



RÉGIMEN ECONÓMICO DE SEGURIDAD SOCIAL

Universidad de Almería

LA DEFRAUDACIÓN DE CUOTAS DE SEGURIDAD SOCIAL MEDIANTE LA SIMULACIÓN DE DIETAS EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN Y DERIVACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA A LA EMPRESA PRINCIPAL

*Sentencias 128/2007, de 30 de abril, y 139/2007, de 9 de mayo, del
Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 1 de Almería*

MANUEL GÁMEZ OREA *

SUPUESTO DE HECHO: La Inspección de Trabajo y Seguridad Social extendió en 2005 un acta de liquidación a la empresa contratista R. tras comprobar que los empleados percibieron durante 2001, además del plus de transporte, unas cantidades mensuales constantes calificadas como dietas, que no fueron integradas en las bases de cotización, algunas de las cuales se abonaron también durante los periodos en los que los trabajadores permanecieron en situación de incapacidad temporal, sin que se justificaran los desplazamientos a centro distinto del habitual. En el citado documento público, al amparo de los arts. 104 y 127 LGSS, se declaraba responsable subsidiaria del pago a la empresa promotora-constructora P., única cliente de aquella empresa auxiliar. Tras confirmarse administrativamente el acta y desestimarse los recursos de alzada interpuestos por las dos empresas, el Juzgado de lo contencioso administrativo núm. 1 de Almería desestimó los recursos planteados por la empresa principal y contratista en las SS. 128/2007, de 30 de abril, y 139/2007, de 9 de mayo.

* Inspector de Trabajo y Seguridad Social. Doctor en Derecho. Prof. Universidad de Almería.

RESUMEN: Estas resoluciones se centran, teniendo en cuenta los límites del debate procesal planteado en los recursos, tanto en el aspecto puramente sustantivo (naturaleza compensatoria o salarial de esas cantidades) como en otros de carácter adjetivo o procedimental: transcurso del plazo de prescripción de un año del art. 42 LET y viabilidad de la responsabilidad subsidiaria cuando todavía no se ha declarado la insolvencia de la responsable principal. Sobre el primero declaran la naturaleza salarial de las denominadas dietas desde la presunción de la naturaleza salarial de las retribuciones. En cuanto al segundo, confirman la irrelevancia de la no declaración previa de insolvencia del obligado principal al no ser el liquidatorio un procedimiento ejecutivo.

ÍNDICE

1. ANTIGUOS Y NUEVOS MODOS DE DEFRAUDACIÓN
2. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS DIETAS, BASES DE COTIZACIÓN DE SEGURIDAD SOCIAL Y CONTRATO DE OBRA EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN
3. LOS HECHOS Y LA FUNDAMENTACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE LAS DIETAS
4. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PAGO DE CUOTAS EN LOS CASOS DE CONTRATAS Y LOS ARTÍCULOS 42 LET Y 127 LGSS

1. ANTIGUOS Y NUEVOS MODOS DE DEFRAUDACIÓN

Junto al simple y deliberado impago de cuotas por trabajadores en situación de alta, o al tradicional derivado de la ocultación contractual —trabajadores sin alta—, las demás fórmulas de defraudación han ido ligadas bien a la opacidad del pago de retribuciones en metálico mediante el llamado dinero *negro*, que no deja rastro documental alguno y es casi imposible de investigar, o a la utilización de mecanismos de simulación, haciendo pasar por conceptos excluidos de la base de cotización (art. 109 LGSS, en relación con el art. 23 del Reglamento de Cotización, R.D. 2064/19959, RC), partidas de neto carácter retributivo o salarial. Entre ellas se encuentran importes excesivos de los pluses de transporte y quebranto de moneda —a los que puso coto la fijación en el RC de un máximo exceptuado del 20% del IPREM mensual—, o, como en el caso que se comenta, la calificación como dietas por estancia y manutención de percepciones que en verdad no son sino retribuciones salariales, que también están limitadas en su cuantía exceptuada de gravamen por los topes máximos establecidos en cada momento por la normativa tributaria (remisión del art. 23.2 RC al Reglamento del IRPF, aprobado por el R.D. 1775/2004, de 30 de julio —RIRPF—, y anteriormente, al precedente, R.D. 214/1999, de 5 de febrero, RIRPF-99).



Con independencia de las anteriores o en mezcolanza con ellas han proliferado modos de defraudación cada vez más elaborados. Desde la creación sucesiva de nuevas personificaciones jurídicas, en fenómenos de sucesión no transparente de empresas, con abandono de la empresa inicial deudora, a la interposición en los casos de contratas y subcontratas de contratistas solventes que introducen de hecho una empresa instrumental subcontratista como verdadera empleadora, que no abona las cuotas. También, auténticos montajes de ingeniería societaria, casi siempre ligados a supuestos de externalización productiva y de cesión ilícita de mano de obra, en los que se crea una metástasis de sociedades instrumentales, administradas por testaferros (empleados de la empresa dominante, desempleados agrícolas, perceptores del subsidio agrario, pensionistas que de pronto aparecen como administradores de empresas de la construcción, etc.); o, en fin, se adquieren en una tarde y ante Notario la totalidad de las participaciones de empresas previamente creadas e inactivas, que son ofrecidas vía Web para este fin, y se utilizan como empresas subcontratistas de una obra en cuya ejecución generan una deuda de centenares de miles de euros en unos pocos meses. En definitiva, empresas *prêt-à-porter*, de usar y tirar.

