

## Consejo de Estado: Dictámenes

Número de expediente: 675/2014 (EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL)

**Referencia:** 675/2014

**Procedencia:** EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL

**Asunto:** Proyecto de real decreto por el que se modifica el artículo 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre.

**Fecha de aprobación:** 3/7/2014

### TEXTO DEL DICTAMEN

La Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 3 de julio de 2014, , emitió, por unanimidad, el siguiente dictamen:

"Por Orden de V. E. de 26 de junio de 2014, con entrada en Registro el mismo día, el Consejo de Estado ha examinado el expediente relativo a un proyecto de Real Decreto por el que se modifica el art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre.

De antecedentes resulta

PRIMERO. Contenido del proyecto de Real Decreto

El proyecto de Real Decreto objeto de la presente consulta (seguidamente, el "Proyecto") consta de un preámbulo, un artículo único y dos disposiciones finales.

El preámbulo se refiere a que el artículo 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que se desarrolla por el art. 23 del Reglamento General sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, ha sido objeto de reforma por los Reales Decretos-leyes 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, y 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores, debido a la necesidad urgente de actualizar esas reglas para el cómputo de la base de cotización a fin de integrar en ella conceptos retributivos cuya exclusión no resultaba ya justificada y de mejorar al mismo tiempo la información a facilitar por las empresas sobre tales conceptos, garantizándose así la sostenibilidad del sistema de la Seguridad Social y la consiguiente mejora de la acción protectora de los trabajadores por cuenta ajena incluidos en el Régimen General. El objeto del Real Decreto consiste en armonizar y adaptar el desarrollo reglamentario de las reglas de determinación de la base de cotización al Régimen General, a la regulación legal vigente sobre la materia, contenida en el artículo 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. La nueva redacción del art. 23 del citado Reglamento sigue la misma estructura que la hasta ahora vigente, define los conceptos retributivos que conforman la base de cotización al Régimen General de Seguridad Social, así como su valoración y los conceptos excluidos de la base de cotización de acuerdo con la nueva redacción del art. 109.2 del citado texto refundido.

El artículo único modifica el art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, que establece la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora de la Seguridad Social, incluyendo la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que, con carácter mensual, tenga derecho a percibir el trabajador, o la que efectivamente perciba, de ser esta superior por razón del trabajo por cuenta ajena.

El apartado 1 define la base de cotización por todas las contingencias cubiertas por la acción protectora del Régimen General de la Seguridad Social, así como por los conceptos de recaudación conjunta con las cuotas de dicho régimen. A su vez, este apartado 1 se subdivide en dos subapartados A) y B), el primero relativo al prorrateo de las percepciones de vencimiento superior al mensual, reproduciendo el precepto precedente, y el apartado B), que ahora se subdivide en cinco subapartados, a) a e), donde se introducen los cambios fundamentales respecto a la inclusión de las percepciones en especie que forman parte de la remuneración, constituidas por su importe total de venir establecido su valor nominal, y, con carácter general, el coste medio de la entrega del bien, derecho o servicio objeto de percepción. En el apartado c), se establece como regla especial la valoración de la prestación del servicio de educación por centros educativos autorizados a los hijos de los empleados con carácter gratuito o con precio inferior al normal del mercado, valorándose por el coste marginal que suponga para la empresa la determinación del servicio. En cuanto a la utilización de una vivienda o vehículo, o la utilización o entrega de vehículos o automóviles, se remite el Reglamento al art. 43 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y, en los préstamos concedidos a los trabajadores con tipos de interés inferior al interés legal, se valora la diferencia entre el interés pagado y el interés legal vigente.

El apartado 2 del nuevo art. 23 se sigue refiriendo al no cómputo de conceptos en la base de cotización y especifica ahora, siguiendo lo previsto en el reformado art. 109.2 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, los conceptos que "únicamente no se computarán", con algunas especificaciones y una referencia específica a los trabajadores vinculados a relaciones laborales especiales, distinguiendo los casos en que se utilice transporte público o no.

El apartado 3 hace uso de la autorización prevista en el nuevo art. 109.4 de la Ley General de la Seguridad Social, en relación con las especialidades de cómputo de las horas extraordinarias cuando la prolongación de la jornada sea característica de la actividad.

La disposición final primera declara que el Real Decreto se dicta al amparo del art. 149.1.17 CE.

La disposición final segunda prevé la entrada en vigor del Real Decreto el día siguiente al de su publicación en el BOE.

SEGUNDO. Memoria del análisis de impacto normativo

El proyecto se acompaña de una memoria abreviada del análisis de impacto normativo que justifica el carácter abreviado, expresa su fundamento jurídico y rango, describe su contenido y tramitación y hace una referencia a los informes de los diversos organismos que han sido consultados, así como de la Confederación Sindical de Comisiones Obreras, CEOE, CEPYME, UGT, de la Asociación Española de Revisores de Bares de Comida, y de las Asociaciones empresariales del sector educativo, expresando las razones por las que se han tenido en cuenta o se han rechazado sus observaciones. La memoria concluye con la justificación del proyecto para armonizar y adaptar el desarrollo reglamentario a las reglas legales de determinación de la base de cotización al Régimen General, se indica que el Real Decreto no deroga norma previa alguna, que carece por sí mismo de impacto presupuestario, al ser desarrollo y concreción de lo previsto en el art. 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y que el texto proyectado tiene un impacto de género nulo.

