habitual de servicios, sino que se trata de un destino permanente.

(11) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 5 de noviembre de 1986, RJ 6279 y 7 de julio de 1987, RJ 5106.

(12) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 2 de junio de 1995, RJ 4751. Se niega el derecho a dietas durante las vacaciones y días de descanso, porque son conceptos antitéticos desplazamiento y disfrute de vacaciones, durante las cuales está suspendida la obligación de trabajar y no se le impone al trabajador residencia específica.

(13) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 22 de febrero de 1985, RJ 686.

La admisión o no del carácter de dieta de cantidades abonadas por las empresas, ha ido ligada en la doctrina de los Tribunales a ciertas circunstancias. Los indicios de utilización fraudulenta de la figura para enmascarar retribuciones salariales se han relacionado con: que no estuvieran fijadas por Convenio Colectivo, que fueran iguales todos los meses, o que se abonasen también en vacaciones (14). Asimismo, la cuantía desproporcionada con el salario, en un caso en que las dietas superaban a aquél (15).

No obstante, se han admitido dietas previstas en Convenio Colectivo con carácter fijo, revisable a fin de año según gastos acreditados (16), que recibían sólo categorías de trabajadores a quienes correspondía viajar por sus funciones, y no el resto. Esta doctrina se aparta de la exigencia de rigurosa justificación de gastos que contienen algunas sentencias (17).

La reforma del apartado a) del 109.2, en materia de dietas, añade la expresión «asignaciones para gastos de viaje» y además dice «cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto». No es previsible que con la expresión «centro de trabajo habitual» pretenda negarse en el futuro la caracterización de dieta a las cantidades que se abonan a los trabajadores itinerantes, sin centro fijo de trabajo.

El último párrafo del artículo prevé la posterior regulación reglamentaria de la cuantía y alcance de la cantidad exenta, con la mayor homogeneidad posible con el ordenamiento tributario.

(14) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Madrid, 2 de julio de 1996, RJCA 1060. Se niega el carácter de dieta a cantidades que la empresa, sin que el Convenio Colectivo del sector de Comercio Alimentación las previera, abonaba a 42 trabajadores, los cuales recibían por dicho concepto cantidad idéntica todos los meses e incluso en vacaciones. Asimismo, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de La Rioja, de 30 de diciembre de 1995, RJCA 1083, que deniega la cualidad de dietas a los abonos de cantidades fijas mensuales, se desestima la alegación de la empresa sobre la dificultad de cuantificar los gastos concretos a que respondían.

(15) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, 24 de septiembre de 1990, RJ 6852. Trabajadores de la construcción sin especial cualificación que por trasladarse de Sevilla a Málaga cobraban un 40 por 100 de las retribuciones en concepto de salario y el restante 60 por 100 en dietas.

(16) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo de Navarra, de 28 de septiembre de 1995, RJCA 1099. La sentencia reconoce que el carácter fijo de la retribución le dota de una apariencia salarial, pero se admite que son dietas por: el dato esencial de que las remuneraciones aparezcan como dietas en convenio, sólo las perciban el conductor y el comercial y no el resto de los trabajadores, y que sean revisables a fin de año según gastos efectivamente realizados.

(17) RJCA Contencioso-Administrativo de 20 de marzo de 1996, RJCA 369, que exige la prueba de los concretos hechos o acontecimientos de los que deriva el pago de la dieta: acreditar desplazamientos, fechas, horarios, distancia entre puntos de origen y destino... y La Rioja de 26 de diciembre de 1995, RJCA 1075, que exige acreditar los viajes, probar gastos mediante facturas, etc.

En el orden tributario [art. 25 i) de la Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas -en adelante LIRPF- y art. 4 del RD 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprueba su reglamento -en adelante RIRPF-] se consideran rendimientos de trabajo aquellas cantidades percibidas para compensar gastos de viaje en lugar distinto al del trabajo habitual. Para que queden exentas de gravamen se requiere que se trate de:

- a) Gastos normales de manutención y estancia realizados en establecimientos de hostelería de un municipio diferente al del lugar de trabajo habitual.
- b) Que el desplazamiento no supere los 183 días en el término de un año. En todo caso, las cantidades quedan exentas hasta determinados límites (18) y sujetas a gravamen en el exceso.

Hay en el momento actual entre la normativa fiscal y la de Seguridad Social las siguientes diferencias:

1. Las dietas, cualquiera que sea su cuantía, no forman parte de la base de cotización a la Seguridad Social y sí son base imponible fiscalmente a partir de cierta cantidad, aunque, en general, ésta no se sobrepasa en los Convenios Colectivos.
2. No existe en Seguridad Social el límite de los 183 días.

1.2. Plus de distancia.

El plus de distancia fue regulado por las derogadas Órdenes Ministeriales de 10 de febrero de 1958 y 4 de junio de 1958 (19). Era solamente aplicable a las Reglamentaciones de Trabajo que lo tuvieran establecido, y se definía en su artículo 2 como «cantidad que perciba el trabajador por los recorridos que tenga que hacer a pie o en medios de transporte no facilitados por la empresa para acudir al trabajo, por hallarse el centro laboral u obra en que deba prestarlo a más de dos kilómetros del casco de la población de su residencia».

(18) 36.900 pesetas diarias para desplazamiento en España, 61.000 pesetas en el extranjero; no se requiere justificación si los gastos no sobrepasan 13.000 ptas./día en España y 22.600 en el extranjero. Si no se pernocta en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y el de residencia del sujeto, las cantidades anteriores se reducen a 3.600 y 7.700 ptas./día, según sea dentro o fuera de España.

(19) Derogadas ambas por la disposición derogatoria única de la Ley 11/1994.

