

Por último, señalar que mientras que es perfectamente legal pactar en convenio colectivo la jubilación parcial con carácter de forzosa, por darse las condiciones fijadas por el Tribunal Constitucional para ello, plantea problemas de legalidad el posterior tránsito a la jubilación ordinaria con carácter forzoso porque en este caso la extinción simultánea del contrato de relevo determina que falte el requisito de no amortización del puesto de trabajo.

LOS DESCUBIERTOS DE CUOTAS A LA SEGURIDAD SOCIAL Y LA FUNCIÓN LIQUIDATORIA DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO. (LAS REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 42/1994, DE 30 DE DICIEMBRE Y NORMAS POSTERIORES)

POR PEDRO CARBAJAL GARCÍA *

SUMARIO: I. Introducción. - II. Las actas de liquidación: 1. *Concepto, naturaleza y valor probatorio.* - 2. *Objeto.* - 3. *Clases de actas y tipo de cotización.* 4. *Requisitos.* 5. *Eficacia y medios de impugnación.* - III. La Unidad de la Inspección en las Direcciones Provinciales de la Tesorería General de la Seguridad Social. - IV. El documento único de infracción y liquidación: 1. *Concepto, naturaleza y valor probatorio.* - 2. *Requisitos y tramitación.* - 3. *Resolución y medios de impugnación.* - V. La condonación automática del cincuenta por cien de la sanción: 1. *Consideraciones previas.* - 2. *Presupuestos de operatividad de la condonación:* a) *Ámbito material.* b) *La conformidad.* VI. Derecho transitorio.

I.- INTRODUCCIÓN

La Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social (1) ha supuesto un cambio importante en el régimen jurídico de las actas de liquidación. Posteriormente, el Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre, (2) por el que se aprueba el reglamento general de recaudación de los recursos del sistema de la seguridad social (en adelante RGRSS) y la Orden de desarrollo, de 22 de febrero de 1996, como normas de rango reglamentario que son, regulan distintos aspectos de las actas de liquidación y vienen a complementar las directrices trazadas en la norma de rango legal. Últimamente, el régimen legal de las actas de liquidación se ha visto completado con la entrada en vigor, el uno de mayo, del Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el reglamento sobre procedimiento para la imposición de sanciones por

* Controlador Laboral (Bilbao).

(1) B.O.E. de 31 de diciembre de 1994. Esta norma viene a derogar el régimen jurídico que sobre las actas de liquidación se ofrecía en el art. 31 de la nueva Ley General de Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, B.O.E. del 29)

(2) B.O.E. de 24 de octubre de 1995.

infracciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la Seguridad Social.

Las líneas innovadoras de esta reforma giran, en torno a tres ejes centrales. De una parte, lo que podríamos denominar modificaciones de tipo técnico, esto es, aquellas que obedecen exclusivamente a meros cambios normativos en el régimen jurídico de las actas. En este sentido, se han visto modificados aspectos tan importantes como: objeto de las actas, garantías para recurrir, régimen de recursos, forma de determinar las bases de cotización, etc. Por otro lado, se han creado figuras jurídicas que ya se habían ensayado en el pasado, como es el caso del documento único de infracción y liquidación, y dentro de éste, de la condonación del cincuenta por ciento de la sanción. Finalmente, la reforma también ha incidido en cuestiones organizativas, cuyo máximo exponente es la creación de la Unidad de la Inspección de Trabajo y Seguridad en las Direcciones Provinciales de la Tesorería General de la Seguridad Social.

En el plano de las razones, las reformas que, fundamentalmente, introduce la Ley 42/1994, tienen un referente común: obtener la máxima eficacia en la gestión recaudatoria de los recursos de la Seguridad Social, lo que palmariamente, se desprende de su exposición de motivos. Para ello, se combinan distintas técnicas normativas. En unos casos, se flexibilizan las normas con el fin de agilizar el procedimiento recaudatorio y así, poder obtener, más rápidamente, recursos en las siempre necesitadas arcas de la TGSS. Ejemplo de esta técnica, es la condonación del cincuenta por cien de la sanción, previa conformidad del sujeto infractor a la liquidación practicada. En cambio, en otros supuestos, se utilizan técnicas de signo contrario, estableciendo determinadas rigideces legales, tal como sucede con los requisitos que ahora se exigen, para impugnar los actos liquidatorios, antes inexistentes. Todo ello, en consonancia con esa idea de, "optimización del principio de eficacia" que se desprende de la reforma operada.

Por otra parte, y en relación con el objeto de nuestro trabajo, sólo pretendemos una aproximación a las principales cuestiones que han sido reformadas. En este sentido, hemos huido del comentario sucesivo de artículo tras artículo, optando por un análisis sistemático de los distintos elementos que configuran el régimen jurídico de las actas de liquidación.

II. - LAS ACTAS DE LIQUIDACIÓN

1. Concepto, naturaleza y valor probatorio

Nuestras normas, en materia de Seguridad Social, no ofrecen un concepto sobre las actas de liquidación. No obstante, de la regulación de otros de sus aspectos, sí parece posible intentar una definición que nos aproxime a sus caracteres esenciales. En este sentido, se podrían definir como documentos públicos expedidos por la Inspección de Trabajo, consecuencia de la actividad de investigación y comprobación de sus funcionarios, en los que se efectúa una

propuesta liquidadora de cuotas de la seguridad social, al sujeto responsable de las mismas (3).

En cuanto a su naturaleza, el art. 24 del reglamento de la Inspección de Trabajo considera a las actas como documentos con valor y fuerza probatoria, si bien no las califica expresamente de públicos (4). Posteriormente, el ya derogado Decreto 1860/75, de 10 de julio, que regulaba el régimen jurídico de las actas de liquidación y de infracción, sólo hacía referencia a su valor probatorio, obviando cualquier calificación sobre su naturaleza. En cambio, el nuevo RGRSS en la disposición adicional sexta, apartado 4, incorpora la expresión *documento público* para referirse a las actas de infracción y liquidación que han de integrarse en un documento único (5). Posteriormente, esta expresión también se incorpora al nuevo reglamento por el que se regula el procedimiento para la imposición de sanciones en el orden social y, para la extensión de actas de liquidación de cuotas a la seguridad social (en adelante RISOS) (6).

Esta calificación que ahora se hace, sin duda, novedosa en este ámbito, en la práctica jurídica no tiene excesiva trascendencia, dadas las referencias que, al concepto de documento público, ya se contenían en diversos textos legislativos. Sin ir más lejos, el art. 1216 del código civil nos dice que "son documentos públicos los autorizados por un notario o empleado público competente con las solemnidades requeridas por la Ley" (7). En sintonía con este precepto, la jurisprudencia constitucional ha venido a confirmar claramente este criterio. En este sentido, no conviene olvidar la importante doctrina, que en materia de actas de Inspección de los Tributos (igualmente aplicable a las de Trabajo), contiene la STC 76/1990, de 26 de abril (FJ. 8º) (8). Según el alto tribunal y, a propósito de la naturaleza de las actas, "tampoco cabe objeción alguna a su carácter legal como documentos públicos, en la medida en que se autorizan por funcionarios públicos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas y con las solemnidades o formalidades legalmente establecidas".

En relación con el valor probatorio de las actas de liquidación, inicialmente el RGRSS, en la disposición adicional sexta, citada anteriormente, se limita

- (3) Sobre el régimen jurídico de las actas de liquidación se pueden ver, J. De Lluís y Navas, *Las actas de la inspección de trabajo*, Ediciones Anábasis, Barcelona, 1961, pp. 149-205; M. Velázquez Fernández, "La reclamación de cuotas de la Seguridad Social", en AA. VV. *Cómo es y como actúa la inspección de trabajo*, Ediciones Deusto, Bilbao, 1991, pp. 145-172.
- (4) Decreto 23 de julio de 1971 (B.O.E. de 21 de septiembre de 1971, corrección de errores B.O.E. de 22 de octubre de 1971).
- (5) Adviértase que la disposición adicional sexta del RGRSS ha sido derogada por la disposición derogatoria del Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el reglamento sobre procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones en el orden social y para la extensión de actas de liquidación de cuotas de la seguridad social (B.O.E. de 2 de abril).
- (6) Vid. arts. 22 y 45. 5 del Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo.
- (7) Vid. también art. 596 LEC.
- (8) (B.O.E. de 7 de mayo de 1990).

a establecer su presunción de certeza remitiéndonos a la regulación que, en esta materia nos ofrece la Ley 8/1988 de 7 de abril, sobre infracciones y sanciones en el orden social (art. 52). No obstante, hemos de notar que esta remisión del RGRSS sólo se refiere al apartado 2 de la LISOS (presunción de certeza de las actas extendidas por Inspectores de Trabajo) quedando excluido el apartado 3 (actas de infracción promovidas por Controladores Laborales y, de liquidación extendidas por los mismos. Posteriormente, el Real Decreto 396/1996 de 1 de marzo (RISOS) dedica dos preceptos al valor probatorio de las actas; uno de carácter general, en el que se incluyen las actas de infracción y de liquidación (art. 22) y, otro, específicamente dedicado al documento único de infracción y liquidación (art. 45. 5). En éste, se establece la presunción de certeza para la nueva figura jurídica (documento único) y se efectúa una remisión a los apartados 2 y 3 del art. 52 de la LISOS, subsanando así la exclusión inicialmente advertida en el RGRSS.

Los apartados 2 y 3 del art. 52 de la LISOS son los que contienen la regulación más completa y, constituyen el punto de referencia de esta, vieja figura del derecho administrativo sancionador (9). En su redacción original, este precepto sólo contaba con el apartado 2. Según éste: "Las actas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social que se extiendan con arreglo a los requisitos establecidos en el apartado anterior estarán dotadas de presunción de certeza respecto de los hechos reflejados en la misma que hayan sido constatados por el Inspector actuante, salvo prueba en contrario". Posteriormente, la Ley de presupuestos generales del Estado para 1992, introduce un nuevo apartado — el nº 3 — en este art. 52 de la LISOS. Según él: "Igualmente harán fe, salvo prueba en contrario, las actas de infracción promovidas por los Controladores Laborales, así como las actas de liquidación extendidas por los mismos de conformidad con los cometidos y atribuciones que les confiere el Real Decreto 1667/86, de 26 de mayo, respecto de los hechos que hayan sido comprobados por el Controlador Laboral actuante, que se incorporarán necesariamente al acta" (10).