#### TERCERO. Consulta a organismos del departamento

Una primera versión del proyecto de real decreto tiene fecha de 15 de abril de 2014, y fue sometida a consulta de los siguientes organismos:

a) La Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, que no ha formulado observaciones.

b) La Intervención General de la Seguridad Social, que emite informe el 24 de abril de 2014, en el que formula una serie de consideraciones al proyecto en lo que se refiere al carácter insuficiente de la memoria del análisis de impacto normativo, al no justificarse porque no se aprecian los impactos en cada ámbito, al preámbulo, en cuanto a su posible contradicción con el apartado 1 D, c) del art. 23, y, en relación con este apartado, sobre las distintas formas de valoración de los costes marginales medios, lo que ha dado lugar a una redefinición de tales costes en la última versión del proyecto, en cuanto al importe de las acciones o participaciones entregadas a los trabajadores, respecto a lo que constituyen percepciones en especie en su diferenciación respecto a las monetarias, invocando el art. 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto a los gastos de estudios del trabajador financiados por los empresarios, y la dificultad de diferenciar cuando los estudios son necesarios para el desarrollo de la actividad o de las características de los centros de trabajo, aunque según la memoria se sigue el criterio legal y, por último, sobre el apartado 2 E) del artículo proyectado, que según la misma se ajusta a lo dispuesto en el apartado 2 E) del art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social.

c) La Dirección del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social ha hecho una valoración positiva del proyecto, considerándolo ajustado a la nueva redacción del art. 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aunque formula algunas dudas respecto a la redacción del apartado 1 B, b) del art. 23 en relación con el coste medio, lo que ha dado lugar a una nueva redacción de dicho apartado, definiendo el coste medio. Además, hace una sugerencia de mejora de redacción del apartado 1 B, d), del art. 23, que ha sido acogida en la versión definitiva del proyecto.

d) El Instituto Nacional de la Seguridad Social, formula informe el de 24 de abril de 2014, no formulando observaciones al contenido del proyecto.

e) La Secretaría General de Inmigración y Emigración no ha realizado observaciones al texto consultado.

f) La Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha realizado una serie de observaciones al apartado B, párrafo segundo del art. 23, número 1, en cuanto a la utilización, consumo u obtención, para fines particulares de bienes o derechos de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, estimando que su redacción debería coordinarse con la Ley del IRPF, añadiendo la referencia "aun cuando no supongan un gasto real para quien las concede", sugerencia que se ha aceptado en la nueva versión del proyecto. También se acepta introducir una precisión en el apartado 1.B).a), párrafo segundo del art. 23 en cuanto a la valoración del importe de las acciones o participaciones, así como en el apartado 1 B).a), párrafo segundo del art. 23, respecto a las contribuciones satisfechas a planes de pensiones. Se ha aceptado también la observación formulada ya por la Tesorería General de la Seguridad Social sobre la necesidad de incluir un subapartado que defina el concepto de coste medio, e igualmente en lo que se refiere a la definición del coste marginal en el apartado 1, B).c) del art. 23. La Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social hace también una amplia observación relativa al apartado 2 A).a) del art. 23 sobre los gastos de manutención y estancia, desarrollo de lo previsto en el art. 109.2.d) de la LGSS, señalando el tratamiento distinto entre trabajadores comunes y trabajadores vinculados con una relación laboral especial, que no está claro se adapte al precepto legal, proponiendo la inclusión de un nuevo inciso, que se ha incorporado a la redacción definitiva del proyecto.

g) El Instituto Social de la Marina no ha considerado formular observaciones al proyecto.

h) La Dirección General de Empleo ha hecho una observación referente a la necesidad de definir el concepto de coste medio que coincide con otras observaciones formuladas y que ha sido aceptada, añadiendo un párrafo al apartado 1.B.b) del art. 23.

i) La Secretaría General Técnica del Ministerio de Empleo y Seguridad Social sugiere una nueva redacción del cuarto párrafo de la parte expositiva, y del título del artículo único, lo que ha sido aceptado. En relación con el apartado 1.B), a) del artículo 23, considera que la inclusión de los préstamos concedidos a los trabajadores con tipos de interés inferiores al legal del dinero parece dar a entender que estos rendimientos tienen la consideración de percepción dineraria, mientras que la LIRPF les da el carácter de retribución en especie, lo que aconsejaría una modificación del proyecto a fin de adecuarlo a la norma tributaria, que sigue el mismo criterio de valoración, lo que se ha aceptado en la nueva redacción del proyecto, que se ha inclinado por que el criterio de valoración de los citados préstamos concedidos a los trabajadores con tipos de interés inferiores al legal del dinero se encuentre determinado en una nueva letra e) del mencionado apartado 1.B). En cuanto al apartado 1.B).d), considera, en relación con la utilización de una vivienda, que se valore en los términos previstos en la norma tributaria tanto la que sea propiedad del empresario como la que no lo sea, lo que se ha incluido en el texto definitivo. En la disposición final primera indica que se complete la invocación del título competencial, especificando que el real decreto proyectado se dicta al amparo de la competencia exclusiva del artículo 149.1.17 CE, especificando la referencia a la legislación básica y régimen económico de la Seguridad Social.