Según el artículo 5, cuando las alteraciones del recorrido fueran consecuencia de los cambios del centro de trabajo, debían ser tenidas en cuenta a efectos del plus (20). Las empresas no tenían obligación de pagar el plus si facilitaban al personal medios de transporte desde lugares situados, al menos, a dos kilómetros del casco urbano. En este último supuesto, si el tiempo de espera y transporte superaba habitualmente la media hora en cada uno de los viajes de ida y vuelta, el exceso debía abonarse a prorrata del salario base o computarse como jornada.

El artículo 7 establecía que en caso de existir medios de transporte de servicio público en los trayectos comprendidos entre los dos kilómetros al límite del casco urbano y el centro de trabajo, no se percibía plus de distancia pero sí el importe de dicho servicio en lo que excediera de 1'50 pesetas ida y vuelta. Como se ve, la norma sobre el plus de distancia, regulaba también un plus de transporte.

Ninguno de ellos tenía carácter salarial, según establecería posteriormente el artículo 4 de la Orden de 4 de julio de 1958, de aplicación del plus de distancia: «El plus de distancia no representa una retribución, sino una compensación de naturaleza análoga a la dieta, y por tanto, no constituye base de cotización para los Seguros Sociales y Mutualidades Laborales». Calificación que confirmaron el Decreto y la Orden sobre Ordenación de Salario de 1973. No parece, sin embargo, que dicho carácter extrasalarial pudiera comprender la reducción de jornada que hay que entender se producía sin pérdida de retribución.

La norma de 1958, recientemente derogada, no fue modificada durante todo el tiempo de su vigencia, y había quedado obsoleta en algunos de sus aspectos. Sin embargo, ha jugado un papel en la interpretación de las disposiciones sobre la materia contenidas en las Reglamentaciones de Trabajo y Convenios Colectivos. Su no discutido carácter extrasalarial proviene del Decreto que lo regula: difícilmente se hubiera podido admitir sin dudas el carácter no salarial de la suma abonada para compensar la duración del desplazamiento al centro de trabajo, utilizando como único fundamento legal las definiciones positiva y negativa del salario contenidas en el artículo 26 del ET en todas sus sucesivas versiones: totalidad de las percepciones económicas por todos los conceptos y bajo cualquier forma o denominación, salvo, entre otras indemnizaciones, «las correspondientes a traslados, suspensiones o despidos». La expresión traslado se refiere aquí a la previsión del artículo 40.1 del ET, cambio de centro de trabajo que exige cambio de residencia.

(20) Se fijaban 0'70 ptas./km o fracción superior a 500 metros del recorrido abonable, sin que pudiera sobrepasar el 25 por 100 del salario base. Se liberaba a las empresas de la obligación de pagar plus de distancia si facilitaban vivienda en un radio no superior a los tres kilómetros del centro de trabajo; si reducían la jornada, como mínimo, a razón de 10 minutos por kilómetro de recorrido abonable; si les dotaban en plena propiedad de medios de transporte individual o contribuían a su adquisición. Cuando el transporte fuera por ferrocarril, la empresa debía pagar el billete de tercera, segunda o primera dependiendo de la categoría profesional del beneficiario.

En cambios de centro de trabajo que exigían una inversión mayor de tiempo de desplazamiento, los Tribunales han reconocido el derecho de los trabajadores a ser indemnizados con fundamento en la Orden sobre Plus de Distancia (21), y al contrario, siendo el acercamiento al centro de trabajo por cambio de domicilio causa de disminución del plus de distancia, la situación inversa -el establecimiento del domicilio en lugar más alejado, por voluntad del trabajador- no da lugar a incremento del plus (22). Pero también se ha admitido carácter indemnizatorio al plus uniforme que se abonaba a todos los trabajadores de empresas de la construcción, sin distinción de la distancia que cada cual tuviera que recorrer, y que se percibía, únicamente, los días efectivamente trabajados (23).

El plus de distancia actual, alejado de los criterios objetivos con que se implantó -según el art. 4 de la Orden a razón de una cantidad legalmente fijada por kilómetro-, ha pasado a ser una indemnización por las molestias derivadas del tiempo utilizado en los desplazamientos al trabajo. Así, se reconoce carácter extrasalarial a la «compensación por recorrido», plus pactado en cantidad superior al de distancia establecido en el convenio del sector, en un caso en que los trabajadores habían reclamado y conseguido mayor indemnización al incrementarse la distancia hasta un nuevo centro de trabajo (24). Se ha admitido el carácter extrasalarial del plus en un acuerdo de empresa de abonar la hora invertida en transporte «como extraordinaria», en base a que la expresión sólo se refiere a la cuantificación económica del plus y no a su carácter, que es indemnizatorio (25).

La reforma prevé que el plus de distancia por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual no se computará en la base de cotización, con el límite que reglamentariamente se establezca y con la máxima homogeneidad con el régimen fiscal.

Desde este punto de vista, estaríamos en presencia de una renta sujeta a gravamen, por ser incluíble este concepto en las contraprestaciones sujetas del artículo 25.1 de la LIRPF, y no estar comprendido entre las exceptuadas del artículo 4 del RIRPF.

(21) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de marzo de 1996, AS 1864.

(22) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 1 de junio de 1992, RJ 4503.

(23) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de abril de 1982, RJ 2413, y 28 de diciembre de 1983, RJ 477/84. Esta última declara que la uniformidad del plus no está reñida con su auténtico carácter indemnizatorio del desplazamiento, justificando el abono de una cantidad igual a todos los trabajadores por la excesiva complicación de establecer el costo concreto en cada caso.

(24) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 14 de febrero de 1996, RJ 1121.

(25) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de junio de 1992, RJ 5022.