El fraude mediante sucesiones no transparentes se está atajando en mejores condiciones con la ayuda de las nuevas bases electrónicas de datos — principalmente la de la Tesorería General de la Seguridad Social o las de empresas suministradoras de información del Registro Mercantil—, y con los nuevos instrumentos normativos que permiten la derivación de responsabilidad a los administradores (arts. 15.3, 30.2 y 31.1, *c*, LGSS; LSA, LSRL y Ley Concursal). En los demás, junto a esos medios, se revelan como indispensables casi siempre el cruce de información con documentos tributarios (modelos 190, de declaración empresarial de pagos a efectos del IRPF, y 347, sobre operaciones con terceros que excedan de 3.005,06 €) y la investigación «in situ» mediante visita a los centros de trabajo para comprobar la efectiva prestación de servicios de empresas y trabajadores y el verdadero ejercicio del poder directivo, que muchas veces pone de manifiesto auténticos supuestos de cesión ilícita de mano de obra.

En general, se trata de casos en los que se requiere una labor de investigación que puede prolongarse durante varios meses, y en los que el volumen de documentación a examinar (contratos civiles de obra, laborales, documentación tributaria y mercantil, etc.), de visitas a realizar o de personas a entrevistar la hace singularmente compleja; eso sí, con el resultado positivo de que se consigue normalmente un importante saldo recaudatorio y, sobre todo, la interrupción siquiera temporal del comportamiento defraudatorio.

El supuesto que se contempla en las sentencias comentadas combina la elusión del pago parcial de cuotas mediante el encubrimiento de retribuciones salariales por conceptos formalmente compensatorios (dietas) y una estructura de descentralización productiva en la que ese comportamiento se

lleva a cabo por una empresa contratista, cautiva de la comitente, a la que tiene como único cliente. De hecho, el administrador de la empresa auxiliar —titular del 1% de su capital— era al mismo tiempo empleado de la principal, cuyos administradores a su vez, mediante una sociedad interpuesta, eran titulares del 99% del capital de la contratista.

2. ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LAS DIETAS, BASES DE COTIZACIÓN DE SEGURIDAD SOCIAL Y CONTRATO DE OBRA EN EL SECTOR DE LA CONSTRUCCIÓN

El art. 109.2, a) LGSS excluye del cómputo en la base de cotización el plus de transporte urbano —compensador del gasto que ocasiona al trabajador el desplazamiento desde su domicilio al centro de trabajo— y las dietas, asignaciones para gastos de viaje y gastos de locomoción, *cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto*. Todo ello en la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezca, previsión legal desarrollada en el ya citado art. 23 RC, aspecto sin incidencia en el caso analizado, en el que el objeto debatido era la dimensión cualitativa o puramente conceptual.

Es decir, las dietas y gastos de locomoción excluidos legalmente de la base de cotización son exclusivamente los que vengan motivados por desplazamientos desde el centro de trabajo habitual a un lugar o centro distinto, puesto que el traslado desde el domicilio del trabajador ya está indemnizado con el plus de transporte, que ni la empresa con toda razón no cotizó, ni acertadamente la Inspección realizó reclamación alguna sobre él. Otra cosa distinta es que se hubiera pactado verbal o tácitamente —algo que probablemente ocurrió— el pago de cualquier cantidad salarial adicional, o por los gastos de transporte desde el domicilio al centro de trabajo que incrementara el plus de transporte, estipulaciones lícitas en el marco de la relación contractual privada (art. 3.1, c, LET) pero sin eficacia en la esfera de la relación jurídico-pública de Seguridad Social, en la medida que se superaran los límites cuantitativos reglamentarios sobre percepciones compensatorias, porque la norma que la disciplina es de orden público e indisponible para las partes al verse afectados los intereses patrimoniales de la Seguridad Social. De ahí que el art. 105 LGSS declare la nulidad de los pactos que pretendan alterar las bases de cotización que se fijan en el art. 109.

Al margen de ello es claro que cabe el devengo de gastos de desplazamiento y dietas cuando el trabajador haya de prestar servicios en un centro o centros que no sean el habitual, algo corriente cuando se trata de centros de trabajo fijos, bien para compensar el traslado desde ese centro al nuevo o, incluso, la mayor onerosidad que le suponga la ida y vuelta desde su do-



micilio al nuevo lugar de trabajo si hemos de hacer una interpretación no necesariamente extensiva de la expresión legal *fuera de su centro habitual de trabajo* (art. 109.2, a, LGSS), con los consiguientes efectos de exclusión de esos pagos de la base de cotización —desde luego del plus de transporte— y de las cantidades suplementarias precisas para compensar los gastos originados. Los gastos de locomoción excluidos de cotizar son los realizados fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual en lugar distinto del mismo o diferente municipio (art. 23.2, A, b, RC), mientras que las dietas exceptuadas son las que obedecen a dos presupuestos acumulativos: gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del trabajador (art. 23.2, A, a, RC).