#### CUARTO. Audiencia a organizaciones representativas

Se ha dado audiencia a las siguientes organizaciones representativas:

a) La Confederación Sindical de Comisiones Obreras, que ha emitido informe en el que indica que la extensión de la obligación de cotizar a algunos conceptos retributivos en metálico o en especie, mediante la modificación del artículo 109 TRLGSS, permite incrementar las bases de cotización y mejorar las cuantías de las prestaciones. Sin embargo ello debía haber sido previamente debatido en la mesa de diálogo social, que podía haber ayudado a perfilar los conceptos retributivos de obligada cotización para evitar interferir en la negociación colectiva, en vez de establecer taxativamente los conceptos retributivos exentos de cotización, condicionando y limitando las especificidades y precisiones propias de un desarrollo reglamentario, por lo que el proyecto no contiene muchas novedades respecto del artículo 109. La nueva redacción del artículo 109, en su apartado 3, establece la obligación de los empresarios de comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social en cada periodo de liquidación el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social no habiendo desarrollado el proyecto, esta medida, lo que según la memoria no parece necesario. En relación con el apartado 1, B).a), segundo párrafo del art. 23, se formulan dudas ya que la opción elegida se aparta de la regulación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, considerando que la valoración de las participaciones en el momento de la concesión puede no coincidir con el precio del momento en el que se registran a nombre del trabajador, ya que puede estar muy alejado en el tiempo del primero, y no se precisa el momento en que se incorporan a la base de cotización del trabajador y el periodo en el que se reparte el importe de su valoración, a lo que la memoria contesta que de lo establecido en dicho apartado resulta la regla más objetiva y posible, y coincide con lo establecido en el Plan General de Contabilidad. Respecto a la consideración como percepción dineraria del importe de las primas o cuotas satisfechas por los empresarios a entidades aseguradoras para la cobertura de sus trabajadores, ello no debe afectar a las primas de los seguros suscritos para cubrir riesgos de la propia empresa, lo que, según la memoria, está excluido en cuanto el seguro de responsabilidad del empleador o un seguro de responsabilidad civil general que cubra a la empresa y al empleado pero no las primas que cubran riesgos no laborales como los seguros de personas o de vida, o de accidentes y de responsabilidad ajenos al ámbito laboral, plenamente sujetas a cotización.

b) CEOE y CEPYME en su informe consideran que el Proyecto no solventa ni minimiza el impacto negativo para las empresas del aumento de las bases de cotización y del coste laboral, sin haber unificado los criterios de valoración e imputación de la cotización a la Seguridad Social y de la tributación al IRPF, determinado una valoración diferente en abonos en metálico de lo que es prestación directa de servicios, especialmente cuando son necesarios para el desarrollo de la actividad laboral, excluido de la desindexación los contratos públicos de sectores intensivos en mano de obra, para repercutir a la Administración el incremento de costes sociales derivados de la modificación legal, evitado una doble obligación, de cumplir y de pagar la cotización cuando se imponen al empresario obligaciones, como en materia de comedores o prevención de riesgos laborales, en relación con los uniformes, ni excluir los conceptos que estuvieran pactados en los convenios colectivos en vigor (hasta su pérdida de vigencia). Por ello, defienden que se mantenga la redacción actual del artículo 23 y, por tanto, del anterior artículo 109 LGSS, tramitando un proyecto de ley para su modificación de forma consensuada con los interlocutores sociales, el análisis y valoración de los conceptos a incluir en las bases de cotización, o mantener la redacción vigente del artículo 23 con unas mínimas modificaciones que eludiría prácticamente el desarrollo reglamentario para la cotización por los nuevos conceptos e importes computables. Seguidamente el Informe de CEOE y CEPYME hace unas observaciones concretas al artículo 23, 1 considerando que se deberían definir los términos de valoración de las percepciones en especie de forma concisa y clara, especificando las referencias concretas para determinar los costes en especie y que su redacción puede producir distorsiones por no adecuarse, como debiera, a lo establecido en materia fiscal, no entendiéndose la disparidad de imputación de este tipo de percepciones, por lo que estiman necesario que se armonicen las disposiciones en relación con la consideración de percepciones en especie con lo estipulado en la normativa fiscal, a lo que la memoria opone que esa armonización con la normativa fiscal se ha realizado en lo posible pero sin dejar de incluir en la base de cotización percepciones para garantizar la sostenibilidad del sistema, equilibrar sus cuentas y mejorar la acción protectora.