1.3. Pluses de transporte y locomoción.

La Orden de 24 de septiembre de 1958 (26), que estableció un plus de transporte, lo regulaba en las siguientes condiciones: para los trabajadores cuyos ingresos fueran inferiores a una determinada cantidad; que habitualmente utilizaran para acudir al trabajo un medio de transporte público urbano o interurbano; que tuvieran su domicilio a una distancia superior a un kilómetro del centro de trabajo y en la medida en que la tarifa de dicho transporte hubiera subido desde el mes de enero o durante la vigencia de la Orden. La cuantía del plus debía determinarse según criterios objetivos: el incremento de las tarifas, el número de viajes y situación comprobada del domicilio de cada trabajador.

A falta de definición legal sobre la distinción entre el plus de transporte y el de locomoción (27), se entiende que el plus de transporte se refiere a las cantidades que la empresa abona para compensar el gasto del trabajador en vehículos de servicio público al trabajo, y que el plus de locomoción es aquella cantidad que se abona a quien utiliza vehículo propio.

Los Convenios Colectivos, sin embargo, utilizan indistintamente la expresión plus de transporte o gastos de locomoción para referirse a cantidades que se abonan para compensar gastos de transporte público.

El plus de locomoción abonado en cuantía fija, sin que se justificara su efectivo carácter de indemnización de gasto, ha sido declarado salarial (28). También se ha declarado tal, el plus de transporte que se abonaba en cuantía fija y distinta según categorías profesionales, incompatible con la naturaleza del mismo, determinada por la distancia del domicilio al centro de trabajo (29).

Fiscalmente, conforme al artículo 4.1 del RIRPF y la Orden Ministerial de 28 de abril de 1993, las cantidades percibidas para compensar los gastos de viaje ocasionados por un desplazamiento a lugar distinto del habitual están gravadas. El apartado 2 del citado artículo 4, establece las siguientes excepciones:

(26) Derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 11/1994.

(27) El artículo 4 de la Orden de 22 de noviembre de 1973, de desarrollo del Decreto de Ordenación de Salario incluía los gastos de locomoción y el plus de transporte urbano entre las indemnizaciones o suplidos de carácter extrasalarial.

(28) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de junio de 1996, RJ 5202.

(29) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de mayo de 1995, RJ 4340.

- a) Si la empresa abona específicamente el gasto realizado:
- Cuando el trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente;
 - La cuantía del gasto, si el trabajador justifica el desplazamiento;
 - 24 pesetas por kilómetro en caso de imposibilidad de justificar la cuantía del gasto.
- b) Si la empresa abona una retribución global por este concepto se requiere la justificación de la realidad de los desplazamientos y que la cuantía de la retribución coincida, de forma aproximada, con el total de los gastos, teniendo en cuenta el citado límite de 24 pesetas por kilómetro.

El plus de locomoción tiene en algunos Convenios Colectivos una cuantía que excede la señalada como límite exento a efectos tributarios, por lo que si en el desarrollo reglamentario se sigue una equiparación en el trato, pasaría a cotizarse a la Seguridad Social por el exceso (30).

Fiscalmente, al plus de transporte le sería aplicable lo ya dicho del de distancia, por lo que quedaría sujeto a gravamen. Pero en el orden de la Seguridad Social, la reforma dice expresamente que se exceptuará de cotización el plus de transporte urbano por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual, por lo que el tratamiento es distinto.

2. Artículo 109.2, apartado b).

«Las indemnizaciones por fallecimiento, y las correspondientes a traslados, suspensiones y despidos.»

Pese a que según la jurisprudencia la enumeración de conceptos del artículo 73 era taxativa y no meramente enunciativa o ejemplificativa, lo cierto es que bajo este epígrafe se han incluido todas las cantidades que indemnizan o premian cualquier tipo de cese, incluidos los que el artículo no menciona. Son los ceses derivados de la rescisión del contrato a iniciativa del trabajador, la extinción del contrato de trabajo al llegar su término, e incluso las bajas voluntarias incentivadas. La exclusión de dichas cantidades ha sido aceptada pacíficamente por doctrina y jurisprudencia.

(30) C.C. Cajas de Ahorro (BOE 8-03-1996) artículo 14, fija 30 ptas./km; C.C. Agentes y Corredores de Seguros (BOE 25-03-1996), Anexo 2, fija 29 ptas./km; C.C. Prensa No Diaria (BOE 6-11-1996) artículo 44.3, fija 35 ptas./km.

Al amparo de esta disposición, se ha discutido sobre la obligación de cotizar los salarios de tramitación. Las Órdenes anuales de cotización, en su disposición adicional primera, regulan dicha obligación (31), pero aun así se discutía su carácter de salario o de indemnización, ya que no era retribución de trabajo.

En el caso de despidos improcedentes o nulos el tema fue resuelto por Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1995 (AR 3443) en recurso extraordinario de revisión. El hecho de que los salarios de tramitación no retribuyan la prestación de servicios laborales por cuenta ajena, cuando el trabajador no puede prestarlos por voluntad unilateral del empresario, no hace que aquéllos cambien de naturaleza, salvo que se admita que el empleador puede desligarse unilateralmente de una obligación legal. La relación laboral no queda resuelta por el despido improcedente, sino que termina por el acto de opción del empresario, y ello, porque un despido sólo produce efectos jurídicos cuando es conforme a derecho.

Se ha declarado asimismo la obligación de cotizar los salarios entre la fecha del despido y el acto de conciliación (32), cuando se ha reconocido la improcedencia del despido.

En el caso del período de tramitación de un recurso de casación, en el que la empresa opta por indemnizar al empleado y le satisface, sin utilizar sus servicios, la remuneración mensual correspondiente mientras se sustancia el recurso, siendo este despido declarado finalmente procedente por el Tribunal Supremo, las cantidades abonadas no tienen el carácter de salarios de tramitación y no hay, por tanto, obligación de cotizar (33). Tras la reforma del artículo 111 de la LPL por Ley 11/1994, de 19 de mayo, no hay ejecución provisional de la sentencia en caso de opción empresarial por la indemnización, y posterior recurso, por lo que este supuesto no se produciría de la misma manera. El empleador ya no abona salarios de tramitación entre la primera y segunda instancia, sea cual sea la resolución del Tribunal Superior. La reforma estableció que el trabajador se considerará en situación legal de desempleo involuntario durante la sustanciación del procedimiento.