Esta figura, que no es exclusiva, de las actas de la Inspección de Trabajo (11), ha sido objeto de atención preferente tanto a nivel doctrinal

- (9) Vid. S. Del Rey Guanter, "La potestad sancionadora de la Administración en el orden social", en *VIII Jornadas Andaluzas de Derecho del Trabajo y Relaciones Laborales*, (Jerez, 1989), Sevilla, Carl, 1991, p. 153.
- (10) Vid. Disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 1992 (B.O.E. de 31 de diciembre de 1991). Específicamente, sobre este tema, Vid. P. Carbajal García, "Delimitar las competencias del controlador laboral", *Món Jurídic*, núm. 90, 1991, p. 42., "La presunción de certeza de las actas extendidas o promovidas por los controladores laborales", *Consell obert*, núm. 60, pp. 5-6. ;M. Escotet Vázquez, "La modificación de la Ley 8/1988, de 7 de abril, y su incidencia en las actuaciones de los controladores laborales", *Actualidad Laboral*, núm. 33, pp. 581-598.
- (11) Se regula en otros sectores del ordenamiento jurídico. Así, en el ámbito fiscal, y en relación con las actas de la Inspección de Tributos (art. 145. 3 de la L. G. T.). En materia de infracciones de tráfico, el art. 76 del Real Decreto Legislativo 339/1990,

(12) como jurisprudencial (13). No podemos detenernos ahora, en un estudio pormenorizado de esta controvertida presunción, dados los límites fijados de antemano en este trabajo. No obstante, sí conviene tener presente la doctrina básica del TC sobre dos cuestiones que nos parecen esenciales. En primer término, la compatibilidad de tal presunción con el derecho fundamental a la presunción de inocencia que, a todos reconoce el art. 24 de la CE. En segundo lugar, el valor o eficacia probatoria de las referidas actas.

En relación con la primera cuestión, para el TC (STC 76/1990, FJ. 8º) el derecho a la presunción de inocencia conlleva:

- a) Que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada.
- b) Que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su inocencia;

de 2 de marzo por el cual se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, concede presunción de certeza a los Agentes de la Autoridad encargados de vigilar este sector del ordenamiento.

- (12) Vid. Vicenç Aguado y Cudolà, *La presunción de certeza en el derecho administrativo sancionador*, Madrid, Civitas, 1994. Ignacio Duréndez Sáez, "La doctrina de las presunciones y la presunción de certeza de las actas de la Inspección de Trabajo", *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 45, 1991, pp. 85-102. Juan García Blasco, "Infracciones y sanciones en materia laboral. Un comentario da la Ley 8/1988, de 7 de abril". Madrid, Civitas, 1989, pp. 183-188. Infracciones y Manuel García Fernández, "La ley sobre infracciones y sanciones en el orden social", *La Ley*, núm. 2083, 1988, pp. 1-6. Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández Rodríguez, *Curso de Derecho Administrativo*, vol. II, 2ª ed, Madrid, Civitas, 1981, pp. 161. 170. Manuel García Piqueras, "La potestad sancionadora de la Administración en el orden social. Apuntes sobre una construcción jurisprudencial", *Revista de Trabajo y Seguridad Social*, abril-junio 1992, pp. 7-30. Pablo Páramo Montero, "Comentario a la Ley 8/1988, de 7 de abril, sobre Infracciones y Sanciones en el orden social: infracción y responsabilidad", *Revista Española de Derecho del Trabajo*, núm. 54, 1992, pp. 507-508. Felipe Vázquez Mateo, "La presunción de certeza de las actas de la inspección de trabajo y de los controladores laborales", *Actualidad Laboral*, núm. 14, 1992, pp. 272-275.
- (13) Sobre presunciones de prueba y garantías constitucionales, se pueden ver entre otras, STC 18/1981, de 8 de junio (B.O.E. de 16 de junio de 1981); STC 13/1982, de 1 de abril (B.O.E. de 21 de abril de 1982); STC 77/1983, de 3 de octubre (B.O.E. de 7 de noviembre de 1983); STC 174/1985, de 17 de diciembre (B.O.E. de 15 de enero de 1985); STC 175/1985, de 17 de diciembre (B.O.E. de 15 de enero de 1985); STC 164/1986, de 17 de diciembre (B.O.E. de 3 de enero de 1987); STC 169/1986, de 22 de diciembre (B.O.E. de 20 de enero de 1987). Vid. sobre presunción de certeza de las actas de la inspección de trabajo, entre otras, STS de 20 de mayo de 1985 (S. 4ª, Ar. 4117); STS de 18 de septiembre de 1985 (S. 3ª, Ar. 4196); STS de 20 de junio de 1986 (S. 4ª, Ar. 4748); STS de 27 de junio de 1986 (S. 3ª, Ar. 3625); STS de 26 de junio de 1987 (S. 5ª, Ar. 4949); STS de 6 de noviembre de 1987 (S. 5ª, Ar. 7991); STS de 22 de diciembre de 1987 (S. 5ª, Ar. 9605); STS de 28 de enero de 1988 (S. 5ª, Ar. 369); STS de 11 de marzo de 1988

c) Que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

Ahora bien, para el Alto Tribunal la presunción de certeza de la que gozan las actas de la Inspección (*iuris tantum*) no choca necesariamente con el derecho a la presunción de inocencia. En este sentido, se nos dice que, "ha de excluirse a *limine* que el art. 145. 3 de la LGT establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados, puesto que el precepto parte justamente de la existencia de un medio probatorio válido en Derecho". Como luego veremos, el TC parte de un presupuesto esencial: el valor probatorio de las actas de la Inspección de los Tributos (igualmente aplicable a las de Trabajo). Por otra parte, el alto tribunal, citando la doctrina fijada en el ATC 7/1989, de 13 de enero, en relación con las actas de la Inspección de Trabajo, afirma que "no se otorga a aquéllas una veracidad absoluta e indiscutible, lo que no sería constitucionalmente admisible, sino que pueden ceder frente a otras pruebas que conduzcan a conclusiones distintas, pues nada impide que frente a las actas se puedan utilizar los medios de defensa oportunos, lo cual no supone invertir la carga de la prueba sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria".

Por último, la presunción de inocencia queda destruida ante una mínima actividad probatoria, concepto éste sobre el que se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo (14). Así, en la STS de 8 de octubre de 1985 (S. 2ª, Ar. 4853) se exigen dos requisitos para que haya actividad probatoria mínima. En primer lugar, "ha de haber alguna prueba, mínima prueba, que fácilmente se colegirá por simples criterios cuantitativos (una declaración, un testimonio documental, un acta de inspección, etc.) que no impedirán sin embargo eliminar aquellas que, solas y sin soporte en otras, sean incompatibles con los intereses del administra-

(S. 5ª, Ar. 2258); STS de 4 de abril de 1988 (S. 5ª, Ar. 3247); STS de 16 de noviembre de 1988 (S. 5ª, Ar. 8735); STS de 20 de abril de 1989 (S. 3ª, Ar. 2871); STS de 30 de junio de 1989 (S. 3ª, Ar. 4484); STS de 20 de diciembre de 1989 (S. 3ª, Ar. 8755); STS de 26 de enero de 1990 (S. 3ª, Ar. 3061); STS de 16 de febrero de 1990 (S. 3ª, Ar. 755); STS de 16 de abril de 1990 (S. 3ª, Ar. 3073); STS de 1 de junio de 1990 (S. 3ª, Ar. 4641); STS de 12 de noviembre de 1990 (S. 3ª, Ar. 8474); STS de 20 de diciembre de 1990 (S. 3ª, Ar. 9881); STS de 20 de junio de 1991 (S. 3ª, Ar. 5056); STS de 25 de junio de 1991 (S. 3ª, Ar. 6609); STS de 17 de septiembre de 1991 (S. 3ª, Ar. 6030); STS de 18 de diciembre de 1991 (S. 3ª, Ar. 9334); STS de 29 de enero de 1992 (S. 3ª, Ar. 116); STS de 1 de julio de 1992 (S. 3ª, Ar. 5759); STS de 15 de septiembre de 1992 (S. 3ª, Ar. 6902); STS de 28 de octubre de 1992 (S. 3ª, Ar. 8393); STS de 2 de febrero de 1993 (S. 3ª, Ar. 912).

(14) El principio de exigencia de una mínima prueba y respeto a la valoración del juzgador de instancia ha sido acogido en reiteradas ocasiones por el TS. Vid. entre otras, las SSTS de la Sala Segunda: de 11 de enero de 1985 (Ar. 295); de 17 de enero de 1985 (Ar. 320); de 26 de enero de 1985 (Ar. 361); de 12 de febrero de 1985 (Ar. 946); de 13 de marzo de 1985 (Ar. 1631); de 23 de abril de 1985 (Ar. 2122); de 9 de mayo de 1985 (Ar. 2456); de 7 de junio de 1985 (Ar. 2973).

do. . ." En segundo lugar, "no obstante [. . .] hay que subrayar que la mínima prueba, si se quiere que destruya la presunción, no ha de ser cualquier acreditamiento, cualquier prueba, sino que ha de ser alguna que esté referida a los sucesos, hechos, datos o acontecimientos directa y sustancialmente unidos e integrados en el núcleo delictivo, tipo penal o figura jurídica infringida [. . .]".

En cuanto a la segunda cuestión, el Alto Tribunal, en la ya citada STC 76/1990, (FJ. 8º) nos ofrece como criterios más significativos los siguientes:

Primero. — Se rechaza la inversión de la carga de la prueba, correspondiendo a la Admón. en todo caso, probar la conducta infractora imputada.

Segundo. — Se califica a las actas de la Inspección de Tributos como documentos públicos y como tales constituyen una prueba, frente a la cual se pueden utilizar los medios de prueba oportunos; lo que no implica invertir la carga de la prueba, sino actuar contra el acto de prueba aportado por la parte contraria.

Tercero. — El valor probatorio de las actas sólo comprende los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias (15).

Cuarto. — En vía judicial, las actas de la Inspección de Tributos (también aplicable a las de Trabajo) no gozan de mayor relevancia que los demás medios de prueba admitidos en Derecho.

Quinto. — No obstante lo anterior, en la vía judicial contencioso-administrativa, no tienen la consideración de simple denuncia, sino que, son susceptibles de valorarse como prueba pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo.