Respecto al artículo 23.1.a), consideran que el concepto realmente cotizable es la prestación que finalmente reciba, en su caso, el trabajador y que la valoración de las cuotas satisfechas a seguros y a planes de pensiones debería ser por la totalidad de su importe cuando es una cuota o contribución por empleado o, por el coste medio por trabajador cuando la prima es una prima única o global por todos los trabajadores de la empresa, aclarándose en la memoria que habrá que incluir para cada trabajador la parte proporcional de la prima en función de la cobertura que le corresponda, procediéndose al prorrateo de este tipo de percepciones en las bases de los 12 meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 23.1.A), o en los meses que corresponda en el caso de los trabajadores que no están en la empresa todo el año.

En cuanto al artículo 23.1.B), se debería revisar a la definición de percepción dineraria, en línea de la actual redacción del artículo 23 y se debería eliminar la referencia "aun cuando no supongan un gasto real para quienes la concedan", que realmente no tienen ningún coste y por tanto no se pueden valorar, respondiendo la memoria que es preciso recoger percepciones tales como la utilización de inmuebles, cuyo uso por un empleado no tiene por qué suponer un coste para la empresa.

Sobre el artículo 23.1.B.b), las alegaciones consideran inadecuado el criterio general para la valoración de las percepciones en especie puesto que puede generar una disparidad excesiva en los productos o bienes suministrados bajo intermediación en función de la política de compras. Respecto al artículo 23.1.B.c), se considera que la determinación legal de que algunas percepciones que antes estaban excluidas de la base de cotización, pasen a cotizar, no supone una modificación de los conceptos, pero el proyecto considera tanto los servicios educativos como los vales de comida o la manutención de los trabajadores, como percepción en especie cuando su naturaleza es la de una asignación asistencial (lo que la memoria niega citando jurisprudencia del TJUE). Además, se solicita que, al referirse a la educación, se incorpore la expresión "... en las etapas de ...", que aporta una mayor concreción y comprensión y se debería eliminar la limitación de "hasta su grado medio" respecto a la formación profesional, propuesta que se ha incorporado a la redacción final del apartado. En el artículo 23.2.A).b) se propone facilitar la justificación documental de los gastos de transporte.

Por último, CEOE y CEPYME consideran imprescindible establecer la inaplicación de la norma respecto de aquellos aspectos ya recogidos en los convenios colectivos vigentes, pactados sobre un escenario legal distinto, lo que la memoria excluye dada la aplicación inmediata, sin período transitorio alguno, de la reforma del art. 109 LGSS.

c) La Unión General de Trabajadores ha presentado observaciones en las que considera que la reforma del art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social es una agresión a la negociación colectiva, al eliminar cualquier posibilidad de regulación colectiva de las percepciones en especie, lo que le lleva a mostrar su oposición al proyecto. A continuación, formula observaciones sobre su contenido y afirma la conveniencia de una ordenación de la base de cotización completa y autónoma, que evitará la necesidad de tener que acudir a la legislación tributaria. Critica la redacción del apartado 1.B.a), párrafo segundo del artículo 23 sobre la valoración de las acciones o participaciones entregadas a los trabajadores y solicita que se incluyan en la base de cotización las variaciones patrimoniales (ganancias) respecto a las acciones y participaciones satisfechas por el empresario y que se produzcan en periodos posteriores al momento de su entrega, lo que la memoria rechaza por considerar más objetiva la regulación proyectada. Respecto al apartado 1.B.b) del artículo 23 y su referencia al coste medio, critica que no se establezca su forma de cálculo, si se trata de coste bruto o neto, o si incluye el IVA, considerando necesaria una mayor concreción sobre el cálculo de ese coste medio. Respecto al apartado 1.B.c), párrafo primero del artículo 23, sobre la valoración del coste marginal de la prestación de servicio de educación, indica que puede variar dependiendo del número de alumnos del centro que cursan el tipo de enseñanza que corresponda, debiendo valorarse según sea el mes en que dé inicio el curso educativo correspondiente, cerradas las plazas de admisión, una observación que se ha aceptado en el texto final del proyecto.

En cuanto a los conceptos excluidos de la base de cotización en el número 2 del art. 23, se sugiere revisar el apartado A),a) párrafo tercero, en relación con los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas a trabajadores en relaciones laborales especiales como consecuencia de desplazamientos, para evitar interpretaciones erróneas y desigualdad de trato con los trabajadores en una relación laboral común, y sobre el apartado 2.A).b), considera que la expresión de "transporte público" puede suscitar dudas sobre los transportes incluidos en este concepto.

d) La Asociación Española de Emisores de Vales de Comida y otros Servicios ha presentado escrito en el que sostiene que el vale de comida no constituye una percepción dineraria, al poder utilizarse únicamente en establecimientos de hostelería afiliados a una red, con el único fin de que los trabajadores puedan acceder "al beneficio de la alimentación" cuando están trabajando, en días hábiles para el trabajador, siendo intransmisibles, nominativos y sin que pueda obtenerse el reembolso de su importe, constituyendo una fórmula indirecta de prestar el servicio de comedor de empresa, tal y como se establece en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no constituye una retribución en especie, dado que no remunera trabajo efectivamente prestado, ni tiempos de espera o disponibilidad, sino que es en realidad un beneficio otorgado con el fin de facilitar el acceso al trabajo y su ejecución pues para tal artículo únicamente contempla la entrega de importes en metálico para la adquisición de los bienes, derechos o servicios, lo que tiene la consideración de renta dineraria, pero no los vales o cheques. La aprobación del Real Decreto-ley 16/2013 ha hecho que 1.385 empresas hayan suprimido este beneficio social y 41.183 trabajadores hayan dejado de recibir diariamente su vale de comida, datos a triplicar antes de finalizar el año, lo que supone una drástica reducción de las "prestaciones sociales" para el acceso a la alimentación, una clara disminución del poder adquisitivo de los trabajadores, un incremento de los costes para las empresas y destrucción de actividad económica y empleo. Por ello, solicita que se reconsidere el tratamiento dado al vale de comida a través de la modificación del artículo 109 de la Ley General de la Seguridad Social.