Ahora bien, estructuralmente esta situación es más difícil de imaginar cuando se trata de los centros temporales propios del sector de la construcción, en los que la actividad profesional predominante se canaliza mediante la figura del contrato de obra o, en la acepción convencional colectiva, contrato fijo de obra, normativamente ligado a la obra en un centro de trabajo o a sucesivas obras en otros tantos centros de la misma provincia, siempre que exista acuerdo expreso para cada centro y durante un periodo máximo de tres años (art. 28 Convenio General de la Construcción, vigente hasta el 31-12-2001, BOE 4-6-1998; art. 28 Convenio General de la Construcción, con vigencia hasta el 31-12-2006, BOE 10-8-02; art. 20 nuevo Convenio General del sector, BOE 17-8-2007, CGC).

Desde luego en las situaciones más generalizadas de contrato para una sola obra o de obras sucesivas cada nuevo centro de trabajo se convertirá en el habitual del trabajador, por lo que la compensación del plus de transporte dejará sin espacio al concepto de dieta o gastos de desplazamiento exceptuados de cotización, con independencia del abono de cantidades adicionales compensatorias que, si bien laboralmente pueden seguir teniendo tal naturaleza (art. 26.2 LET) y no la salarial, en el ámbito delimitado por el Derecho de la Seguridad Social la ajustada opción por una u otra calificación jurídico-laboral sería intrascendente en orden a su inclusión en la base de cotización. Es decir, a efectos de esa integración no se plantea un problema de naturalezas o de caracterización jurídico-contractual del título del pago, sino simplemente de si conforme a este sector iuspublicista del ordenamiento esas cantidades, según lo dispuesto exclusivamente en los arts. 109 LGSS y 23 RC, han de integrarse o no en la base. Y la respuesta ha de ser en principio y con carácter general positiva desde el momento en que no hay cambio locativo fuera del *nuevo* centro habitual.

¿Qué sentido ha de atribuirse entonces a la expresión *devengando los conceptos compensatorios que correspondan por sus desplazamientos*, contenida en los convenios colectivos? Aparece tras regularse la estipulación antes señalada, relativa a que el personal fijo de obra, manteniéndose el carácter de un único contrato, podrá prestar servicios a una misma empresa

en distintos centros de trabajo en una misma provincia siempre que exista acuerdo expreso para cada uno de los centros sucesivos, durante un periodo máximo de tres años consecutivos, salvo que los trabajos de su especialidad en la última obra se prolonguen más allá de dicho término, para lo que habrá de suscribirse a tal efecto el correspondiente documento según el modelo que figura en uno de los Anexos y devengando los conceptos compensatorios que correspondan a tales desplazamientos (así, art. 28.3 Convenio General de 2002 y art. 20.3 Convenio General de 2007).

En nuestra opinión, sólo el que repercute en la relación jurídico privada —por ejemplo, a efectos del cálculo de la posible indemnización por despido, al no tener naturaleza salarial (art. 26.2 LET)—, sin incidencia alguna en la de cotización —de nuevo la relativa o gran independencia de la relación jurídica de Seguridad Social respecto de la contractual, no siempre recordada—, pues las dietas y gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería del trabajador, según se ha visto, sólo están exceptuados de gravamen cuando correspondan a desplazamientos fuera de su centro de trabajo habitual (art. 109.2, *a*, LGSS) y del que constituya su residencia (art. 23.2, *A, a*, RC, en similitud y con remisión a la normativa tributaria, arts. 8 RIRPF y RIRPF-99), desde el presupuesto de que el nuevo centro es el centro de trabajo habitual. Y lo mismo cabe decir de los gastos de locomoción (art. 23.2, *b* RC), pues sólo estarían excluidos los destinados a compensar los desplazamientos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo.

Como excepción, sí cabría exceptuar las mejoras convencionales individuales que se hicieran del plus de transporte sobre el mínimo que se hubiera pactado colectivamente, pero con el límite cuantitativo ya expuesto del 20% del IPREM mensual, y con nula o escasa trascendencia práctica, puesto que en los convenios colectivos las cuantías acordadas suelen establecerse en ese umbral reglamentario.

Esas cantidades compensatorias tampoco podrían reconducirse a las indemnizaciones por traslados que, junto a las de suspensiones, fallecimientos, despidos y ceses se recogen en los arts. 109.2, *b*) LGSS y 23.2.B RC, ligadas todas a vicisitudes extintivas o suspensivas de la relación laboral (art. 26.2, en relación con art. 40 LET, en los que se distingue entre los suplidos compensadores de gastos ocasionados por razón del trabajo y las indemnizaciones por cese).