Sexto. — En relación con la eficacia de tales actos en el orden penal, no se admite que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa, derivada del procedimiento administrativo de inspección. Ya que admitir tal consecuencia, supondría colocar al infractor en la situación de demostrar su inocencia y ello sería inconstitucional. No obstante, las actas de la Inspección pueden ser valoradas en el juicio oral como prueba documental, libremente apreciada por el Juez penal, compatibilizándola con los demás derechos reconocidos en el art. 24 de la CE.

(15) El TS, a través de una nutrida jurisprudencia, ha limitado el alcance de la presunción de certeza a los hechos que por su objetividad son susceptibles de percepción directa por el Inspector (hoy también por el Controlador), o los inmediatamente deducibles de aquéllos o acreditados por medios de prueba referidos en el acta, sin que se reconozca la presunción de certeza a las simples apreciaciones globales, juicios de valor o calificaciones jurídicas. Vid. las SSTs: de 10 de julio de 1981 (Ar. 1982); de 7 de abril de 1982 (Ar. 2390); de 31 de enero, 10 de febrero y 27 de junio de 1986 (Ar. 95, 504, 3625); de 7 de febrero y 22 de diciembre de 1987 (Ar. 2909 y 9605); de 23 de febrero, 4 y 21 de abril, 4 y 18 de mayo y 25 de octubre de 1988 (Ar. 1454, 2347, 3390, 4037, 4181 y 7867); de 26 de enero, 3 y 23 de abril y 25 de mayo de 1990 (Ar. 3061, 2818, 3138, 3762); de 11 de mayo y 17 de julio de 1992 (Ar. 3826, 6277).

2. Objeto

La primera regulación de esta materia nos la ofrece el art. 31 de la LGSS tras la reforma operada por la Ley 42/1994. Más tarde se produce el correspondiente desarrollo reglamentario mediante la publicación del RGRSS y de la Orden de 22 de febrero de 1996 (arts. 84 y 81 respectivamente). Finalmente, el régimen jurídico en este punto, se completa con el art. 42 del Real Decreto 396/1996 de 1 de marzo (en adelante RISOS) que regula el procedimiento sancionador en el orden social y, el liquidador en materia de cotizaciones sociales. No obstante, este precepto al ser mera copia del art. 31 de la LGSS nos exime de todo comentario.

Pues bien, tradicionalmente, el objeto de las actas de liquidación se circunscribía exclusivamente, a los descubiertos originados por falta de afiliación o alta, así como los debidos a diferencias de cotización por trabajadores que figurasen dados de alta (16). En los demás casos, la Inspección de Trabajo, procedía con carácter general, a emitir "comunicados por descubierto total" a la Tesorería General de la Seguridad Social, para que por parte de ésta se practicasen los oportunos requerimientos de cuotas, una vez constatado que tales deudas no habían sido ya objeto de reclamación (17). El valor de estos "actos" no era otro que el de una mera comunicación a otro organismo de la Administración, en este caso la TGSS, en la que se facilitaba información sobre los descubiertos que, en materia de seguridad social, había incurrido determinado empresario o sujeto responsable. En algunos casos, esa información era útil a la Tesorería, toda vez que le permitía contar con datos suficientes para poder practicar los requerimientos oportunos. En cambio, en otras ocasiones, y teniendo en cuenta la celeridad con que se venían emitiendo los requerimientos de deuda por parte de la TGSS, "el comunicado" se producía una vez emitido el requerimiento, privando a aquél de toda eficacia.

Pues bien, con la reforma operada se regulan nuevos supuestos en los que procederá la expedición de actas de liquidación ampliándose notablemente el objeto de éstas. Tal como dispone el nuevo art. 31 de la LGSS: "procederá la expedición de actas de liquidación en las deudas por cuotas originadas por:

- (16) Así se desprendía del art. 80 de la anterior LGSS (Decreto 2065/74, de 30 de mayo) y lo mismo cabe decir del efímero art. 31 de la nueva LGSS.
- (17) La circular 3-011, de 20 de marzo de 1986 regula detalladamente los supuestos en que procedía esta comunicación de la Inspección a la Tesorería. A título de ejemplo y, teniendo en cuenta la regulación que ofrecía el ya derogado Real Decreto-Ley 10/1981, de 19 de junio, sobre inspección y recaudación de la seguridad social (art. 2. 1), procedía emitir tales comunicados, cuando se comprobaba por la Inspección de Trabajo falta de cotización respecto de trabajadores en alta que tuvieran su origen en: errores materiales o de cálculo, falta absoluta de cotización sin que la empresa hubiese presentado en las oficinas de la Seguridad Social los documentos de cotización que reglamentariamente se utilizan para el ingreso de las cuotas en período voluntario, etc.

a) Falta de afiliación o de alta de trabajadores en cualquiera de los Regímenes del sistema de la Seguridad Social.

b) Falta de cotización por trabajadores dados de alta, cuando el sujeto responsable no haya presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario, así como por trabajadores no figurados en tales documentos aunque éstos se presenten dentro de dicho plazo reglamentario.

c) Diferencias de cotización por trabajadores dados de alta, cuando dichas diferencias no resulten directamente de los documentos de cotización presentados en plazo reglamentario y, en todo caso, de los presentados fuera de plazo. "

En relación con el primero de los apartados no se produce modificación alguna ya que es uno de los "supuestos clásicos" en los que tradicionalmente se ha venido extendiendo acta de liquidación.

En cambio, resulta novedosa, y de gran trascendencia en el plano organizativo la regulación que se ofrece en el apartado b. En efecto, este tipo de descubiertos que suele ser muy numeroso, especialmente, en aquellos ámbitos geográficos cuyo censo de empresas es elevado, antes de la reforma venían siendo reclamados por la TGSS mediante requerimientos de cuotas. Ahora, ineludiblemente han de ser incorporados y documentados en actas de liquidación extendidas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, lo que hace que la reforma supere el plano puramente normativo y alcance también el organizativo y de gestión. El legislador, seguramente, consciente de la carga de trabajo que debía asumir el sistema de inspección, y de las dificultades que también podía entrañar para la TGSS, arbitró una medida de derecho transitorio condicionando temporalmente la aplicación efectiva de la reforma a las posibilidades de gestión de ambos Organismos (18). En este sentido, y, en tanto, la Inspección de Trabajo no pueda asumir la gestión de las actas de liquidación originadas por estos descubiertos, será la TGSS quien proceda a su exacción siguiendo el procedimiento establecido para la reclamación de deudas (19).

El supuesto regulado en el apartado c, que nada innova en cuanto al tipo de descubierto (diferencias de cotización por trabajadores dados de alta) sí merece, en cambio, un comentario en relación a la limitación que ahora se impone para que tales diferencias sean susceptibles de acta de liquidación. En efecto, con la reforma operada, las diferencias de cotización comprobadas no deben resultar directamente de los documentos de cotización, siempre claro está, que éstos se presenten dentro del plazo reglamentario, ya que en caso contrario, y con independencia del modo en que aquéllas se presenten (directa o indirectamente) procederá el acta de liquidación.

Ahora bien, a continuación se puede plantear la siguiente pregunta: ¿qué diferencias son las que no resultan directamente de los documentos de cotiza-

(18) Vid. M. Magallón Ortín, "Modificaciones en materia de Recaudación en el Sistema de Seguridad Social (Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social)", *Tribuna Social*, nº 53, 1995, p. 46.

(19) Vid. Disposición adicional vigésimo quinta de la Ley 42/1994 de 30 de diciembre y Disposición transitoria segunda del Real Decreto 1637/95 de 6 de diciembre.

ción? Aunque las distintas normas que regulan esta materia no lo dice expresamente, una mínima labor de interpretación nos puede ayudar a obtener una respuesta aproximada a este interrogante. En este sentido, creemos que los supuestos que se derivan directamente de los documentos de cotización son aquellos en los que fácilmente se advierte una cotización deficiente; bien sea, porque se aplica un tipo de cotización inferior al legal, o un recargo que no se ajusta al vigente en ese momento, o en fin, porque las compensaciones, o deducciones practicadas son claramente improcedentes (20).

En cambio, no se derivan directamente de los documentos de cotización aquellas diferencias cuya constatación exige una labor de comprobación y estudio más exhaustiva siendo preciso, en ocasiones, acudir a otras fuentes normativas. Y así, pueden surgir descubiertos de cotización por: diferencias resultantes entre el salario cotizado y el realmente percibido, diferencias resultantes entre el salario percibido y el que tenía derecho a percibir (según convenio, sentencia, etc.), diferencias por complementos salariales no incluidos en la base de cotización, etc. En estos casos, el documento de cotización será un elemento necesario, pero no exclusivo, a la hora de determinar las diferencias de cotización resultantes.

Pues bien, junto a esta especie de descubierto, que constituye el núcleo esencial de las actas de liquidación por diferencias, convive desde hace algún tiempo, fruto de la política de empleo, otro tipo de descubierto que tiene su origen en la aplicación indebida de bonificaciones o reducciones de la que gozan determinados contratos.

El art. 31 de la LGSS no hace ninguna consideración sobre esta materia, si bien se puede interpretar, *latu sensu*, que este tipo de descubierto tiene perfecta acogida en el apartado c (diferencias de cotización por trabajadores dados de alta) ya que no deja de ser una cotización deficiente, como consecuencia de la aplicación indebida de bonificaciones o reducciones en su caso.

En cambio, el nuevo RGRSS sí contempla el supuesto de hecho mencionado, ofreciéndonos una regulación específica y autónoma del mismo. Según el art. 80. 1. c *in fine*: "Se considerarán incluidas en este supuesto las diferencias de cuotas por trabajadores dados de alta originados por errores de hecho o de derecho en las liquidaciones de bonificaciones, reducciones y demás deducciones practicadas en los documentos de cotización presentados dentro o fuera del plazo reglamentario, cuando tales diferencias no resulten directamente de dichos documentos."