(31) Disposición adicional primera de la Orden de Cotización de 27 de enero de 1997: «1. Cuando hayan de abonarse salarios con carácter retroactivo... a) Si las cuotas corresponden a salarios de tramitación, que deban abonarse como consecuencia de procesos por despido o extinción del contrato de trabajo por causas objetivas, el plazo reglamentario de ingreso finalizará el último día del mes siguiente al de la notificación de la sentencia, del auto judicial o del acta de conciliación». Por su parte, el artículo 57 del ET establece que en los casos de despido en que sean por cuenta del Estado los salarios de tramitación, serán con cargo al mismo las cuotas de Seguridad Social correspondientes a dichos salarios.

(32) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de julio de 1995, RJ 5862.

(33) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de septiembre de 1995, RJ 6941.

Hay un solo supuesto en que abonaría salarios y por tanto tiene obligación de cotizar: si el empresario a la vista del resultado del recurso cambiase el sentido de su opción, optando por la readmisión, deberá pagar salarios de tramitación e ingresar la cotización empresarial correspondiente al período de sustanciación del recurso.

En el supuesto de un representante sindical cuyo despido es declarado improcedente y, en ejercicio de su derecho de opción, opta en primera instancia por la indemnización, aunque la empresa recurra y la sentencia de segunda instancia confirme la primera, la relación laboral quedó resuelta a la fecha de la opción. Por ello, no hay lugar a salarios de tramitación ni liquidación de cuotas por el período transcurrido entre las sentencias de primera y segunda instancia (34).

3. Artículo 109.2, apartado c).

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

3.1. Quebranto de moneda.

El quebranto de moneda, es un concepto retributivo cuya exclusión de la base de cotización no ha planteado especial litigiosidad. No tiene regulación específica, su cuantía y condiciones de percepción se han fijado en Reglamentaciones de Trabajo y Convenios Colectivos (35), siempre referidos a categorías de trabajadores que por sus funciones tuvieren el riesgo que se indemniza (la pérdida económica derivada de problemas contables, en puestos de trabajo en que se maneja dinero). Este plus se ha distinguido de los complementos salariales que cobran ciertos trabajadores por el hecho de realizar cobros, y que pueden simultanearse con el quebranto de moneda (36).

Fiscalmente, no siendo una indemnización de las excluidas por el artículo 9 de la LIRPF está sujeto a gravamen conforme al 25 d) de la misma norma.

(34) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 4 de junio de 1996, RJ 5265.

(35) En negociación colectiva se establecen dos modalidades para fijar la cuantía del plus: una, asignando una cantidad fija, por ej. el C.C. de Agentes y Corredores de Seguros (BOE 25-03-1996), Anexo 2, 19.000 pesetas; y C.C. Cajas Ahorro (8-03-1996), artículo 15, dependiendo del tipo de oficina, de 42.583 a 67.466; otra modalidad es el fijar un porcentaje sobre los fondos manejados, ej. C.C. Contratas Ferroviarias (BOE 29-08-1995) artículo 16, un 3 por mil.

(36) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 9 de marzo de 1994, AS 900.

3.2. Desgaste de útiles y herramientas y adquisición de prendas de trabajo.

El complemento pactado en convenio con la denominación «gratificación de vestuario» y carácter extrasalarial ha sido declarado fraudulento en un supuesto en que tenía una cuantía desmesuradamente alta en relación al salario, se pagaba proporcionalmente a la retribución de cada categoría profesional y sin considerar si se realizaban o no funciones cara al público, distinguiéndose la cuantía por la edad, datos todos que se consideraron indicios de encubrir un concepto retributivo y no indemnizatorio de gasto (37).

En cuanto al concepto retributivo de «conservación de vestuario», hay sentencias contradictorias. En una tendencia muy restrictiva, se ha negado la posibilidad de asimilar la adquisición de prendas de trabajo, contemplada en la ley, a la conservación de las mismas, señalando que la lista de excepciones del artículo 73 de la LGSS era taxativa (38). Otra línea, ha aceptado la posibilidad de considerar extrasalarial el plus de conservación de vestuario siempre que se den las siguientes condiciones: que la empresa tenga la obligación de suministrar el vestuario, que el plus sea en cantidad adecuada al fin de limpieza y conservación, y que sólo lo reciban aquellos empleados que verdaderamente tengan derecho y reciban la prenda de trabajo (39).

En la reforma, el concepto de desgaste de herramienta y adquisición de prendas de trabajo se sujeta a la condición de que los gastos sean los normales de tales útiles o prendas en los términos que reglamentariamente se establezcan. Hasta la fecha, no existía más límite que el derivado del fraude: encubrimiento de salarios por no existir adquisición de los útiles de trabajo, problema al que responde la reforma explícitamente señalando que el plus procede «cuando tales gastos sean efectivamente realizados por el trabajador» (40).

Fiscalmente, no siendo indemnizaciones de las excluidas por el artículo 9 de la LIRPF está sujeto a gravamen conforme al 25 d).

(37) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 19 de junio de 1995, RJ 5204.

(38) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 23 de octubre de 1992, RJ 8489; 3 de mayo de 1994, RJ 4131; 22 de diciembre de 1994, RJ 10144.

(39) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de octubre de 1994, RJ 7436.