Las dietas y gastos de manutención y estancia, o de locomoción, exceptuados del deber de cotizar quedarán por tanto reservados a dos supuestos:

- a) El contemplado en el Criterio Técnico 40/2005, de 18 de enero, de la Dirección General de Trabajo y Seguridad Social, referido a los contratos fijos de obra para obras sucesivas. Entonces la exención de gravamen comprendería sólo los casos episódicos de despla-

miento del trabajador a centro distinto del habitual, simultaneando el trabajo en el de origen con otros secundarios o residuales, en relación con el primero, en lugares distintos, y siempre en las cuantías que no superaran los límites reglamentarios. Desde el momento que no fuera así, y el trabajador pasara a prestar sus servicios con carácter exclusivo a un centro distinto, se conformaría una plena novación objetiva del contrato, esto es, una obra con sustantividad propia, que convertiría en habitual al nuevo centro y se perdería a estos efectos la referencia comparativa al centro primitivo exigida en el RC. Suele ocurrir en la práctica que empresas con varios centros de trabajo en la misma provincia —normalmente en localidades próximas— movilicen a parte de los trabajadores por los distintos centros en función de las circunstancias más variadas (necesidades productivas en un determinado centro, suplencia de trabajadores en incapacidad temporal, etc.) —algo incluso tácitamente pactado o admitido por el trabajador desde el principio—, sin que este hecho modifique la conclusión apuntada porque entonces nos hallaremos con la existencia de varios centros habituales, sin perjuicio de los acuerdos que puedan establecerse entre las partes para compensar los mayores gastos que eventualmente pudiera esa movilidad ocasionar al empleado. Por otra parte, ha de tenerse en cuenta que la movilidad generalizada entre centros y el correspondiente pago de dietas constituye un comportamiento ajeno a las más elementales reglas de racionalidad económica empresarial, aspecto a tener en cuenta a la hora de valoración del material probatorio porque seguramente encubrirá un supuesto de defraudación.

- b) Los que puedan devengar los trabajadores fijos de plantilla o contratados por tiempo indefinido, que será la modalidad normal de contratación a realizar por empresarios y trabajadores en todos los centros de trabajo de carácter permanente (art. 27 CGC-2002 y art. 19.1 CGC-2007). En realidad las dietas y demás gastos citados exceptuados de cotización de acuerdo con la normativa de Seguridad Social son los que pueden percibir estos trabajadores. Bien porque se trate de un centro permanente (por ejemplo, contrata de servicios de mantenimiento en una empresa principal, técnico o administrativo que presta sus servicios en el centro fijo de la empresa) y sea desplazado a otro centro distinto —la excepción se mantiene un máximo de nueve meses para las dietas de manutención y estancia (arts. 8 RIRPF y RIRPF-99, por remisión RC)—, bien porque se trate de trabajadores (normalmente técnicos o profesionales cualificados) que realizan tareas de control y dirección en varios centros en una misma jornada respecto de los gastos de locomoción, o dietas en municipio distinto del lugar de trabajo habitual —en rea-

lidad, no hay centro habitual de referencia— y del que constituya su residencia.

3. LOS HECHOS Y LA FUNDAMENTACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JUDICIALES SOBRE LAS DIETAS

Como se ha expuesto, los trabajadores de la empresa contratista, todos contratados por obra, percibían unas cantidades constantes en concepto de dietas, que incluso se abonaban en los periodos en los que se encontraban en situación de suspensión de contrato por incapacidad temporal. Ante estas circunstancias la debilidad de la defensa empresarial era evidente. De ahí que por innecesarias muchas de las cuestiones planteadas en las consideraciones anteriores ni siquiera sean tratadas en los fundamentos jurídicos por el juzgador, que parte de la presunción legal (art. 26 LET) y jurisprudencial sobre la naturaleza salarial de las prestaciones económicas percibidas por el trabajador, con el consiguiente desplazamiento de la carga de la prueba a la empresa que pretenda destruirla. Se razona a continuación que *de lo actuado en vía administrativa se desprende que las cantidades que se dicen son dietas se han venido abonando de forma constante y habitual durante el periodo de vigencia de la relación laboral. Debiendo precisar que incluso en periodos de incapacidad temporal también se han abonado dichas cantidades. Las cantidades referidas han sido abonadas mes a mes, siendo su cuantía idéntica, lo que no compagina con las dietas que se abonan por desplazamientos* (S. 139/07, F.J. 4.º y S. 128/07, F.J. 3.º).

Como ocurre en todos o la mayoría de los supuestos de defraudación, la prueba indiciaria se revela como la única o más útil para desmontar la ficción elusiva del pago de cuotas. En efecto, son contrarios a la naturaleza de las cosas tanto el pago generalizado y permanente de dietas, por su incompatibilidad con los más elementales criterios de planificación empresarial y control de costes, como la invariabilidad de las cuantías mensuales, ya que por definición se va a tratar casi siempre de gastos no uniformes o irregulares tanto en su cuantía como en su periodicidad. Y más claro aún es la imposibilidad ontológica de pretender considerar como dietas exceptuadas las abonadas en periodos de incapacidad temporal, circunstancia que desde luego sirve como indicio añadido a los anteriores, pero que por sí misma es ya una prueba directa del propósito defraudatorio, reflejado a su vez en que muchas de esas cantidades disimuladas como dietas no se reflejaban en los recibos de salario y sí en el modelo 190 presentado por la empresa a la Agencia Tributaria dentro de la clave A de retribuciones —por las que los trabajadores hubieron de tributar— y no en la clave L correspondiente a dietas e indemnizaciones exceptuadas de gravamen. Cualesquiera de estas opciones para la empresa era neutra desde el punto de vista tributario, por-