e) EDUCACIÓN y GESTIÓN, CECE y ACADE, organizaciones empresariales del sector educativo, consideran que la ubicación de la letra c) del apartado 1.B del artículo 23, correspondiente a la prestación del servicio de educación, da a entender que se trata de un pago en especie, cuando el actual artículo 23 lo considera asistencial, y así lo ha entendido el Tribunal Supremo, pues no constituye retribución ni de los periodos de trabajo efectivo ni de los periodos de descanso computables como trabajo. Por ello, consideran que debe eliminarse cualquier consideración de estas ayudas al estudio como pago en especie, de lo que consideran ilegal pues el nuevo artículo 109 LGSS no ha cambiado los conceptos, no debiendo modificarse por real decreto lo que no se ha modificado por la ley, ni la de la Seguridad Social, ni la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En cuanto a la propuesta de incorporación a la redacción del apartado del término "... en las etapas de ...", se accede a la incorporación del término a la redacción de dicho apartado, al igual que la propuesta de la eliminación de la expresión "hasta su grado medio" en la formación profesional, y la inclusión del resto de servicios educativos prestados por los centros autorizados en la atención, cuidado y acompañamiento de los alumnos.

La Secretaría General Técnica del departamento emite informe final a los efectos del artículo 24,2 de la Ley 50/1997 del Gobierno y a la vista del texto final del proyecto y no formula observaciones.

En tal estado el expediente, tuvo entrada en este Consejo de Estado.

## CONSIDERACIONES

### I.- Objeto del dictamen

La consulta versa sobre un proyecto de real decreto por el que se modifica el art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, que, a su vez, desarrolla el art. 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. El Consejo de Estado dictamina de conformidad con el art. 22.3 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado, según el cual la Comisión Permanente del Consejo de Estado ha de informar de los "Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dicten en ejecución de las leyes, así como sus modificaciones".

### II.- Tramitación del expediente

1.- En lo que se refiere a la tramitación dada al expediente, obran en él la previa versión del texto reglamentario, junto con el proyecto finalmente sometido a este Consejo de Estado, dos informes de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, de conformidad con el art. 24.2 de la Ley 50/1997, el primero respecto al borrador inicial y el segundo a la versión final del proyecto objeto de dictamen. También obran en el expediente la memoria del análisis de impacto normativo sobre la necesidad y oportunidad de la propuesta, su contenido, la memoria económica y el informe sobre el impacto por razón de género.

2.- De nuevo, el Consejo de Estado muestra su preocupación por la inobservancia de lo dispuesto en el Real Decreto 1087/2009, ya que la memoria, aunque contiene un meritorio análisis de las observaciones que se han formulado por organismos y organizaciones y las razones por las que se han aceptado algunas de ellas y se han rechazado otras, no lleva a cabo un análisis previo del contenido del proyecto y de las razones que han llevado a las soluciones que el mismo adopta ni tampoco, y eso es lo más grave, hace referencia alguna al notable impacto económico que va a tener sin duda la puesta en práctica del nuevo art. 23 del Reglamento que se reforma. Una de las organizaciones que han formulado alegaciones afirma que, en relación con los vales de comida, han sido afectados negativamente con su supresión miles de trabajadores en un proceso que con toda seguridad se multiplicará tras la aprobación del proyectado Real Decreto.

La propia memoria justificativa reconoce que la modificación de las cotizaciones en materia de Seguridad Social establecidas por el Real Decreto-ley 16/2013 sobre los conceptos computables de las bases de cotización ha tenido una finalidad fundamentalmente de incremento de la recaudación de la Seguridad Social, incluyendo en el cálculo de la base conceptos, retributivos o no, que hasta ahora estaban excluidos, terminando con la exclusión de las bases de cotización de la práctica totalidad de las retribuciones en especie, que pasan a tener la condición de integrantes de la base de cotización. El impacto económico de esta medida es considerable tanto en el posible incremento de los costes laborales, que puede tener reflejo en mejora de prestaciones, como en la reacción frente a ese incremento mediante la eliminación de muchas prestaciones en especie o servicios, como comedores, guarderías, etc., que hasta ahora estaban excluidos de las bases, lo que supone una reducción directa o indirecta de la renta de los trabajadores. No se ha valorado ese impacto económico ni tampoco el impacto presupuestario que puede tener sobre las cuentas de la Seguridad Social, sin que pueda eludirse esa valoración simplemente afirmando que se trata de desarrollar lo ya previsto en una norma legal. Tampoco se justifica por qué la reforma carece de impacto alguno por razón de género, cuando la misma es muy posible que afecte a servicios sociales prestados por la empresa para favorecer la conciliación entre el trabajo y las obligaciones familiares, por ejemplo, bajo la forma de guarderías, que ahora se "penalizan" a través de la nueva redacción en el proyectado art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación.