(40) Regulación que no está reñida con el establecimiento de una cantidad fija de pago periódico, mensual o anual, que sirve para la amortización del desembolso realizado. Esta fórmula es la usual, aunque también existe el reembolso de gastos realizados, por ej. C.C. del Ballet Nacional de España, cuyo artículo 55 prevé que la empresa correrá con los gastos de sustitución de las cuerdas de los guitarristas.

4. Artículo 109.2, apartado d).

«Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas, *en los términos que reglamentariamente se establezcan*».

Según la definición de salario del artículo 26.1 del ET, éste puede entregarse en dinero y en especie, pero no podrá suponer un porcentaje superior al 30 por 100 del total. La Orden de 22 de noviembre de 1973, de Ordenación Salarial, contenía esta limitación en su artículo 5, que ha pasado al Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores.

El artículo 5 e) del Decreto 2380/1973, de 17 de agosto, contiene una relación indicativa de conceptos salariales en especie: manutención, alojamiento, casa-habitación o cualesquiera otros suministros. Y cerrando el tema, el artículo 5 de la Orden de desarrollo señala que: «Las percepciones económicas en especie únicamente no tendrán la consideración legal de salario cuando así se establezca por normativa legal, o respondan a beneficios de asistencia social que comprendan, no sólo a los trabajadores, sino también a los pensionistas o a los derechohabientes de aquél.»

Teniendo carácter salarial los productos en especie, es la voluntariedad en su entrega la que los convierte en concepto excluido de la base de cotización.

La jurisprudencia sobre la materia, sostiene que productos como las bolsas o regalos de Navidad, entradas para espectáculos o su valor económico, no son salario porque no retribuyen el trabajo, son obsequios jurídicamente no exigibles. Los litigios han surgido cuando las empresas han cesado unilateralmente de dar productos que tradicionalmente venían entregando. Por parte de los trabajadores se reclama su mantenimiento como condición más beneficiosa, pretensión que se ha desestimado porque: «Para que pueda sostenerse el principio de la intangibilidad unilateral de las condiciones más beneficiosas adquiridas y disfrutadas, es preciso que la situación jurídica descrita se haya incorporado al nexo contractual» y «no basta la repetición o la persistencia en el tiempo, sino que es preciso que la actuación persistente descubra la voluntad empresarial de introducir un beneficio que incremente lo dispuesto en la ley o en el convenio. Ni es suficiente que el beneficio tenga duración en el tiempo, no es tampoco precisa esa nota de la duración o persistencia.» (41). De donde si las percepciones con ocasión de fiestas navideñas, patronales o cualquier otro motivo se pactan en convenio, no tienen naturaleza extrasalarial al dejar de ser voluntarias.

(41) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 21 de febrero de 1994, RJ 1216; Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, Unificación de 18 de enero de 1996, RJ 3249, ambas sobre obsequios de Navidad; Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 28 de febrero de 1995, AS 640.

La manutención a cargo de la empresa, se ha declarado salario en especie porque satisface una necesidad desvinculada del trabajo, como es alimentarse (42).

El disfrute de vivienda gratuita unida al contrato de trabajo, ha sido considerado salario en especie en supuestos de trabajador al servicio de comunidades de propietarios de viviendas (43), y cuidador de centros escolares (44).

Sin embargo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha declarado el disfrute de vivienda gratuita a causa de un traslado, de naturaleza indemnizatoria y, por tanto, integrable en el concepto del artículo 73 b) de la LGSS (45), contradiciendo la doctrina judicial de Tribunales Superiores de lo Social en sentido contrario, según la cual se distinguían la cantidad a tanto alzado que en concepto de compensación de gastos por traslado debía pagar la empresa según el artículo 40 del ET, y posteriores acuerdos de pago total o parcial del gasto de vivienda en la nueva residencia, mero complemento salarial en especie, con el que favorecer un acuerdo sobre traslado a otra ciudad (46), calificación de salarial que se ha mantenido incluso en el supuesto de que el pago del importe del alquiler de la vivienda sea consecuencia de sentencia judicial en procedimiento sobre traslado (47).

Se ha planteado la dificultad de cuantificar el salario en especie (48), en supuestos en que las partes no habían establecido el valor en metálico de las prestaciones a cargo del empresario. La única norma laboral que se refiere al tema, el artículo 26.1 del ET, se limita a fijar un límite del 30 por 100 respecto al salario total. El Tribunal Superior de Justicia, Sala de lo Social de Madrid, en Sentencia de 31 de marzo de 1992 (AL núm. 28, 798), al fijar el salario regulador para la indemnización por desestimiento de un directivo y tener que pronunciarse sobre el valor del uso de un automóvil como salario en especie, resuelve que: «A falta de estipulación expresa de las partes al respecto, habrá de acudirse a la valoración que a efectos fiscales establece la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el cálculo de tal retribución en especie».

(42) Sentencias del Tribunal Central de Trabajo de 29 de marzo de 1989, RA 154; 15 de noviembre de 1988, RA 7117.

(43) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 29 de diciembre de 1986, RJ 7611.

(44) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 15 de julio de 1989, AS 59. Además de la vivienda, se abonaba el agua y la electricidad que consumía el trabajador.

(45) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de abril de 1996, RJ 3768.

(46) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 11 de septiembre de 1995, AS 3478.

(47) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura de 17 de octubre de 1994, AS 3815.

(48) Al extremo de que, reconocida la calidad de percepción salarial del derecho a alojamiento y manutención pactado en contrato escrito de trabajo, posteriormente se desestima la demanda en que se solicitaba el incremento del salario regulador de la indemnización de despido, porque no se había probado adecuadamente la valoración económica de ambos beneficios, correspondiendo la carga al trabajador. Véase Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas de 11 de diciembre de 1989, AS 1357.