que en ambos casos esas partidas integrarían la cuenta de gastos, aunque podría haber colocado a los trabajadores —probablemente también a la empleadora— en una posición comprometida ante la inspección tributaria por la dificultad o imposibilidad de acreditar los presupuestos determinantes de la regularidad y calificación de esos pagos.

Estos dos últimos aspectos son también objeto de consideración por el juzgador en argumentos adicionales o de ratificación cuando afirma que *no sólo la empresa no ha acreditado de una manera razonable que dichas cantidades no tenían la naturaleza de salario a pesar de haber sido requerida en varias ocasiones por la Administración a tal fin* (es decir, al menos, algún principio de prueba de los pretendidos desplazamientos), así como que *se debe precisar que ante las discrepancia entre las nóminas presentadas a la Inspección de Trabajo y las cantidades declaradas como retribuciones a la AEAT, la parte actora presentó una propuesta de regularización que no fue aceptada por la Administración, y que es acreditativa de los hechos constatados*, cuya importancia se refleja en que la cantidad defraudada en un solo año, incluido el recargo legal por mora del 20% (art. 27 LGSS), ascendía a 153.265, 67 euros.

4. LA DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD EN EL PAGO DE CUOTAS EN LOS CASOS DE CONTRATAS Y LOS ARTÍCULOS 42 LET Y 127 LGSS

Debemos aclarar desde el principio que no pretendemos en modo alguno con este comentario, dada la extensión razonable a la que han de atenderse los de esta clase, ocuparnos de todas las cuestiones que plantea la aplicación de estos preceptos, ni siquiera limitándolo a los aspectos esenciales. Nos ceñiremos exclusivamente por tanto a las dos suscitadas en las resoluciones que constituyen su objeto o pretexto.

Ambas tienen que ver con los correspondientes motivos de recurso aducidos tanto por la empresa contratista R., como por constructora y promotora de las obras P.

A) En el primero de ellos se argumenta la prescripción de la deuda apreciada por defectos de cotización (diferencias en las bases), por aplicación de lo dispuesto en el art. 42.2 LET, que limita la responsabilidad solidaria del empresario principal por las deudas de contratistas y subcontratistas al año siguiente desde la terminación del encargo objeto del negocio jurídico descentralizador, el contrato civil de obra. Al respecto conviene recordar que el acto administrativo de reclamación es un acta de liquidación de 2005 en la que se exigen las cuotas pertinentes no satisfechas del año 2001, por lo que es de suponer que, salvo supuestos excepcionales de grandes obras prolongadas durante varios años, efectivamente hubiera transcurrido el plazo

de un año desde su conclusión, alzándose de este modo el obstáculo sustantivo y procesal de la extinción de la responsabilidad y de la improcedencia de exigirla. Sin embargo, hay que tener presente que en aquel documento público la responsabilidad reclamada de la empresa comitente no era la solidaria del art. 42.2 LET y sí la subsidiaria del art. 127 LGSS (en relación con el art. 104), jugando entonces el plazo general de cuatro años de prescripción del pago de cuotas de Seguridad Social (art. 21.1 LGSS). Lo que hace pensar razonablemente que al actuario no se le escapó la dificultad o imposibilidad de encauzar su actuación por el precepto estatutario, optando por la vía temporalmente más amplia propiciada por el art. 127.

Desde estos presupuestos, el motivo de oposición no puede entenderse sino como una argucia procesal de la defensa, dada la incongruencia entre el argumento empresarial y el título de la reclamación administrativa. Sin duda iba encaminado a remover y enturbiar unas aguas en las que eventualmente pudiera obtener alguna captura para los demandantes patrocinados. Ese ambiente embarrado no confundió sin embargo al juzgador, que de un modo terminante se limitó a declarar —no era preciso abundar más— que *la responsabilidad exigida a P. deriva de la prevista en el art. 104 del R.D.Leg. 1/1994, de 20 de junio... Y la contemplada en el art. 127 de la misma Ley: Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 42 del Estatuto de los Trabajadores, para las contratatas de obras y servicios correspondientes a la propia actividad del empresario contratante, cuando el empresario haya sido declarado responsable, en todo o en parte, del pago de una prestación, a tenor de lo dispuesto en el artículo anterior, si la correspondiente obra o industria estuviese contratada, el propietario de ésta responderá de las obligaciones del empresario si el mismo fuese declarado insolvente, concluyendo entonces que el plazo general de prescripción es el general de cuatro años del art. 21 LGSS (SS. 128 y 139/2007, F.J. 2.º).*