De la lectura de este apartado, llama la atención, en primer término, su contradicción con lo dispuesto en el párrafo anterior del mismo artículo. Esto es, el apartado c) pfo. 1º incluye dentro de las actas de liquidación las diferencias de cotización por trabajadores dados de alta, cuando dichas diferencias no resulten directamente de los documentos de cotización presentados en plazo reglamentario y, *en todo caso*, de los presentados fuera de plazo. La expresión "en todo caso" debemos entender que incluye aquellas diferencias que se deriven tam-

(20) Cfr. art. 80. 1. 1 de la Orden de 22 de febrero de 1996 (B.O.E. del 29 de febrero).

bién *directamente* de los documentos de cotización, siempre que éstos se presenten fuera de plazo. Seguramente se trate de un defecto técnico de regulación, que a nuestro juicio, debe conciliarse con lo establecido en el supuesto general contemplado en el apartado c) pfo. 1º. Opinión ésta que, tal como veremos más adelante, se encargará de corroborar la orden de desarrollo de este reglamento.

En segundo lugar, resulta novedosa la utilización de los conceptos: error de hecho o de derecho, ya que, con carácter general, los términos empleados en los anteriores reglamentos de recaudación, eran los de: errores materiales y de cálculo y, ello, siempre en relación con los requerimientos de cuotas (21). En cualquier caso, la incorporación de estas figuras jurídicas en el ámbito de la recaudación de los recursos de la Seguridad Social, puede plantear algunos problemas de orden práctico, como veremos seguidamente, en función del sentido amplio o restringido con que se empleen ambos conceptos.

En cuanto al error de hecho, son dos las modalidades que tienen cabida dentro de su órbita conceptual. Por una parte, el denominado error vicio o propio, esto es, el que tiene su origen en un conocimiento equivocado de una cosa o de un hecho. Por otra parte, el error obstativo o error en la declaración, es decir, aquél que surge como divergencia inconsciente entre la voluntad y su manifestación exterior (22). En este sentido, y dada la amplitud del concepto, nada obsta para que el error material pueda quedar subsumido dentro de la esfera del error de hecho. Y lo mismo se puede decir de los errores aritméticos o de cálculo, que al recaer exclusivamente sobre operaciones aritméticas constituyen una especie de aquél.

Dada la conexión existente entre Derecho del Trabajo y Seguridad Social, un porcentaje significativo de bonificaciones o reducciones indebidas tendrán su origen en errores de hecho que han recaído sobre los contratos generadores de tales beneficios.

A título de ejemplo, incurriría en error de hecho, el empresario que celebra un contrato de trabajo indefinido para mayores de 45 años, en la creencia errónea de que el trabajador tiene esa edad cuando, en realidad, le faltan unos días para alcanzarla (23).

En relación con el error de derecho, éste se define como conocimiento equivocado de la norma jurídica (24) y, no como causa de excusabilidad del

(21) Cfr. arts. : 77. c del R. D. 1517/1991, de 11. 10. 1991 (B.O.E. del 25) y 79. 1. 2 in fine de la O. M. de 8. 4. 1992 (B.O.E. del 15). En el nuevo reglamento, y en relación con las reclamaciones de deudas, se mantiene el concepto de errores en general, sin especificar si se trata de: materiales o de cálculo. Vid. art. 80. c.

(22) Vid. José Castán Tobeñas, *Derecho Civil Español, Común y Foral*, 12 ed., t. I, vol. II introducción y parte general Madrid, Reus, 1978, pp. 728-730.

(23) Este tipo de contrato da derecho a una bonificación del 50% de las cuotas empresariales a la seguridad social, por contingencias comunes, durante toda la vigencia del contrato. Cfr. art. 2. 1. b de la Ley 22/1992 de 30 de julio (B.O.E. de 4 de agosto) y art. 4. 3 de la Orden de 6 de agosto de 1992 (B.O.E. del 15).

(24) José Castán Tobeñas, *op. cit.* p. 729.

cumplimiento de la misma (25). Este tipo de error, proyectado sobre los contratos con derecho a bonificaciones o reducciones recaerá exclusivamente sobre los aspectos jurídicos de los mismos.

De este modo, y también a título de ejemplo, se daría error de derecho si el empresario, en el caso anterior, hubiese contratado a un hijo suyo, desconociendo la prohibición de contratar a descendientes. Aquí, el error no versa sobre un hecho (el grado de parentesco), sino sobre una determinada disposición que excluye de las bonificaciones a aquellos empresarios que contraten a sus descendientes.

Ahora bien, esta concepción amplia del error, que queda plasmada en las definiciones anteriores, no ha tenido en cambio la misma recepción en el ámbito jurisprudencial. En este sentido, los tribunales han seguido un criterio restrictivo, llegando a elaborar todo un catálogo de requisitos para su admisión (26). Concretamente, a la hora de perfilar el concepto del error de hecho como motivo del recurso de casación por infracción de ley, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, exige concretar los supuestos errores y, procurar el acreditamiento de los mismos con una precisa cita documental de la que resulte, sin deducciones valorativas ni interpretaciones subjetivas el error denunciado (27). Asimismo, también se viene exigiendo por parte del mismo Tribunal, que el error de hecho sea excusable correspondiendo la prueba de su excusabilidad a quien lo alega (28).

En el plano práctico, la utilización de uno u otro criterio conduce a resultados bien distintos. En este sentido, si la Administración aplica el error, en su concepción amplia, dará cabida a un número significativo de irregularidades y deficiencias que se producen en materia de bonificaciones y reducciones, excluyendo, naturalmente, aquellos supuestos en los que de forma patente interviene el elemento defraudatorio (error iuris non inducit malam fidem). En cambio, si se emplea el criterio restringido, se producirá una disminución de la franja comprensiva de los supuestos de error, con el consiguiente ensanchamiento del ámbito constituido por los hechos que, objetivamente, tienen la consideración de infracción administrativa.

En cualquier caso, será preciso dejar transcurrir algún tiempo, para comprobar qué criterio va a seguir la Administración y, más concretamente, la Inspección de Trabajo, como órgano competente para extender las actas de liquidación, a la hora de enjuiciar los supuestos errores alegados por los sujetos responsables de las cotizaciones.

Por último, conviene tener presente el art. 81. 1 de la Orden de 22 de febrero de 1996, por el que se desarrollan las previsiones contenidas en el art. 84 del RGRSS.

(25) Cfr. art. 6. 1 del código civil. Vid. también M. Albaladejo, *Derecho Civil*, I, introducción y parte general, Bosch, Barcelona, 1985, pp. 220-223.

(26) Vid. P. De Elizalde y Aymerich, "El error de hecho en la Ley General Tributaria", *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pp. 231-232.

(27) Cfr. STS de 23 de abril de 1990 (Ar. 2763). En el mismo sentido, las SSTS de 3 marzo, 11 y 25 de julio, y 3 de noviembre de 1989 (Ar. 1991, 5600, 5778, 7849).

(28) Cfr. STS de 30 de diciembre de 1991 (Ar. 9610).

Según el apartado 1. 1 de este precepto: "Los descubiertos debidos a diferencias de cotización como consecuencia de errores de hecho o de derecho cometidos en los documentos de cotización presentados dentro del plazo reglamentario y que no resulten directamente de los mismos así como los que en cualquier caso resulten de los presentados fuera de dicho plazo reglamentario, no darán lugar a la expedición de reclamación de deuda por cuotas sino que procederá la expedición de la correspondiente acta de liquidación".

El tenor literal de este apartado parece contradecir lo establecido en el art. 84 c) pfo. 2º, del RGRSS que sólo admitía la procedencia de acta de liquidación cuando las diferencias no resultasen directamente de los documentos de cotización. Tal como hemos sostenido al comentar el apartado c) párrafo 1º, del art. 84 del RGRSS, aunque la norma no se refiera expresamente, a las diferencias que resulten directamente de los documentos de cotización, de la expresión "en todo caso", se infiere que tales descubiertos forman parte del objeto de las actas de liquidación, siempre, claro está, que los documentos se hubiesen presentado fuera del plazo reglamentario. En este sentido, parece que la orden pretende "despejar ciertas dudas de interpretación" producto de una técnica normativa deficiente.

Por otra parte, el apartado 1. 2 del art. 81 de la referida orden sigue la misma línea del anterior, e incluye en el apartado c) del art. 84 del RGRSS cualesquiera diferencias de cotización incluso por compensaciones y deducciones improcedentes, respecto de trabajadores dados de alta y que resulten *directa o indirectamente* de los documentos de cotización *presentados fuera de plazo reglamentario*, además de las diferencias que no resulten directamente de dichos documentos *presentados dentro de plazo reglamentario*.

Finalmente, no forman parte del objeto de las actas de liquidación, las compensaciones o deducciones practicadas en los documentos de cotización, presentados dentro o fuera del plazo reglamentario, que por no concurrir los requisitos para su nacimiento y conservación, sean declarados definitivamente improcedentes por la entidad u organismo a quien corresponda la gestión, reconocimiento y control de las mismas (29).

3. Clases de actas y tipo de cotización

A diferencia de lo que sucede en el ámbito tributario (30), en materia de seguridad social, no existe una regulación específica y, menos aún, una sistematización legal de las distintas clases de actas de liquidación. La razón es sencilla, las actas de seguridad social tienen el mismo régimen jurídico, sea cual fuere el origen y la forma de determinación del descubierto, salvo las peculiaridades propias que ahora, se establecen en relación con el documento único. En cualquier caso, y sin ánimo de ser exhaustivo, se puede ofrecer una mínima

(29) Cfr. art. 81. 1. de la Orden de 22 de febrero de 1996.

(30) Vid. arts. 50 a 57 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (B.O.E. de 14 de mayo; corrección de errores en B.O.E. de 1 de agosto y 2 de octubre).

catalogación de las actas de liquidación teniendo en cuenta los siguientes criterios.

A) Según la naturaleza del descubierto, las actas pueden ser:

1. ACTAS DE LIQUIDACIÓN POR DESCUBIERTO TOTAL. A su vez éstas, pueden ser:

1. 1. Acta de liquidación por falta de alta y cotización. Este tipo de acta comprende los supuestos en que el trabajador o trabajadores incluidos en el Acta no se encuentren de alta en la Seguridad Social.

1. 2. Acta de liquidación que tiene su origen en falta de cotización y no presentación de los documentos de cotización en plazo reglamentario (el supuesto sustitutivo de los antiguos requerimientos).

2. ACTAS DE LIQUIDACIÓN POR DIFERENCIAS DE COTIZACIÓN. Éstas a su vez pueden ser por:

- a - diferencias en las bases de cotización.
- b - diferencias en los tipos de cotización.
- c - por bonificaciones, reducciones y compensaciones indebidas.
- d - por diferencias con la reclamación de deuda emitida por la TGSS.
- e - por trabajadores en alta que no figuren en los documentos de cotización presentados.