Desde el punto de vista fiscal, se entiende como retribución en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. El artículo 26 de la LIRPF procede a una enumeración abierta de los supuestos de retribuciones en especie y el artículo 27 de la misma ley a la valoración de las mismas. Admite una doble vía de valoración, una objetiva, en cuanto a las retribuciones más comunes, y otra, conforme al valor normal de mercado, para las no previstas específicamente.

En cuanto a la vivienda, si ésta es arrendada por el empresario y puesta a disposición del trabajador, la retribución es el importe del alquiler pagado, sin límite alguno. En los demás casos, se valora conforme al criterio general de valoración de los bienes inmuebles, contenido en el artículo 34 b) de la ley, es decir, un porcentaje del valor catastral, el 2 por 100 con carácter general o el 1'10 por 100 para los inmuebles cuyos valores catastrales hubieran sido revisados o modificados y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994 (según versión fijada por el art. 2 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social). El importe resultante no podrá sobrepasar el 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo personal.

En la entrega o uso de vehículo para fines particulares, si el vehículo se adjudica en propiedad, la retribución se valora en el coste por todos los conceptos para la empresa, incluyendo impuestos. Si el vehículo se cede en mero uso, la valoración equivale al 15 por 100 anual del coste de adquisición, incluidos impuestos. Si el vehículo cedido en uso ha sido adquirido mediante *leasing*, la retribución equivale a la cuota anual del *leasing*, incluidos también los impuestos. Si el coche ha sido primero cedido en uso y después se ha adjudicado en propiedad, la entrega se valora al precio de mercado en el momento de la entrega.

En relación con los comedores de empresa, la prestación del servicio exento no puede tener lugar durante los días que el trabajador devengue dietas de manutención exceptuadas de gravamen; los vales-comida, tickets-restaurante o similares deben cumplir determinados requisitos como los de estar numerados, expedidos en forma nominativa y la empresa emisora del vale (49). El artículo 1 de la Ley 13/1996 ha dado nueva redacción al último párrafo del artículo 26 de la LIRPF, permitiendo la fijación por vía reglamentaria de un límite a la cantidad exenta de gravamen para la entrega de productos en comedores de empresa.

La novedad de la reforma del 109.2 d) consiste en establecer que la exclusión de los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas se hará «en los términos que reglamentariamente se establezcan», es decir, que va a limitarse de alguna manera su exclusión de la cotización a la Seguridad Social, y en la línea de homogeneizarlo con el régimen fiscal.

(49) El Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (STS de 3-7-1996) ha declarado nulo el precepto reglamentario (art. 5.Tres.1.1.º del reglamento de la LIRPF en versión del RD 1100/1994) que limitaba a 900 pesetas diarias la cuantía de las entregas de productos a precios rebajados en comedores de empresa, por cuanto que ha considerado que tal requisito no estaba contenido en el artículo 26 de la ley del impuesto.

Fiscalmente, si se admite el carácter no salarial de estas entregas, no supondrían un rendimiento de trabajo al no ser subsumibles en ninguno de los supuestos de los artículos 25 y 26 de la LIRPF. Serían un incremento de patrimonio, gravable en los términos previstos en los artículos 5.4 d) y 44 y siguientes de la LIRPF.

5. Artículo 109.2, apartado e).

«Las percepciones por matrimonio.»

Este apartado no sufre variación.

6. Artículo 109.2, apartado f).

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

Según los artículos 106 de la LGSS y 13.2 del Reglamento General sobre Cotización, Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, las situaciones en las que siendo el trabajador receptor de prestaciones de la Seguridad Social se mantiene la obligación de cotizar son múltiples. En todas ellas, la prestación que percibe no es lo que se tiene en cuenta a efectos de base de cotización.

Durante las situaciones de maternidad e incapacidad temporal, mientras sigue en vigor el contrato de trabajo y hasta el límite de 18 meses, se mantiene la obligación de cotizar por todas las contingencias. La base de cotización para contingencias comunes tiene como módulo regulador la del mes anterior a la baja y para las contingencias profesionales la del mes anterior por dichas contingencias más el promedio de las horas extraordinarias del año anterior (art. 6 de la Orden de Cotización de 27-01-1997), sin que por tanto se incluyan las prestaciones económicas que traen su causa en la baja, ya sean las mínimas legales o las mejoradas por convenio colectivo o contrato individual.

Durante el desempleo con percepción de prestación, se mantiene la obligación de cotizar (art. 214.1 de la LGSS). En caso de suspensión de contrato, por todos los conceptos, y si se ha producido la extinción del contrato de trabajo, solamente se cotiza para contingencias comunes. En todos los casos la base de cotización se refiere al promedio de las bases de los seis últimos meses de ocupación cotizada (art. 8 de la Orden de Cotización).

En la cotización durante la percepción del subsidio del nivel asistencial, para las contingencias de asistencia sanitaria y, en su caso, protección a la familia (art. 218.1 y 4 de la LGSS) se toma como base la mínima vigente en cada momento.

Con respecto a las situaciones de simultánea percepción de pensión de invalidez permanente total y salario por el trabajo por cuenta ajena, se ha planteado la acumulación de los ingresos derivados de ambas fuentes, a fin de conformar la base reguladora de pensiones de jubilación y viudedad y orfandad. La pretensión se ha denegado en base a la imposibilidad de incluir las prestaciones de la Seguridad Social en la base de cotización (50).

En cuanto a las mejoras de las prestaciones, los artículos 192 y 193 de la LGSS establecen que las empresas podrán mejorar directamente las prestaciones del Régimen General, por sí mismas o a través de diversos sistemas de aseguramiento. Causado el derecho a una prestación periódica, la mejora, aunque voluntaria en su origen, no podrá disminuirse ni anularse si no es de acuerdo con las normas que regulan su reconocimiento.