3.- Constan los informes de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, de la Intervención General de la Seguridad Social, de la Dirección General del Servicio Jurídico de la Administración de la Seguridad Social, del Instituto Nacional de Seguridad Social, de la Secretaría General de Inmigración y Migración, de la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, del Instituto Social de la Marina y de la Dirección General de Empleo, cuyas observaciones y propuestas se han valorado, como ya se ha dicho, en la memoria.

4.- El proyecto ha sido sometido a audiencia y han presentado observaciones la Confederación Sindical de Comisiones Obreras, CEOE y CEPYME, la Unión General de Trabajadores, la Asociación Española de Emisores de Vales de Comida y otros Servicios y tres organizaciones empresariales del sector educativo, cuyas consideraciones y observaciones también han sido valoradas en la memoria.

Sin perjuicio de la crítica formulada a la insuficiencia de la memoria, ha de entenderse que han quedado suficientemente atendidas las exigencias procedimentales, por lo que puede pasarse a analizar las cuestiones de fondo que suscita el proyecto.

### III.- La reforma del art. 109 de la Ley General de Seguridad Social

El Proyecto, en su artículo único, da nueva redacción al art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, para acomodarlo a la nueva redacción del art. 109 del texto refundido de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por obra de la disposición final tercera del Real Decreto-ley 16/2013, de 20 de diciembre, de medidas para favorecer la contratación estable y mejorar la empleabilidad de los trabajadores. Según su preámbulo, esas modificaciones legales se dirigen a "aclarar la base de cotización de las remuneraciones tanto en metálico como en especie y para excluir de la misma las asignaciones de la empresa destinadas a formación y estudios de los trabajadores cuando tales estudios vengan exigidos por las actividades o las características de los puestos de trabajo". En realidad, la reforma introducida de ese artículo 109 no es meramente aclaratoria, sino que supone una modificación sustantiva de alcance y un cambio de criterio sobre los conceptos computables en las bases de cotización al Régimen General de la Seguridad Social en lo relativo a las prestaciones en especie percibidas o gozadas por el trabajador.

Tradicionalmente, tanto en el artículo 73 de la Ley General de la Seguridad Social de 1974 como el artículo 109.1 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en su versión original, se establecía, en su número 2.d), que no integrarían la base de cotización, entre otros conceptos, "los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas". Ese número 2 fue objeto de reforma por la Ley 13/1996, para indicar que no se computarían en la base: "d) Los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas en los términos que reglamentariamente se establezcan, "encomendando al reglamento la fijación de <<los términos>> para su inclusión", indicando, que "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". Estas previsiones se referían a los "productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas" y no al resto de prestaciones en especie que percibiera el trabajador como consecuencia del trabajo que ejecutara por cuenta ajena, percepciones que, en función de lo establecido en el artículo 109.1 de la LGSS, deberían integrar la "remuneración total por la que se debía cotizar, en línea con la regulación anterior. "Con posterioridad, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 109, para suprimir de las exclusiones el inciso "los productos en especie concedidos voluntariamente por las empresas".

Ha existido, pues, un periodo en que esos beneficios adicionales o mejoras voluntarias concedidas por las empresas, generalmente como servicios sociales, comedores, uso de vehículos, no han tenido la consideración, a efectos de la cotización a la Seguridad Social, de prestaciones en especie, para luego, a través de diversas medidas, se haya ido abriendo paso a esa inclusión en la base de cotización, lo que ya declara plenamente la nueva redacción del citado art. 109 que, en contraste con el propio objetivo del Real Decreto-ley en que se inserta, para el fomento del empleo, establece un incremento nada desdeñable de la cotización, incrementando costes laborales fijos, aunque indirectamente incentivando su reducción a través de la posible supresión para el futuro.

La reforma legal corrige la exclusión de la base de cotización de un buen número de retribuciones en especie, más allá de sus relaciones con la condición de salario, con una falta de coincidencia de los regímenes de cotización a la Seguridad Social y de tributación, que ya trató de corregirse, introduciendo una mayor homogeneidad, con la modificación del art. 109.2 por el Real Decreto-ley 20/2012, y luego por el Real Decreto-ley 16/2013, en la nueva redacción de ese mismo art. 109.2, que ha terminado por excluir como conceptos no computables en base

de cotización a la práctica totalidad de las retribuciones en especie que aún constaban en el catálogo. En consecuencia, y a partir de la entrada en vigor de la norma de urgencia, adquieren la condición de integrantes de la base de cotización las remuneraciones siguientes: pluses de transportes y de distancia, mejoras de las prestaciones de la Seguridad Social, incluidas cantidades abonadas a planes y fondos de pensiones, salvo las correspondientes a incapacidad temporal, asignaciones por estudio, a excepción de las procedentes de gastos de estudio del trabajador, siempre que vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características del puesto de trabajo, y los gastos normales de manutención y estancia generados en el mismo municipio del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia.