B) En función de la posición adoptada por el sujeto responsable frente a la propuesta liquidadora contenida en el documento único, se puede distinguir entre:

3. ACTAS DE CONFORMIDAD Y DE DISCONFORMIDAD.

C) Según el método de cálculo utilizado para obtener la base de cotización, podemos distinguir entre:

- a. Acta de liquidación cuya base de cotización se ha calculado conforme a las retribuciones legales o, efectivas, de ser éstas superiores.
- b. Acta de liquidación cuya base de cotización se ha calculado conforme a la media de los grupos de cotización.
- c. Acta de liquidación cuya base de cotización se ha calculado en función de la actividad del trabajador.

Finalmente, y en relación con el tipo de cotización, según la redacción dada al art. 113. 3 de la LGSS, por la Ley 42/1994, se aplicará el vigente en el momento en que se devengó la deuda. En realidad, esta reforma es más bien gramatical que jurídica, ya que, en el orden práctico, y en el caso de tipos más altos en el momento del devengo, siempre se aplicaban éstos, y no los vigentes

en la fecha de ingreso de las cuotas, evitando de este modo, un posible quebranto en los ingresos de la Seguridad Social (31).

4. Requisitos

Conviene distinguir en este punto tres cuestiones que aparecen íntimamente ligadas, pero que merecen un tratamiento separado. En primer lugar, lo que podríamos denominar "exigencias formales" que han de contener las actas de liquidación. En segundo lugar, la base probatoria sobre la que se sustenta el acta de liquidación. En tercer lugar, la forma o método de determinación de la deuda exigible al sujeto responsable de la misma.

En relación con la primera, según el art. 43. 1 del Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo (en adelante RISOS) podemos incluir en este apartado los siguientes:

- a) Régimen de Seguridad Social de aplicación
- b) Nombre y apellidos o razón social, domicilio, actividad, documentos nacional de identidad, el número de identificación, el código de cuenta de cotización en la Seguridad Social y el número de identificación fiscal y, en su caso, número de identificación de autónomos, del sujeto o sujetos responsables. Estos últimos datos podrán exceptuarse cuando la empresa no estuviera regularmente constituida. [. . .]
- d) Los datos que hayan servido de base para calcular el débito: período de descubierto, relación nominal y grupo de cotización de los trabajadores, bases y tipos de cotización y, en general, cuantos otros datos pueda el funcionario actuante obtener o deducir a los fines indicados.
- e) El importe principal del débito, el recargo de mora que proceda y el total de ambos.
- f) La indicación de la entidad con la que tuviese concertada la contingencia de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.
- i) indicación del funcionario que extiende el acta de liquidación y firma del mismo.
- j) Plazo para hacer efectivo el importe del descubierto que figura en el acta objeto o no de recurso ordinario.
- k) El órgano administrativo ante el que pueden interponer recurso ordinario, frente al acta de liquidación y plazo del mismo. [. . .]

(31) El art. 113. 3. del Real Decreto-Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, antes de la reforma regulaba esta cuestión en los siguientes términos: "El ingreso de las cuotas fuera de plazo, ya lo realice el empresario espontáneamente o mediante requerimiento formal, o en virtud de acta de liquidación o certificación de descubierto, se efectuará con arreglo al tipo de cotización vigente en la fecha de realizarse el ingreso, formularse el requerimiento, levantarse acta o expedirse la certificación, salvo que fuese más elevado el tipo aplicable en la fecha en que las cuotas se devengaron, en cuyo caso se tomará éste. En el mismo sentido, el art. 76. 3 del derogado Decreto 2065/74, de 30 de mayo.

1) Fecha del acta de liquidación.

En relación con la base probatoria en la que halla su fundamento el acta de liquidación, el nuevo reglamento, frente al lacónico apartado b) del reglamento anterior: "Circunstancias del caso y disposiciones infringidas" (32) ofrece una regulación más completa de un aspecto, tan central como éste, en el régimen jurídico de las actas de liquidación.

En efecto, según el apartado c) del RISOS, las actas contendrán: "Los hechos comprobados por el funcionario actuante así como los elementos de convicción de que ha dispuesto en la labor inspectora, describiendo con la necesaria precisión los medios utilizados para el esclarecimiento de los hechos u omisiones en que se fundamenta el levantamiento del acta y las disposiciones infringidas con expresión del precepto vulnerado.

La redacción dada a este apartado parece responder a una línea jurisprudencial del TS que, en reiteradas ocasiones, había anulado actas de liquidación, por insuficiente base probatoria de la relación laboral (33). En este sentido, las actas anuladas, al no especificar en el relato fáctico, los elementos de los que razonablemente podría derivarse la existencia de una relación laboral, presupuesto jurídico de la falta de alta y cotización, no cumplían las exigencias mínimas del art. 22 del anterior reglamento y, además, incurrían en flagrante contradicción con el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9. 3 de nuestra Constitución.

En cuanto la forma de determinar la deuda, esta cuestión se halla regulada en distintas normas. Inicialmente, se reguló en el art. 32. 2 de la LGSS, que tras la reforma operada por la Ley 42/1994, establece dos reglas para su cálculo:

Una. — "Las actas de liquidación se extenderán en base a la remuneración total que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior en razón del trabajo que realice por cuenta ajena y que deba integrar la base de cotización en los términos establecidos en la Ley o en las normas de desarrollo."

Dos. — "Cuando la Inspección de Trabajo y Seguridad Social se vea en la imposibilidad de conocer el importe de las remuneraciones percibidas por el trabajador, se estimará como base de cotización la media entre la base mínima y máxima correspondiente al último grupo de cotización conocido en que estuviese encuadrada la categoría de los trabajadores a que se refiera el acta de liquidación".

El primer párrafo establece lo que podríamos denominar la regla general en la determinación de la deuda. Esto es, el criterio de la remuneración legal o efectiva, en caso de ser ésta superior. En suma, no hace sino reproducir el concepto que sobre la base de cotización se establece en el art. 109. 1 de la LGSS.

(32) Crf. art. 22. b) del Decreto 1860/1975, de 10 de julio, ya derogado.

(33) Vid. entre otras, las SSTs: de 14 de mayo, 15 y 28 de septiembre de 1992 (Ar. 3783, 6904, 7274).

El segundo párrafo en cambio, contiene una regla especial para un caso determinado, en el que por distintas razones (insuficiente documentación, pérdida de la misma, desaparición de la empresa, etc.) resulte imposible conocer el importe de las remuneraciones percibidas por el trabajador. En este supuesto y, claro está, sabiendo la categoría profesional del trabajador, el acta de liquidación se extenderá en función de los promedios de los grupos de cotización.

Ahora bien, este supuesto no tiene porqué operar cuando resulte aplicable el convenio colectivo correspondiente y, se conozca la categoría profesional del trabajador. En este caso, el acta de liquidación deberá reflejar la base de cotización que se deriva de la remuneración establecida en el mismo. Y es que, en realidad, no podemos hablar de un desconocimiento de las remuneraciones cuando existe una fuente normativa (convenio colectivo) que las fija (34).

En cualquier caso, la reforma operada en este precepto por la Ley 42/1994 (35), seguramente, no tendría tanta trascendencia de no haberse producido al mismo tiempo la ampliación del objeto de las actas de liquidación. En efecto, al incorporar a éstas, el supuesto sustitutivo de los antiguos requerimientos (falta de cotización por trabajadores dados de alta cuando no se presenten los documentos de cotización en plazo reglamentario...) el método de cálculo de la deuda se distancia notablemente del fijado para aquéllos en el anterior reglamento de recaudación. En él, la deuda se determinaba en función de los salarios declarados por el empresario y, en su defecto (si no existía declaración o si ésta datase de fecha anterior a más de doce meses de la que corresponde al requerimiento o certificación), se tomaban como base los valores medios de los salarios según la actividad de la empresa y los grupos y las categorías profesionales de los trabajadores (36). La finalidad de la norma parecía clara, las estimaciones realizadas para determinar las bases de los requerimientos, deberían tener en cuenta la realidad salarial de la empresa. No obstante, esta forma de determinar la deuda en los requerimientos provocaba, en multitud de ocasiones, desajustes entre la base requerida y la real poniendo en cuestión la eficiencia del sistema. Esta y, otras deficiencias observadas, fueron objeto de consideración, por parte de la Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude (en adelante la Unidad), creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 4 de agosto de 1993. Concretamente, en el apartado correspondiente a requerimientos de cuotas, la Unidad pone de manifiesto los principales inconvenientes que, en la práctica, genera este sistema. Se mencionan como más relevantes, los siguientes:

- (34) En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Ordenación Jurídica y Entidades Colaboradoras de la Seguridad Social, en contestación de 1 de febrero de 1996, a las consultas formuladas en relación a la interpretación que debe darse a lo dispuesto en el art. 32. 2 de la LGSS y al art. 85. 2. a) del RGRSS.
- (35) Antes de la reforma, el contenido de este precepto eran las certificaciones de descubierto.
- (36) Crf. art. 78. 1 del R. D. 1517/1991, de 11 de octubre de 1991 (B.O.E. del 25 de octubre).

a) "La Tesorería maneja ficheros de empresas morosas no suficientemente depurados, de los que resultan, con frecuencia, requerimientos a empresas desparecidas o inexactamente identificadas.

b) Se genera un ingente número de reclamaciones; la empresa reclama siempre que la base del requerimiento sea superior a la real (nunca en caso contrario, como es evidente), sin que la Tesorería disponga de medios para conocer la exactitud de la reclamación. Ha de recurrir a la Inspección para aclarar este extremo, con lo que se agrava aún más la demora que toda reclamación produce en el cobro del débito, y se incrementa el riesgo de alzamiento de bienes.

c) Las prestaciones a que, en su caso, tenga derecho el trabajador, se calculan en función de su base de cotización. El requerimiento carece de bases individualizadas de los trabajadores afectados, por lo que pueden lesionarse sus intereses.

d) El requerimiento no explica los criterios de la estimación realizada, lo que determina la indefensión e inseguridad del receptor del mismo; esta falta de motivación ya ha ocasionado en algún caso la anulación judicial del requerimiento" (37).