Contraído el significado del concepto «mejora de prestaciones» al que regula la LGSS, lo son las cantidades que se abonan como complementos de los subsidios de incapacidad temporal por causas comunes o profesionales, de las prestaciones de desempleo, de las pensiones de invalidez, jubilación, viudedad y orfandad y las cantidades a tanto alzado que se abonan con ocasión de tales contingencias.

Se ha debatido si tienen carácter salarial las aportaciones empresariales a un fondo de pensiones, o las cantidades periódicas que las empresas abonan por cada trabajador en concepto de primas de los seguros que tienen concertados para hacer frente a sus compromisos en materia de Seguridad Social complementaria. La cuestión se ha resuelto negativamente (51) en base a lo dispuesto en el artículo 4 de la Orden de desarrollo del Decreto 2380/1973 sobre Ordenación de Salario, porque conforme al mismo no forman parte del salario las mejoras voluntarias de la acción protectora de la Seguridad Social ni tampoco los servicios asistenciales y de Seguridad Social complementaria que puedan establecerse por las empresas. Se considera por tanto que son conceptos asimilables las mejoras que efectivamente llegan a percibirse cuando tiene lugar el hecho causante, y las cantidades que por cada trabajador abona la empresa con anterioridad.

(50) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 12 de noviembre de 1994, RJ 8609, entre otras. Excepcional es el sistema del Régimen de Minería de Carbón, en el que para los beneficiarios de invalidez permanente total se suman pensión más percepciones del trabajo para formar la nueva base reguladora de posteriores prestaciones por revisión del grado (OM 3-04-1973, art. 18).

(51) Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 3 de noviembre de 1992, AS 5484.

En el régimen fiscal, las prestaciones de la Seguridad Social, salvo las de invalidez permanente absoluta y gran invalidez (52), están sometidas a gravamen. También lo están sus mejoras, incluidas las de las prestaciones de invalidez permanente en los grados de absoluta y gran invalidez, tanto se abonen en forma de complementos de pensión o de capital a tanto alzado (Rs. de la DGT de 29-12-1992).

Las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y sistemas alternativos que se imputen a los trabajadores, son retribuciones en especie por el importe abonado, y se imputan como rendimiento neto en el caso de los primeros y como rendimiento íntegro para los segundos.

En la reforma se dice que las mejoras de prestaciones de la Seguridad Social estarán excluidas en las condiciones reglamentarias, y de manera homogénea al régimen tributario, por lo que, de reglarse paralelamente al régimen fiscal, pasarían a formar parte de la base de cotización.

6.1. Los servicios asistenciales.

El texto del artículo 109.2 f) reformado, añade a las percepciones de Seguridad Social y sus mejoras «las asignaciones asistenciales concedidas por las empresas», en los términos que se reglamenten.

En el original artículo 73 de la LGSS (109 posterior) no se mencionaban expresamente como excluido de cotización ningún concepto asistencial, salvo las mejoras o «Seguridad Social complementaria». Aun así, el artículo 4 de la Orden sobre Salario, que sí regulaba una serie de conceptos asistenciales, sin duda ha tenido influencia en aplicación del artículo 73.

El derogado texto del artículo 4 de la Orden de 22 de noviembre de 1973, señalaba: «No formarán tampoco parte del salario los demás servicios asistenciales y de Seguridad Social complementaria que puedan establecerse por las Empresas, así como los de asistencia social relativa a fines formativos, culturales, deportivos o recreativos; los créditos no reintegrables en su totalidad o en parte; para atenciones extraordinarias personales o familiares; las referentes a economatos, comedores o instituciones de esta misma índole y, en general, cualesquiera otros beneficios del mismo carácter».

(52) Las prestaciones de desempleo e invalidez permanente en los grados de total y parcial están sujetas a gravamen, y exentas en los grados de absoluta y gran invalidez desde 1994 por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

La entrega de una cantidad en concepto de «bolsa de estudios» tiene justificación como tal si se acredita que los estudios efectivamente se realizan por parte del trabajador o algún familiar (53).

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. Es con ocasión de pronunciarse sobre Convenios Colectivos que preveían el plus de ayuda a la cultura, que el Tribunal Supremo desarrolla extensamente su posición sobre el tema de la relación ordenamiento laboral y ordenamiento de la Seguridad Social en materia de calificación de conceptos como salariales y extrasalariales (54). Se dice que: «Debe partirse del dato de que el ordenamiento de la Seguridad Social es un ordenamiento completo y cerrado en sí mismo, y no un mero apéndice del ordenamiento jurídico de las relaciones laborales (...), cuando nos encontramos, como en el caso de la definición de la base de cotización en el artículo 73 LGSS con una norma, que define con claridad su supuesto de hecho, no es adecuado supeditar el alcance de la misma a otra normativa diferente: la rectora de la relación laboral».

El Tribunal Supremo añade que: «Tan drástica solución no priva de sentido jurídico a las normas del Convenio y de la Orden (se refiere a la de 22-11-1973), pues la calificación de plus extrasalarial (...) tiene un marco de eficacia posible en el puro ámbito de la relación laboral: piénsese en el juego posible como base de indemnización en caso de despido o extinción del contrato, en la dinámica de la compensación o absorción, en la de posible aplicación de las cláusulas de revisión salarial...».

Como argumento de segundo orden, se dice que la Orden de 22 de noviembre de 1973, sobre Salario, declara extrasalariales los servicios formativos y culturales pero no las percepciones económicas con el mismo destino.

Aun así, en las sentencias del Tribunal Supremo sobre el plus de ayuda a la cultura, las características concretas del plus cuya exclusión de la cotización se enjuiciaba (en ninguno de los casos se demostró su aplicación al fin teórico del complemento), permiten concluir que la solución hubiera sido otra en el caso de verdaderas ayudas económicas para fines culturales, opinión que abona el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de julio de 1996 sobre bolsa de estudios, ya citada.