Como aspecto periférico implícitamente incluido en este razonamiento, aunque no planteado en el debate procesal, parece que se está confirmando asimismo la compatibilidad de estas dos vías de derivación de responsabilidad —solidaria y subsidiaria— cuando se trata de empresas contratistas de la misma actividad, sin que la específica del art. 42.2 LET para este tipo de contratatas impida la genérica de los arts. 104 y 127 LGSS cuando las empresas despliegan tareas idénticas o del mismo ciclo productivo. Es cierto que esta cuestión no debería ofrecer duda alguna, ni merecer mayor atención, con sólo reparar en el enunciado transcrito del art. 127, si no fuera porque algún pronunciamiento de los Tribunales Superiores de Justicia (STSJ Asturias 28-11-2002)¹ ha rechazado el doble canal de reclamación partiendo de la base de que una misma responsabilidad no puede ser

¹ Rec. 2003/1998, JUR 2003\32442. Ponente: GONZÁLEZ RODRÍGUEZ, J.M.

exigible indistintamente por diferentes conceptos. La discusión quedó resuelta en STS 6-7-2005 (3.ª)², estimatoria del recurso formulado por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) contra aquella resolución, al declarar como resumen de los razonamientos anteriores que *cuando el apartado 1 del artículo 127 establece la responsabilidad subsidiaria por impago del obligado «sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 42 del Estatuto de los Trabajadores», esa salvedad no tiene por objeto establecer un régimen de responsabilidad excluyente del sentado en el art. 42, sino complementario y acumulativo del mismo, arbitrando una fórmula que permita demandar al propietario de la obra el abono de las cotizaciones impagadas por el subcontratista declarado insolvente... y con absoluta independencia de que la responsabilidad prevista en el art. 42 del Estatuto pudiese resultar opativamente exigible* (F.J. 3.º).

Este criterio es tan acertado como desafortunado y perjudicial para los intereses públicos era el corregido, porque frente a la apariencia de la mayor garantía y gravedad de la responsabilidad solidaria del precepto estatutario, el breve plazo para su exigencia la hace inaplicable en muchos supuestos, no ya sólo por el restrictivo criterio sobre la identidad de actividades que se ha ido imponiendo en la jurisprudencia, sino porque el plazo de un año para exigirla desde la conclusión de la obra la hace inoperante en muchas ocasiones, particularmente por el crecimiento exponencial de la subcontratación que se ha extendido en el sector de la construcción, determinante por sí mismo de una compleja investigación en la maraña empresarial. Por otra parte, ha de recordarse que gran parte de esos negocios jurídicos son opacos o no documentados, o aún siéndolo no existe ningún registro público de ellos, a lo que se suma que los deberes de información a trabajadores y a la TGSS del art. 42 LET son generalmente incumplidos (no suele haber representantes legales de los trabajadores). Su descubrimiento ha de esperar por tanto a la casualidad de una visita inspectora —que con ser numerosas y predominantes en el sector, a estos efectos son insuficientes—, o a principios del año siguiente, en la confianza de que al menos una de las empresas implicadas haga la oportuna declaración tributaria de clientes y proveedores del año precedente (modelo 347). Con lo cual habrá transcurrido ese plazo o existirá una seria probabilidad de que transcurra, porque en ese momento comenzará la tarea de investigación que encierra la complejidad que sólo hemos dejado apuntada.

De este modo, sólo la vía de la responsabilidad subsidiaria permitirá la satisfacción de los intereses públicos y cegar el paso a la paradoja de que las empresas de la misma actividad, que son las que mejor conocen el negocio y modo de operar de sus empresas auxiliares, tengan de hecho un tra-

² Rec. U.D. 451/2004, RJ 2005\9537. Ponente SOTO VÁZQUEZ, R.

tamiento más favorable que las que contratan servicios distintos o marginales de los propios (actividad de limpieza de un comercio o de una oficina). Además, en la práctica, las mayores garantías que en principio ofrece para la entidad acreedora la responsabilidad solidaria frente a la subsidiaria (posibilidad de dirigir la primera contra uno, varios o todos los responsables, no necesidad de probar la insolvencia del principal, arts. 31.1, c LGSS, 1137 y 1144 C. Civil), son sólo aparentes cuando se trata de deudas por cuotas, porque en verdad, como lo acreditan las sentencias comentadas y lo que se expondrá a continuación, lo significativo es la solvencia de los deudores más que la clase de reclamación.

B) En el segundo motivo de recurso los demandantes aducían que no era posible reclamar en las actas la responsabilidad subsidiaria de la empresa principal puesto que todavía no había sido declarada la insolvencia de la responsable directa conforme establece el art. 127 LGSS. Las sentencias comentadas, con la mayor brevedad pero trasluciendo un cabal conocimiento de las distintas naturalezas y finalidades de los procedimientos administrativos implicados —liquidatorio y de recaudación ejecutiva—, rechazan el argumento empresarial declarando *que la responsabilidad empresarial sí se puede efectuar a la empresa principal, sin perjuicio de que en el procedimiento ejecutivo será necesario declarar previamente la insolvencia del responsable directo*.