El nuevo art. 109.2 establece una lista cerrada (únicamente) de los conceptos que no se computarán en la base de cotización: asignaciones por gastos de desplazamiento fuera del lugar habitual de trabajo, indemnizaciones por fallecimiento y las correspondientes a traslados, suspensiones y despidos, con límites de cuantía, las prestaciones de la Seguridad Social, las mejoras de las prestaciones por incapacidad temporal concedidas por las empresas y las asignaciones destinadas por estas para satisfacer gastos de estudios dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje del personal a su servicio, cuando tales estudios vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo y las horas extraordinarias, salvo para la cotización por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social.

Además, su apartado 3 establece que los empresarios deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social en cada período de liquidación el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores, con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social y aunque resulten de aplicación bases únicas.

Es claro que la reforma legal ha obedecido a la necesidad de lograr "la sostenibilidad" en el sistema de la Seguridad Social, ayudar a reducir su déficit mediante la extensión de los conceptos retributivos incluíbles en la base de cotización, cuya exclusión, según la memoria, no resultaba ya justificada, y de mejorar al mismo tiempo la información a facilitar por las empresas sobre tales conceptos, con el objeto de garantizar la sostenibilidad de dicho sistema de Seguridad Social y la consiguiente mejora de la acción protectora de los trabajadores por cuenta ajena incluídos en el Régimen General de la Seguridad Social. Por último, se trata de una reforma que se ha hecho fuera y al margen del diálogo social, lo que los interlocutores sociales han criticado en cuanto que la medida afecta también a disposiciones contenidas en convenios colectivos pactadas en un marco laboral que excluía de la cotización determinadas mejoras.

IV.- El nuevo contenido de la base de cotización en el art. 22.1 del proyecto.

El proyecto no tiene otro objeto que adaptar al nuevo marco legal de determinación de la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social el art. 23 del Reglamento general sobre cotización y liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, que desarrolla el art. 109 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social en su versión precedente.

La nueva redacción del art. 23 sigue la sistemática que reproduce parte del contenido del anterior art. 23 (que ya había sido objeto de modificación por los Reales Decretos 1990/1999, 335/2004 y 328/2009).

Tal ocurre sobre todo en su número 1, que se refiere a los conceptos incluíbles en la base de cotización, en el que los cambios reflejan el nuevo marco legal.

El nuevo apartado A.a) mantiene la consideración de percepción dineraria de la entrega de importes en metálico al trabajador para la obtención de bienes, derechos o servicios, añadiendo ahora que "se valorarán por la totalidad de su importe". Además, considera expresamente como percepciones dinerarias el importe de las acciones o participaciones, que se valorará en el momento de su concesión (lo que ha sido objeto de crítica, pero es un concepto objetivo que se corresponde, además, con lo previsto en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio), las primas o cuotas de seguros a favor de los trabajadores (aunque aquí, como se ha sugerido, deberían excluirse expresamente los seguros de responsabilidad civil por la actividad profesional), las contribuciones a planes de pensiones y las mejoras a las prestaciones de la Seguridad Social concedidas por las empresas (salvo las prestaciones por incapacidad temporal, de acuerdo al apartado 2 C del artículo).

También es novedoso el contenido de una nueva letra b), que prevé que la valoración de las retribuciones en especie vendrá determinada por el coste medio del bien, derecho o servicio, entendiendo por tal el resultado de dividir los costes totales de esa entrega entre el número de perceptores potenciales del bien, derecho o servicio, una definición no contenida en la versión originaria del proyecto, y que se ha incluído, por razones de seguridad jurídica, a petición o sugerencia de varios de los intervinientes.

Como excepción a esta regla, la letra c), en relación con la prestación de servicios de educación por centros educativos autorizados a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o precio inferior al del mercado, dispone que su valoración vendrá determinada en el momento de inicio del curso escolar correspondiente, coste marginal que el propio precepto describe y que extiende a los servicios educativos en la atención, cuidado y acompañamiento de los alumnos. No se incluye en este apartado la prestación del servicio de educación a nivel universitario por centros educativos autorizados, que habrá de incluirse en la base de cotización cuando el centro universitario lo ofrezca gratuitamente o a precio inferior al de mercado a hijos de sus empleados. El Consejo de Estado considera que sería más adecuado utilizar el mismo criterio del coste marginal que suponga la prestación de esa educación al correspondiente centro universitario.

Se han suprimido del art. 22 los anteriores apartados b) y d), que excluían de la base de cotización ciertos importes de percepciones en dinero o en especie, y ahora se añade una referencia específica a la valoración de la utilización de una vivienda propiedad o no del empresario o la utilización o entrega de vehículos o automóviles, remitiéndose, como antes hacía genéricamente el art. 22.1 B.c) al art. 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, se añade una nueva letra e) a este apartado B en relación con los préstamos concedidos a los trabajadores con tipo de interés inferior al legal del dinero, valorándose la diferencia entre el interés pagado y el legal vigente en el ejercicio económico correspondiente.