Como consecuencia de lo anterior, la Unidad recomienda que, se encargue por norma a la Inspección de Trabajo la elaboración de los documentos liquidatorios de cuotas (38). Justamente, la reforma que ahora comentamos va en la línea seguida por esta recomendación. En cualquier caso, esta nueva forma de calcular las bases de cotización, conforme al art. 32. 2 de la LGSS, merece algunas consideraciones favorables (39). En primer término, y como acertadamente sostiene Martínez Lucas, "debemos aplaudir el que una ley en sentido formal contenga esta previsión en aras a ser respetuosa con el principio de reserva de ley" (art. 31. 3 CE) (40). En segundo término, porque la utilización del criterio de las bases promediadas, simplifica sustancialmente, la labor de determinación de la deuda, huyendo de operaciones más complejas como las contenidas en el reglamento anterior. En tercer lugar, porque en el supuesto de que no se puedan conocer las retribuciones percibidas, al utilizar el criterio de las bases promediadas, se producirá un acercamiento a las bases reales (41).

- (37) Vid. *Informe sobre el fraude en España*. Unidad Especial para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pp. 225-226.
- (38) Vid. *Informe sobre el fraude en España*, op. cit., p. 316.
- (39) Vid. Moisés Magallón Ortín, op. cit., p. 48. Para este autor, la nueva fórmula para determinar la deuda "supondrá una obvia simplificación de la tarea administrativa en la fijación de bases, pero, con toda seguridad, difícilmente será entendido y aceptado por los empresarios afectados."
- (40) Vid. José Antonio Martínez Lucas, "Modificaciones en el procedimiento recaudatorio de la Seguridad Social producidas por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social", *Relaciones Laborales* núm. 18, 1995, p. 20.
- (41) Vid. Juan C. Bandera Gallego, "El procedimiento de gestión recaudatoria de la Seguridad Social tras la Ley 42/1994", *Relaciones Laborales*, vol. 1, 1995, p. 1131.

Finalmente, porque al encomendar a la Inspección de Trabajo, la labor de determinación de la deuda, dadas las facultades de investigación y comprobación de sus funcionarios, se deberían superar las incertidumbres puestas de manifiesto por la Unidad, dotando de mayor seguridad jurídica al sistema.

Por otra parte, la segunda norma que regula la forma de determinar la deuda es el RGRSS (art. 85. 2) (42). Sólo mencionaremos el apartado b, ya que los demás supuestos son mera reproducción de lo establecido en el art. 32 de la LGSS. Pues bien, este apartado b) da respuesta a aquellas situaciones en las que no fuera posible conocer la categoría profesional del trabajador, llenando así, la laguna que sobre esta cuestión se advertía en el art. 32 de la LGSS.

Conforme al primer párrafo de este apartado b): "Si la categoría profesional del trabajador no fuere conocida, se tomará como tal la que determine el funcionario de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, en función de las actividades del trabajador en la empresa, en aplicación de la normativa laboral que en cada caso corresponda".

El último párrafo regula aquellos supuestos en que, un trabajador realice funciones propias de dos o más categorías. En tal caso, la Inspección de Trabajo determinará las que resulten preferentes, teniendo en cuenta la regulación colectiva y, en su defecto las normas laborales (43).

Finalmente, el art. 43. 1, apartados g) y h) del RISOS incorpora el mismo contenido normativo del RGRSS (art. 85. 2) si bien contrasta la diferente regulación que ahora se establece en cuanto al funcionario competente para determinar la categoría profesional del trabajador cuando ésta fuera desconocida. En efecto, según el apartado h) del nuevo reglamento sancionador-liquidador, "si la categoría profesional del trabajador no fuera conocida, se tomará como tal la que determine el Inspector de Trabajo y Seguridad Social, en función de las actividades del trabajador en la empresa, en aplicación de la normativa laboral que en cada caso corresponda". En cambio, y tal como ya vimos, el RGRSS otorga tal facultad al funcionario de la Inspección de Trabajo y Seguridad, concepto éste en el que quedarían comprendidos los Inspectores de Trabajo y Seguridad y, también los Controladores Laborales, como funcionarios materialmente competentes para extender actas de liquidación, aunque en el caso de los Controladores, se exige la verificación del acta por parte del Inspector, para que ésta alcance su perfección.

En cualquier caso la distinta regulación queda patente, y salvo que se trate de un error de redacción que todavía no ha sido advertido, siguiendo la conocida regla de que la norma posterior de igual rango deroga a la anterior, debería prevalecer lo establecido en el RISOS. Según esto, si el Controlador Laboral,

- (42) Vid. art. 85. 2 del Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de los Recursos del Sistema de la Seguridad Social, norma ya citada.
- (43) Vid. art. 22, in fine, del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (B.O.E. del 29 de marzo de 1995).

desconoce la categoría profesional de un trabajador, deberá paralizar su actuación liquidatoria, por resultar incompetente en este punto. En consecuencia, se dará traslado de lo actuado al Inspector (Jefe de Equipo) para que sea éste quien fije la categoría aplicable. Obviada esta dificultad el Controlador continuará la confección del acta hasta su terminación para que ésta sea verificada por el Inspector.

En el orden práctico, si prevaleciera este criterio, se ocasionarían retrasos en la confección de las actas de liquidación, lo que por otra parte, sería contrario a un procedimiento recaudatorio ágil y eficaz como propugna la Ley 42/1994 y el RGRSS.

A nuestro juicio, la solución coherente con la regulación competencial de los Controladores Laborales, sería la que nos ofrece el RGRSS. En este sentido, la determinación de los grupos de cotización, en función de la categoría aplicada, se conozca o deba determinarse por el Controlador Laboral, hemos de entender que forma parte de esa actividad compleja, en que consiste la *extensión de las actas de liquidación* por parte de estos funcionarios, y que comprende otros muchos actos como: prueba de la relación laboral a la que se anuda la relación jurídica de afiliación ó alta en Seguridad Social, período de descubierto, tipos, bases de cotización y recargos aplicables, determinación del sujeto responsable, etc.

5. Eficacia y medios de impugnación

Con la reforma operada las actas de liquidación, una vez notificadas por la TGSS, (44) y siempre que se cumplan determinados requisitos constituyen título ejecutivo suficiente para iniciar la vía de apremio por parte de la TGSS. En efecto, las actas de liquidación y las resoluciones de las actas de liquidación e infracción en documento único, siempre que no hubiesen sido impugnadas o, habiéndolo sido, no se hubiese consignado su importe o avalado suficientemente el mismo, constituyen título ejecutivo para seguir la vía de apremio. Por otra parte, también constituyen título ejecutivo las resoluciones que las actas y el documento único originen cuando hubiesen sido objeto de recurso ordinario y, claro está, siempre que se hubiese consignado o avalado suficientemente y transcurriesen los plazos fijados para su pago sin que fueren satisfechas (45). Con ello se pretende agilizar el procedimiento recaudatorio, haciendo desaparecer la certificación de descubierto, como obstáculo insalvable para poder iniciar la vía de apremio.

En materia de recursos, se ha producido una modificación sustancial en relación con la situación anterior homologando aquéllos al régimen

(44) La competencia para notificar las actas de liquidación, antes en manos de la Inspección de Trabajo, tras la reforma operada por la Ley 42/1994, se otorga a la TGSS. Vid. art. 31. 1 de la LGSS, in fine; art. 105. 1 del RGRSS, y art. 44 del Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo.

(45) Vid. art. 33. 3 LGSS y art. 107. 2 del RGRSS.

común (46). En este sentido, frente al acta de liquidación notificada por la Tesorería, se podrá interponer por el interesado, *recurso ordinario*, ante el respectivo Director Provincial de la TGSS. La legitimación para interponer recurso se extiende también a los trabajadores afectados por el acta, siempre que concurran algunas de las siguientes causas de impugnación: período de tiempo, base de cotización e improcedencia de la liquidación (47).

La mención al recurso ordinario nos remite al régimen jurídico que sobre tal medio impugnatorio, establece la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común. Tal como dispone el art. 114. 2 de esta norma "el plazo para la interposición del recurso ordinario será de un mes. Transcurrido este plazo sin haberse interpuesto el recurso, la resolución será firme a todos los efectos, sin perjuicio, en su caso, de la procedencia del recurso extraordinario de revisión". En cuanto al plazo para resolver, éste será de tres meses; transcurrido este plazo sin que se haya dictado resolución se entenderá desestimado (48). Ahora bien, tal como vimos en líneas anteriores, la mera interposición del recurso no suspende la ejecución del acta. Tanto la LGSS como el nuevo RGRSS exigen dos tipos de garantías alternativas: consignación del importe de la deuda y el recargo de mora en que se hubiere incurrido e intereses o, aval suficiente. Cuando se haya optado por una de estas dos fórmulas de garantía, se suspenderá el procedimiento recaudatorio hasta los quince días siguientes a aquel en que se notifique la resolución administrativa recaída sobre el recurso presentado (49). Frente a la resolución administrativa que desestima el recurso ordinario cabe la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo en los términos previstos en la Ley de 27 de diciembre de 1956, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

En todo caso, cuando el acta de liquidación no haya sido objeto de recurso, o siéndolo no se garantice suficientemente, a través de alguna de las modalidades comentadas, el plazo para hacer efectivo su importe expira el último día hábil del mes siguiente al de su notificación (50).

(46) Antes de la reforma, en materia de recursos se aplicaba el Decreto 1860/75. Concretamente, en su art. 23 se establecía un plazo de 15 días para formular *escrito de impugnación* ante el Director Provincial de Trabajo. Contra la resolución de éste se podía interponer recurso de alzada ante la Dirección General competente (art. 33).

(47) Vid. art. 31. 3. de la LGSS y 85. 3 in fine del RGRSS.

(48) Cabe excepcionalmente, la posibilidad de una estimación presunta del recurso en el caso previsto en el art. 43. 2. b) de la LRJAP. Según este precepto "... ello no obstante, cuando el recurso se haya interpuesto contra la desestimación presunta de una solicitud por el transcurso del plazo, se entenderá estimado el recurso si llegado el plazo de resolución de éste el órgano administrativo competente no dictase resolución expresa sobre el mismo". Vid. art. 106. 1. a) del RGRSS.

(49) Vid. art. 30. 4 LGSS y art. 105. 3 del RGRSS.

(50) El art. 31. 4 se refiere sólo al último día del mes. En cambio el art. 105. 2 del RGRSS utiliza la expresión día hábil, lo que parece más acertado.