Este criterio ya fue en su día establecido por el Tribunal Supremo STS 18-12-91 (3.ª)³, al señalar que «carece de base la argumentación de la sentencia sobre la presunta solvencia del responsable principal, y sobre la falta de gestión de cobro respecto a él, pues el acta de liquidación constituye el primer trámite de gestión, y el hecho de incluir en el acta a la cooperativa dueña de la obra, como responsable subsidiaria, no supone sino la aplicación correcta de los preceptos legales que así lo establecen. Cosa distinta es que en el momento de una eventual recaudación ejecutiva con base en ese acta, deba procederse primero contra el responsable principal, y sólo en caso de insolvencia de éste, contra el subsidiario» (F.J. 5.º).

A lo anterior ha de añadirse que este modo de operar, precisamente cuando se trata de actas de liquidación por diferencias en las bases, es el único que garantiza plenamente la seguridad jurídica y preventivamente evita la aparición de resoluciones contradictorias sobre los mismos hechos, tanto en el ámbito administrativo como en el del contencioso judicial, al permitir configurar plena y adecuadamente la relación jurídica procesal, interviniendo desde el principio como partes todos los interesados (litisconsorcio pasivo necesario). De otro modo, si se hiciera la reclamación exclusivamente al res-

³ Rec. 1022/1989, RJ 1991\9334.

pensable principal, cabría el riesgo de que recayeran una resolución administrativa o judicial sobre el fondo (sujeción al deber de cotizar de las cantidades omitidas en las bases declaradas), con las que podrían entrar en contradicción las que se dictaran en el ulterior procedimiento administrativo contra el responsable subsidiario o en el proceso judicial que éste promoviera.

Desde el punto de vista de la normativa de procedimiento que regula la expedición de actas de liquidación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social por derivación de responsabilidad la disciplina de este tipo de actos no ha cambiado en las últimas décadas. Su tramitación se ha realizado extendiendo una única acta en la que figuraban como responsables tanto la empresa deudora principal como la subsidiaria (así, art. 22, *a*, Decreto 1860/1975, requisito reiterado por el Reglamento de procedimiento vigente, aprobado por el R.D. 928/1998, art. 32, RISOS) —lo que abre el procedimiento liquidatorio a las dos—, respondiendo desde luego esta última por elementales razones legales únicamente en caso de insolvencia de la principal, vicisitud que salvo alguna excepcional ocasión sólo se generaba —y se genera— en la fase de ejecución del acta o del acto administrativo que la confirma, cuando el órgano recaudador ejecutivo acredita la carencia o insuficiencia de bienes y derechos en el patrimonio de aquélla con los que hacer frente a la deuda. Y lo mismo puede decirse de la legislación sustantiva (art. 127 LGSS y art. 97 LGSS-1974, ... *el propietario de ésta responderá de las obligaciones del empresario si el mismo fuese declarado insolvente*).

La confusión puede surgir cuando a esta norma se le hace una lectura mecánica y no estrictamente sustantiva, porque como efectivamente hemos visto en las sentencias anteriores el responsable subsidiario no va a responder hasta que no haya sido declarada la insolvencia del principal.

Y lo mismo ocurre cuando se realiza una interpretación literal y no contextual del enunciado del art. 14.1 RGRSS (R.D. 1415/2004) «... *una vez constatada la insolvencia del deudor principal, podrá emitirse reclamación de deuda o acta de liquidación contra el responsable subsidiario*».

La primera consideración que cabe hacer es que el término verbal *podrá* ha de interpretarse no en el sentido de facultad y sí de potestad de obligado ejercicio (*deberá*), puesto que el interés económico público comprometido no creemos que permita discrecionalidad alguna en su ejercicio —la transacción sobre los derechos de la Seguridad Social, salvo en caso de concurso, cabe sólo mediante Real Decreto del Consejo de Ministros, previa audiencia del Consejo de Estado, 24 LGSS—, configurándose técnicamente como un concepto jurídico indeterminado que admite por eso una sola solución justa: la reclamación administrativa por la TGSS o mediante acta de liquidación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, cuyas funciones sobre este particular «serán ejercidas de acuerdo con lo establecido en las normas reguladoras de sus respectivas competencias funcional y territorial» (art. 4.2 RC).

En segundo lugar ha de resaltarse la falta de idoneidad de la Inspección para constatar esa insolvencia al limitarse su intervención al procedimiento declarativo y no al ejecutivo, que es el apropiado para esa verificación, en contraposición a la Tesorería General —de ahí las facultades conferidas a las unidades de recaudación ejecutiva sobre obtención de información de bienes del art. 89 RGRSS—, que tiene atribuidas competencias tanto en el procedimiento declarativo de reclamación de cuotas como en la vía de apremio. Por eso, aunque el procedimiento liquidatorio genéricamente es también procedimiento recaudatorio (la sección 3.^a del Capítulo III, Título I LGSS, en el que se inserta el art. 31, gira bajo la rúbrica *Recaudación*), el ejecutivo es el *estrictamente recaudatorio* como se encargan de recordar la exposición de motivos del R.D. 2064/1995, y el RGRSS, al distinguir entre «Procedimiento de recaudación en periodo voluntario» (Título II, en el que se regulan las actas de liquidación) y «Procedimiento de recaudación en vía ejecutiva» (Título III).