La cantidad que abonaba una empresa al comienzo de las vacaciones de sus trabajadores, en concepto de «bolsa de vacaciones» se ha declarado sujeta a cotización, porque es una cantidad en metálico y no un servicio recreativo costeado por la empresa, de los que menciona el artículo 4 de la Orden de 22 de noviembre de 1973 (55).

(53) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26 de julio de 1996, RJ 6361. En el supuesto, no se considera acreditado su verdadero carácter de ayuda de estudios, en cuyo caso, según el Tribunal Supremo, se hubiera considerado exento de cotización.

(54) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24 de abril de 1990, RJ 3141 y 7 de marzo de 1991, RJ 2181, entre otras.

(55) Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de octubre de 1990, RJ 7451.

Derogada la Orden, no hay actualmente ninguna regulación legal o reglamentaria que defina el concepto «asignación asistencial», por lo que hasta que ésta no se produzca, según el artículo 3 del ET habrá que acudir a los Convenios Colectivos y los usos y costumbres. La cuestión es que ni convenios ni costumbre, pueden ir contra los mínimos de Derecho necesario, por lo que deberá respetarse el concepto de salario contenido en el artículo 26 del ET, teniendo en cuenta especialmente la presunción contenida en este artículo de que todas las cantidades que percibe el trabajador son salario y que corresponde la carga de la prueba a quien alegue el carácter extrasalarial de una percepción.

Desde el punto de vista fiscal, no se consideran retribuciones sujetas a gravamen la utilización de bienes destinados a servicios sociales y culturales del personal, ni las entregas de productos a precios rebajados en cantinas y comedores de empresas y economatos (art. 26 último párrafo de la LIRPF), pero sí las llamadas «primas de economato» consistentes en la entrega de vales utilizables en centros comerciales de libre acceso (Rs. de la DGT de 17-12-1995).

Tampoco está sujeta a gravamen la utilización de plazas de aparcamiento siempre y cuando se ofrezca a todos los empleados y sí en caso de que el ofrecimiento sea a parte de la plantilla (Rs. de la DGT de 8-3-1995).

En el caso de préstamos concedidos sin interés o a un tipo inferior al legal, la retribución es la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero [art. 26 c) de la LIRPF].

Las cantidades destinadas a abonar gastos de estudio están sujetas a gravamen por el coste que suponga a la empresa, con excepción de aquellos dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal [26 g) de la LIRPF]. Sí se considera retribución en especie la enseñanza gratuita de los hijos del personal (DGT 28-5-1992).

7. Artículo 109.2, apartado g).

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

La exclusión de las horas extras lo es sólo para la cotización por contingencias comunes. Sí se incluyen para las contingencias profesionales y como base de la cotización para desempleo, formación profesional y Fondo de Garantía Salarial. Además, las horas extras son objeto de una cotización adicional que no repercute en las prestaciones (56).

(56) Cuestionada la legalidad de la imposición de una cotización por horas extras sin contrapartida en prestaciones, en Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de mayo de 1992 (AR 1992/10674), declara ajustado a Derecho el artículo 7.º del Real Decreto 2475/1985, de 27 de diciembre, por considerar que las prestaciones no tienen que ser necesariamente proporcionales a las cotizaciones de los afiliados.

En los contratos de aprendizaje, las cantidades percibidas por horas extras no incrementan la base de cotización. Según el artículo 14.4 del Real Decreto 2317/1993, en relación con la disposición adicional novena, 2 de la Orden de Cotización de 27 de enero de 1997, la base de cotización a efectos de posterior reconocimiento de prestaciones es el 75 por 100 de la mínima correspondiente a la edad del trabajador. Las horas extras están sometidas únicamente a la cotización adicional del artículo 5 de la Orden citada.

III. OTROS CONCEPTOS: PLUS DE DISPONIBILIDAD Y VACACIONES

Relacionado con la retribución del tiempo de trabajo, se ha discutido la inclusión en la base de cotización de la cantidad que las empresas pagan como «plus de disponibilidad», esto es, el pago del tiempo de presencia. El tiempo de presencia está definido en las sucesivas normas sobre jornada (57) como aquellas horas en las que el trabajador, aunque no preste servicio efectivo, se halla a disposición de la empresa. A partir de esto, se ha pretendido que dicho tiempo y su retribución quedaban fuera de la definición de salario del artículo 26.1 del ET: percepción económica que retribuye el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo. Sin embargo, para el Tribunal Supremo el tiempo de presencia es una forma de prestación de servicios por cuenta ajena y, por tanto, tiene carácter salarial (58).

Se ha discutido también la obligatoriedad de cotizar por las cantidades abonadas en concepto de vacaciones no disfrutadas dentro de la liquidación al final de un contrato de trabajo, por entender que tales sumas no son salario sino indemnización. La base legal sería el artículo 11 del Convenio 132 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), que utiliza la expresión «indemnización compensatoria» al referirse a la obligación de la empresa de abonar la cantidad correspondiente a las vacaciones devengadas y no disfrutadas al término del contrato. El Tribunal Supremo ha entendido que el descanso semanal, los festivos no recuperables y las vacaciones anuales son períodos de descanso computables como de trabajo y retribuidos mediante salario, carácter que no pierden las vacaciones por sustituirse su disfrute por el abono en metálico en la liquidación. Por otra parte, el Convenio de la OIT, siendo Derecho preferente, no contiene especificación sobre el tratamiento a dar a dichas sumas, por lo que ha de aplicarse el Derecho interno (59).

(57) El derogado Real Decreto 2001/1983, de 28 de julio, artículo 9.º y el vigente Real Decreto 1561/1995, de 21 de septiembre, artículo 8.º.

(58) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10 de noviembre de 1990, RJ 8473 y 11 de octubre de 1994, RJ 7437.

(59) Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30 de abril de 1996, RJ 3738 y 11 de junio de 1996, RJ 5201.