En consecuencia, de la reforma operada en este punto, destacan por su importancia dos notas esenciales. Por una parte, la opción del legislador en favor del recurso ordinario; lo que, seguramente permitirá al interesado obtener una más pronta resolución de su impugnación, obviándose la larga y lenta tramitación que imponía la resolución centralizada del anterior recurso de alzada. Por otra parte, el establecimiento de determinadas garantías, antes inexistentes, para recurrir los actos administrativos de carácter liquidatorio (51). Todo ello, en clara sintonía con los principios que inspiran el ordenamiento tributario (52).

III. LA UNIDAD DE LA INSPECCIÓN EN LAS DIRECCIONES PROVINCIALES DE LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

La creación de esta Unidad, que constituye una de las grandes novedades de la reforma operada por la Ley 42/1994, tiene su antecedente en la Oficina Delegada de la Inspección, con sede en el viejo y extinto Instituto Nacional de Previsión (53). Ahora, esta Unidad se crea en las Direcciones Provinciales de la TGSS, adscribiéndose a la misma funcionarios de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (54).

La adscripción de los funcionarios de la Inspección (Inspectores/Controladores) es "operativa" según la terminología utilizada por la Orden de 29 de febrero de 1996 que regula las funciones de los Jefes de estas Unidades y de los funcionarios adscritos a la mismas. No obstante, "dichos funcionarios en todo lo relacionado con el ejercicio de sus funciones inspectoras, en el ámbito de la Administración General del Estado, actuarán bajo la dirección y coordinación de la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social quien podrá impartir las órdenes e instrucciones que sean convenientes para el ejercicio de la función inspectora, bien directamente o a

(51) Si bien el art. 34 del Decreto 1860/75 —ya derogado— en su redacción original, exigía como requisito indispensable para recurrir la constitución de depósito previo (el importe del acta) más tarde, el Decreto 2373/1984, de 19 de diciembre (B.O.E. de 19 de enero de 1985), suprimió tal exigencia.

(52) Cfr. art. 63 de la LGT y 47 del RGR.

(53) Vid. art. 78 del Decreto 2065/74, de 30 de mayo (Texto Refundido de la LGSS) ya derogado en esta materia. Posteriormente, la Ley 40/1980, de 5 de julio, de Inspección y Recaudación de la Seguridad Social, establecía en su disposición adicional segunda, que "Con el fin de canalizar iniciativas y directrices y armonizar las acciones en materia de Seguridad Social del Cuerpo Nacional de la Inspección de Trabajo y los Controladores, y en orden a la mayor eficacia, el Jefe de la Unidad de la Inspección de Trabajo en la Seguridad Social coordinará con la Tesorería General la mencionadas acciones dentro de su ámbito territorial".

(54) Vid. art. 31. 2 de la LGSS. También art. 85. 1 del RGRSS (corrección de errores de 14 de febrero de 1996).

través del Jefe de la Unidad respectiva" (55). Por otra parte, y en relación con el Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social, la Ley hace especial hincapié en que esta adscripción a la TGSS en modo alguno supone alteración de las competencias de estos funcionarios. Para ello, nos remite expresamente a la disposición adicional tercera de la LISOS, que como se sabe, fue introducida por la Ley 11/1994, de 19 de mayo, y que, pese a reconocer la posibilidad de adscripción orgánica y funcional de estos funcionarios a la Administración Autonómica, no obstante mantiene intactas sus competencias (56).

En relación con la jefatura de estas Unidades, según la Orden de 2 de agosto de 1995, (57) se proveerán mediante el procedimiento de libre designación, siendo requisito imprescindible para optar a este puesto de trabajo la pertenencia al Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social.

En cuanto a las funciones a desarrollar por los respectivos jefes/as de Unidad, con dependencia orgánica de la TGSS, hemos optado por mencionar sólo las funciones básicas, evitando así, reproducir todas y cada una de las tareas que son desarrollo de aquéllas. Siguiendo la sistematización que ofrecen las Órdenes citadas (de 2 de agosto de 1995 y de 29 de febrero de 1996), se pueden clasificar en cinco grupos: a) funciones de dirección de la Unidad; b) funciones específicas que le encomiende la TGSS en el ámbito de la gestión recaudatoria y en el de las competencias de la ITSS; c) funciones de coordinación y tramitación de las actuaciones relativas a actas de liquidación y documentos unificados, realizadas por funcionarios de la ITSS no integrados en la Unidad; d) funciones que expresamente le encomiende la Dirección General de la ITSS en relación con el ejercicio de funciones inspectoras de los funcionarios de la Inspección que se adscriban a la Unidad; e) funciones de inspección activa.

Por otra parte, y en relación con los funcionarios adscritos operativamente a la Unidad (Inspectores/Controladores) éstos no ven limitadas sus competencias, ya que, si en el ejercicio de sus funciones, aprecian la existencia de infracciones, en materias ajenas a las específicas, que le corresponden a la TGSS, procederán reglamentariamente extendiendo o promoviendo las correspondientes actas de infracción (58).

Hasta aquí hemos visto qué es y cómo funciona esta Unidad de la Inspección. Corresponde ahora intentar averiguar otra cuestión no menos

(55) Cfr. art. 3. 2. de la Orden de 29 de febrero de 1996 (B.O.E. de 15 de marzo de 1996).

(56) La disposición adicional tercera de la LISOS establece que "los funcionarios del Cuerpo Superior de Inspección de Trabajo y Seguridad Social, no obstante su adscripción orgánica y funcional, podrán desarrollar la totalidad de los cometidos que dicho Cuerpo tiene encomendados, cualquiera que fuere la Administración pública a la que estuvieren adscritos".

(57) (B.O.E. de 2 de octubre de 1995).

(58) Cfr. art. 3. 5 de la Orden de 29 de febrero de 1996, ya citada.

importante; a saber, el porqué o la razón de ser de la misma. Pues bien, si siempre resulta difícil adentrarse en la mente del legislador para buscar su intención, en este caso la dificultad se agrava aún más, ya que ni la propia exposición de motivos de la ley aporta un haz de luz sobre esta cuestión. No obstante, ya se han apuntado, en el ámbito doctrinal, varios argumentos sobre su razón de ser. En este sentido, a juicio de Moisés Magallón, "esta reforma responde a la necesidad objetiva de la TGSS de tener un cuerpo de inspectores a su servicio. La adecuada gestión de la seguridad social, en materia de afiliación y de recaudación, exige investigar *in situ* determinadas situaciones de hecho, que únicamente pueden resolverse mediante actuaciones inspectoras. Los planes de inspección elaborados por la TGSS, con ánimo de combatir el fraude en sectores de economía sumergida, necesitan para ser llevados a cabo de un cuerpo de inspección de seguridad social dependiente de la propia TGSS. La carencia de este sistema de inspección propio, significaba establecer acuerdos de coordinación de trabajos y actuaciones entre la TGSS y la Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, con las disfunciones que toda colaboración entre organismos conlleva, así como una clara pérdida de la potencialidad de trabajo." (59).

A nuestro juicio son varias las razones que han podido llevar al legislador a crear este nuevo modelo organizativo, en el ámbito de la gestión recaudatoria del sistema de seguridad social. En primer lugar, el deseo, nunca silenciado, de la TGSS de volver a contar con su propio sistema de inspección, tras haber perdido al Cuerpo de Controladores de la Seguridad Social, como consecuencia de su extinción y, posterior integración en el Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social (60). En segundo lugar, porque no debe parecer extraño que la TGSS, dado el ingente volumen de recursos que maneja en cotizaciones sociales, pretenda ejercer un control más exhaustivo sobre las mismas dotándose de funcionarios con capacidad inspectora (61). En tercer lugar, porque de la reforma parece, desprenderse una potenciación de la función inspectora, en materia de seguridad social. En este sentido, no sólo se prevé el control

(59) Vid. Moisés Magallón Ortín, *op. cit.*, p. 50. Vid. también R. Escudero y J. Mercader Uguina, "El Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social de 1995", *Relaciones Laborales*, núm. 3, 1996, pp. 83-84.

(60) El Cuerpo de Controladores de la Seguridad Social había sido creado por la Ley 40/1980, de 5 de julio y desarrollado reglamentariamente por Real Decreto 221/1981, de 5 de febrero. Posteriormente, como consecuencia de la disposición adicional novena, apdo. 1. 7 de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de medidas para la reforma de la función pública, este cuerpo se declara a extinguir y los funcionarios pertenecientes al mismo se integrarán en función de su titulación (media o superior), en el Cuerpo Superior de Inspectores de Trabajo y Seguridad Social.

(61) A título orientativo, el presupuesto de la Seguridad Social para 1994 se elevaba a 9, 96 billones de pesetas. Pues bien, la aportación, vía cotizaciones sociales, se estimaba en un 64, 3% del presupuesto total, lo que pone de manifiesto su importancia como fuente de financiación de la Seguridad Social. Vid. *Informe sobre el fraude en España*, *op. cit.*, pp. 214-215.

de morosidad y lo que podríamos denominar, actividad liquidatoria ordinaria, sino que se abre un amplio campo a otro tipo de actuaciones relacionadas con la seguridad social: investigación de posibles fraudes, expedientes de derivación de responsabilidades, investigación de grandes cuentas de cotización etc.

En cualquier caso, esta especialización funcional, puede originar algunos efectos perversos, de difícil solución. En primer lugar, la reiteración de visitas a una misma empresa, toda vez que, el funcionario adscrito a la Unidad girará visita para resolver su expediente, en materia de seguridad social y el funcionario no adscrito visitará, seguramente, la misma empresa por otro expediente ajeno a esta materia. Esto, amén de la imagen desconcertante que ofrece la Administración, puede originar un sentimiento de excesiva presión por parte de ésta, cuando no de "persecución" en las empresas afectadas.

En segundo lugar, podría suceder que un funcionario no adscrito a la Unidad, extendiese un acta de liquidación a una empresa por un período determinado y, al mismo tiempo o, más tarde, se extendiese otra acta a la misma empresa y por el mismo período pero, por un funcionario de la Unidad. Y es que, no conviene olvidar que, los funcionarios de la Inspección no adscritos a la Unidad siguen teniendo competencias para extender actas de liquidación y, formalizar los correspondientes documentos unificados. De ahí que, resulte imprescindible un seguimiento de los expedientes tramitados en uno y otro organismo, para evitar duplicidades administrativas y lograr en este ámbito, un funcionamiento armónico del sistema de inspección. Tarea ésta, de coordinación, que corresponde ejercer a los Jefes de Inspección y de Unidad de las respectivas provincias.