El desarrollo reglamentario respeta el nuevo contenido del art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social y los criterios técnicos que se han tenido en cuenta para su elaboración no son objetables, siendo razonable la distinción entre la regla general del coste medio y la del coste marginal para los servicios educativos. Se ha tratado de coordinar con la normativa tributaria pero, como afirma la memoria, el régimen jurídico de la Seguridad Social tiene autonomía propia y, por ello, aunque no siempre sea lo deseable, puede seguir criterios distintos de valoración que la normativa tributaria.

V.- Conceptos no computables en la base de cotización en el art. 23.2 del proyecto.

El apartado 2 del art. 22 del proyecto desarrolla el apartado 2 del nuevo art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social, un precepto legal sumamente minucioso, que trata de regular de forma cerrada las percepciones no computables en la base de cotización. En realidad, aquí el desarrollo reglamentario tiene escaso espacio y en buena parte reproduce el texto legal, con algunas aclaraciones, por ejemplo, en el apartado A, en cuanto a los gastos de manutención y estancia y los gastos de locomoción, introduciendo extrañamente una regla específica para los gastos de manutención para trabajadores con relaciones laborales especiales, aunque el exceso sobre los límites establecidos en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta se computarán en todo caso en las bases de cotización a la Seguridad Social. Respecto a los gastos de locomoción, se especifica la exclusión total de la base de cotización si se utilizan medios de transporte público y, de utilizarse otro medio de transporte, habrá de estar a los límites establecidos en el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, incluyéndose en la base de cotización el exceso de cantidades.

En cuanto a las indemnizaciones por fallecimiento, traslados, suspensiones, despidos y ceses, el apartado B se remite a la amplia regulación contenida en el art. 109.2 c) de la Ley General de la Seguridad Social, aclarando que las indemnizaciones que superen los límites establecidos en ese artículo se incluirán en la base de cotización, prorrateándose a lo largo de los doce meses anteriores.

Las letras C y D reproducen, en apartados distintos, lo previsto en el art. 109.2 d) de la Ley General de la Seguridad Social, aclarando, respecto a los gastos de estudio no exigidos para el desarrollo de la actividad característica del puesto de trabajo, "debidos por norma, convenio colectivo o contrato de trabajo", que se considerarán retribuciones en especie, una lectura a contrario sensu que podría llevar a entender que si no son "debidos" no serán considerados "en especie". También es redundante que se exija la justificación de su realización y

cuantía. Este párrafo añadido es innecesario porque ya se deduce la inclusión en la base de cotización del propio contenido del primer párrafo de la letra d), por lo que este Consejo de Estado sugiere que debería suprimirse ese inciso segundo.

En cuanto a las horas extraordinarias, la letra e) reproduce el apartado 2 e) del art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social añadiendo, con una finalidad meramente aclaratoria, "sin perjuicio de la cotización adicional por tal concepto en los términos establecidos en el art. 24 del Reglamento".

Nada hay que objetar a la nueva redacción del apartado 2 del art. 23, al que poco espacio de desarrollo había dejado el propio apartado 2 del citado art. 109.

Por último, el apartado 3 del art. 23 reproduce el anterior art. 22.3.

#### VI.- Consideraciones finales

La memoria del análisis de impacto normativo ha insistido en que uno de los objetivos de la reforma del art. 109 de la Ley General de la Seguridad Social ha sido "mejorar al mismo tiempo la información a facilitar por las empresas sobre tales conceptos", y por ello el art. 109 contiene un nuevo número 3, según el cual "los empresarios deberán comunicar a la Tesorería General de la Seguridad Social en cada período de liquidación el importe de todos los conceptos retributivos abonados a sus trabajadores con independencia de su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social y aunque resulten de aplicación bases únicas". Varios intervinientes han sostenido la necesidad de que en el desarrollo reglamentario del art. 109 a través del nuevo art. 23 del Reglamento, se incluyera una regulación de esa obligación de comunicación a la Tesorería, así como de las consecuencias de su incumplimiento.

El Consejo de Estado comparte esa opinión pues, de otro modo, el desarrollo reglamentario del nuevo art. 109 quedaría incompleto y podría ponerse en peligro el objetivo legal perseguido de una información precisa sobre los conceptos abonados a los trabajadores, información que puede servir también de control de respeto de las nuevas reglas contenidas en el proyecto.

En lo demás, el Consejo de Estado estima que el proyecto ha respetado el marco legal y que, en su proceso de elaboración, ha sido objeto de depuración y correcciones técnicas, por lo que no formula objeciones a su aprobación, sin perjuicio de las observaciones hechas sobre la corrección de algunos concretos apartados y alguna omisión.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado es de dictamen:

Que, una vez consideradas las observaciones contenidas en el cuerpo del presente dictamen, puede V. E. elevar al Consejo de Ministros, para su aprobación, el proyecto de Real Decreto a que se refiere la consulta."

V. E., no obstante, resolverá lo que estime más acertado.

Madrid, 3 de julio de 2014

LA SECRETARIA GENERAL,

EL PRESIDENTE,

EXCMA. SRA. MINISTRA DE EMPLEO Y SEGURIDAD SOCIAL.