Pues bien, en principio podría pensarse que cuando la Inspección pretenda hacer una derivación de esta clase de responsabilidad habrá de cerciorarse de que la Tesorería General ha declarado la insolvencia del deudor principal, solicitando la pertinente declaración que, como en la mayoría de los casos tarda varios meses o años en emitirse, hará casi siempre infructuoso el esfuerzo del funcionario, cuya actuación vendrá determinada por la inmediatez de su actividad ordinaria, surgiendo entonces materialmente la antinomia entre el precepto general de recaudación (art. 14 RGRSS) y el específico de la actividad liquidatoria inspectora (art. 32 RISOS), pues es igualmente evidente que entonces aquella declaración de insolvencia tendrá como presupuesto una previa declaración de deuda por la TGSS (art. 30 LGSS), careciendo de sentido la previsión del último precepto en orden a que en las actas de liquidación se incluyan los responsables directos y los subsidiarios.

El único modo de salvar esta contradicción y la coherencia de los dos preceptos reglamentarios es entender que el art. 14 RGRSS no regula todos los casos en los que procede extender acta de liquidación por derivación subsidiaria, sino sólo uno de ellos, esto es, aquél en que en el momento de la actuación inspectora liquidatoria ya se ha constatado por la TGSS la insolvencia del deudor principal. De hecho es significativo que todo el contenido restante del artículo va a encaminado a regular únicamente la posterior intervención de ese Servicio Común mediante el procedimiento de reclamación de cuotas con olvido deliberado del procedimiento liquidatorio inspector, que se rige como se ha expuesto por su normativa específica. Y así, el 33.2, 3) RISOS estipula que *en los supuestos de derivación de responsabilidad, la resolución que se dicte determinará quién resulte el deudor principal y, en su caso, los restantes deudores solidarios y subsidiarios*.

Por tanto, declarada esa insolvencia, podrá la propia Tesorería formular reclamación de deuda contra el responsable subsidiario —en atención a



los datos que obren en el organismo (art. 30.2 LGSS)—, o quedará expedita la vía del acta de liquidación si el presupuesto fáctico ha sido comprobado a resultas de la actividad inspectora, en ejercicio obligado tanto por aquel Servicio como por la Inspección de sus respectivas competencias.

En los demás supuestos, antes de esa declaración, la Inspección conforme a su normativa específica deberá extender conjuntamente las actas que correspondan por derivación de responsabilidad al deudor principal y subsidiario, siendo en el trámite del posterior procedimiento de ejecución cuando se acreditará por la TGSS la insolvencia del primero, pudiendo entonces perseguir el patrimonio del responsable secundario.

Esta opción indudablemente beneficia los intereses públicos por la inmediatez de la actuación inspectora —que identifica desde el principio a los dos responsables—, y al mismo tiempo contribuye a reforzar la posición del eventual responsable subsidiario, que conoce anticipadamente la posición deudora del principal, lo que le permitirá adoptar las medidas precisas para una mejor tutela de su interés (postergar los pagos de la contrata, indagar sobre el patrimonio del contratista, denunciar el contrato que le vincula con él, etc.), o defenderse desde el principio en el procedimiento declarativo-liquidatorio frente a hipotéticos comportamientos defraudadores del deudor principal (por ejemplo, subida artificial de las bases de cotización). Siempre desde la perspectiva de que la incidencia real en sus intereses sólo se producirá en el procedimiento de ejecución, cuando se haya constatado la insolvencia del principal, pues el impago de la deuda por éste será el único presupuesto material ejecutivo de su responsabilidad, quedando en otro caso como una mera posibilidad, que no llegará a su actualización, si antes de hacerse efectiva se produce el pago.

En definitiva, cuando la responsabilidad venga exigida por la Tesorería se sustanciará al menos mediante dos procedimientos declarativos y uno ejecutivo. En el primero de ellos se reclama la deuda del principal, que de no ser satisfecha, desembocará en el procedimiento ejecutivo que concluirá con la constatación o declaración de insolvencia (arts. 30 LGSS, 62, 63 y 64 RGRSS, en relación con el 14.1), siguiendo después con un requerimiento de intimación, que de no ser atendido será seguido por una segunda reclamación de cuotas al responsable subsidiario (art. 14.1, 2, RGRSS), antecedente a su vez si no es satisfecha de un segundo procedimiento de apremio contra él. En cambio, si se produce la intervención de la Inspección, el procedimiento declarativo será único, dirigido contra los deudores principal y subsidiario, que concluirá en su caso con el acto del Jefe de la Unidad especializada que le pone término, en el que se fijará la responsabilidad de cada uno de ellos conforme dispone el art. 32.2 RISOS, con la previsión en este mismo precepto de que «en caso de insolvencia del deudor principal, el procedimiento de apremio podrá dirigirse... contra los subsidiarios si concudiesen los supuestos legales para su exigencia».