IV. EL DOCUMENTO ÚNICO DE INFRACCIÓN Y LIQUIDACIÓN

1. Concepto, naturaleza, y valor probatorio

Siguiendo el criterio, de la unidad para el estudio y propuesta de medidas para la prevención y corrección del fraude, a la que ya nos referimos en su momento, el legislador introduce como figura jurídica nueva el denominado documento único (62). En este sentido, y tras la reforma operada por la Ley 42/1994, se formalizará este documento cuando se extiendan actas de infracción por infracciones graves tipificadas en el art. 14. 1, apartados 2, 4 y 5 de la LISOS que al mismo tiempo lleven aparejada la expedición de actas de liquidación por los mismos hechos (art. 31. 5 LGSS; art. 86 del RGRSS y 45 del RISOS) (63).

(62) La Unidad recomienda "Establecer un sólo documento que integre el alta de oficio, el acta de infracción y la de liquidación, con recurso único ante la misma Jurisdicción" (núm. 157). Vid. *Informe sobre el fraude en España*, *op. cit.*, p. 317.

(63) Se soslaya la referencia a la disposición adicional sexta del RGRSS, que inicialmente, regulaba el contenido y requisitos de este documento, al ser derogada expresamente por el Real Decreto 396/1996, de 1 de marzo (RISOS).

De lo anterior, se desprende que el documento único es una figura jurídica híbrida que, al incorporar una propuesta sancionadora y otra liquidadora, participa del contenido, requisitos y caracteres de ambas. En este sentido, las actas de infracción y liquidación que forman parte de su contenido, tienen la naturaleza de documento público y gozan de la presunción de certeza propia de este tipo actuaciones administrativas. Sobre esta cuestión, no parece necesario reproducir aquí, lo que ya fue objeto de comentario en el primer epígrafe de este trabajo, al que expresamente nos remitimos.

2. Requisitos y tramitación

Las actas de liquidación e infracción que se incorporan al documento único contendrán los requisitos formales que, con carácter general, se establecen en las normas que regulan tanto el procedimiento de imposición de sanciones como el de extensión de actas de liquidación (64).

En cuanto a su tramitación, son varias las reglas especiales que se establecen en el nuevo reglamento de desarrollo de la LISOS (65). En primer lugar, se excluye la posibilidad de acumular infracciones en el supuesto de actas de infracción y liquidación formalizadas en documento único. En segundo lugar, el órgano competente para instruir el expediente unificado será la Unidad de la Inspección de Trabajo y Seguridad

Social existente en la respectiva Dirección Provincial de la TGSS. En tercer lugar, una vez notificado el documento único al sujeto responsable, éste podrá, dentro del plazo de quince días hábiles a la notificación, aceptar la liquidación propuesta o formular alegaciones y presentar los documentos y justificantes que en orden a su defensa considere oportunos. En este sentido, si finalizada la instrucción del expediente, resultara procedente una nueva liquidación, el Jefe de la Unidad de la Inspección, antes de dictar resolución notificará la nueva propuesta al interesado al objeto de que éste pueda manifestar su conformidad con la misma en el plazo de ocho días hábiles siguientes a la notificación. Por otra parte, se hará constar expresamente que la conformidad a la liquidación, no impide que el contenido o importe del acta no pueda ser alterado como consecuencia de la facultad de recurso que se otorga a los trabajadores afectados por la misma. Por último, en el documento único se hará constar que la sanción prevista en el mismo se reducirá automáticamente en un cincuenta por ciento de su cuantía, cuando el sujeto infractor dé su conformidad a la liquidación practicada y, efectúe su ingreso y el del importe de la sanción reducida, dentro del mes natural siguiente a aquél en que se produzca la notificación de la resolución del expediente.

(64) Vid. art. 31. 5 y 6 de la LGSS; LISOS (Capítulo Octavo); art. 86 RGRSS; arts. 21 y 43 del RISOS.

(65) Cfr. art. 45. 4 del RISOS.

3. Resolución y medios de impugnación

La resolución de actas de infracción y liquidación en documento único, compete al Jefe de la Unidad de la Inspección, con sede en la respectiva Dirección Provincial de la TGSS, quien la notificará en todos los casos (art. 45. 6 RISOS).

Frente a la resolución confirmatoria del documento único, el sujeto responsable podrá interponer recurso ordinario dentro del mes siguiente a la fecha de su notificación, ante el Director Provincial de la TGSS. Asimismo, se dará traslado a los trabajadores afectados de la parte liquidatoria de la resolución del expediente unificado para que, puedan interponer recurso ordinario respecto del período de tiempo, la base de cotización y sobre la improcedencia de la liquidación (66). Por otra parte, la interposición del recurso, sólo suspende el procedimiento recaudatorio cuando se avala suficientemente o se consigna el importe de la deuda y el recargo de mora en que se hubiese incurrido e intereses, en su caso. En tal supuesto, la suspensión del procedimiento durará hasta los quince días siguientes a aquél en que se notifique la resolución administrativa recaída sobre el recurso formulado.

Ahora bien, si el acta de infracción, que junto con la de liquidación integra el documento único, hubiese sido impugnada por el sujeto responsable con alegaciones y pruebas que puedan desvirtuar la naturaleza laboral de la relación jurídica objeto de la actuación inspectora, el Jefe de la Unidad de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social remitirá a través del Director Provincial de la TGSS, comunicación al Juzgado de lo Social. Si éste admite, la demanda de oficio, se producirá en todo caso la suspensión del procedimiento sancionador y del procedimiento recaudatorio. Por otra parte, comunicada la sentencia firme a la Dirección Provincial de la TGSS, ésta seguirá el procedimiento recaudatorio en los términos que de dicha sentencia firme resulten (67).

Por otra parte, debemos significar que la mera interposición del recurso ordinario, implica la pérdida del beneficio de la sanción reducida, que será exigible en vía de apremio. Asimismo, y al igual que en las actas de liquidación, contra la desestimación del recurso ordinario cabe la interposición de recurso contencioso-administrativo.

Por último, cuando el documento único no haya sido objeto de recurso, o siéndolo no se haya consignado su importe o avalado suficientemente, el plazo para hacer efectivo el importe de las sanciones y liquidaciones contenidas en el mismo, expira el último día hábil del mes siguiente al de la notificación de la resolución. En caso de impago, se inicia automáticamente la vía de apremio.

(66) Vid. art. 45. 8 RISOS.

(67) Vid. art. 106. 2 del RGRSS y 6. 1 del RISOS.

V. LA CONDONACIÓN AUTOMÁTICA DEL CINCUENTA POR CIENTO DE LA SANCIÓN

1. Consideraciones previas

Otra de las novedades de esta reforma, es la posibilidad de condonación automática del cincuenta por cien de la sanción en relación con determinadas infracciones en materia de seguridad social. En este sentido, según la LGSS, tras la nueva redacción dada al art. 31 por la Ley 42/1994, "las sanciones que procedan por las infracciones a que se refiere el presente apartado se reducirán automáticamente al 50 por 100 de su cuantía cuando el sujeto infractor de su conformidad a la liquidación practicada y cumpla sus obligaciones en el plazo que se fije al efecto".

En realidad, no se trata de una figura desconocida en el ámbito de la previsión social. Ya la Ley 40/1980, de 5 de julio de Inspección y Recaudación de la Seguridad Social había contemplado este mecanismo jurídico en términos muy similares a los ahora establecidos (68).

De la lectura de este precepto, se desprenden varios elementos que vienen a conformar el régimen jurídico de esta figura y que se pueden estructurar en torno a dos grupos. En primer término, se sitúan los presupuestos de operatividad de la condonación, a saber: a) que se trate de infracciones graves tipificadas en el art. 14. 1, apartados 2. 4 y 5 de la LISOS; y b) que se preste conformidad al acta de liquidación que lleva aparejada el acta de infracción. Cumplidos estos requisitos esenciales, la conformidad produce los siguientes efectos: a) obligación por parte del sujeto infractor de ingresar el importe de la deuda; b) imposibilidad del sujeto responsable de ejercitar la opción de recurso contra la propuesta liquidadora, so pena de perder el beneficio de la condonación; c) reducción del cincuenta por ciento de la sanción.

2. Presupuestos de operatividad de la condonación

A) Ámbito material

En primer término la condonación de la sanción sólo es posible en relación con determinadas infracciones de seguridad social, perfectamente delimitadas por el legislador. En este sentido, y tal como se desprende del art. 31. 5 pfo. 1º, de la LGSS sólo serían susceptibles de condonación las sanciones que tuvieran su origen en alguna de las infracciones graves tipificadas en el art. 14. 1, apartados 2, 4 y 5 de la LISOS. A saber:

(68) El art. 6. 2 de esta Ley establecía un sistema de condonación automática del cincuenta por cien de la sanción, en relación con las infracciones de omisión o defraudación, siempre que el sujeto infractor prestase su conformidad al acta de inspección y cumpliera sus obligaciones en el plazo establecido.

1. 2. "No solicitar en tiempo y forma, la afiliación inicial, así como no comunicar en iguales términos el alta de cada trabajador que ingresa a su servicio.

1. 4. No presentar, dentro del plazo reglamentario y para su sellado, los documentos, de cotización cuando no se ingresen en tiempo las cuotas de la Seguridad Social, ni se haya solicitado aplazamiento de pago.

1. 5. No ingresar, en la forma y plazo procedente, las cuotas correspondientes, que por todos los conceptos recauda el Sistema de Seguridad Social, o no efectuar el ingreso en la cuantía debida, siempre que la falta de ingreso no obedezca a una situación extraordinaria de la empresa y no haya efectuado la presentación prevista en el número anterior".

B) La conformidad

a. Naturaleza

Como hemos visto la conformidad se erige como presupuesto determinante de la condonación automática del cincuenta por ciento de la sanción. Pues bien, dada su trascendencia, parece necesario que nos detengamos, siquiera brevemente, en el problema de la naturaleza jurídica del acto de conformidad. Cuestión ésta que ha sido profusamente estudiada en la doctrina tributaria a propósito, de las actas de conformidad de la Inspección de Tributos (69). En este sentido, y como quiera que, existe una identidad sustancial entre la conformidad prestada a las Actas de la Inspección de Tributos y a las de Trabajo, creemos que el debate doctrinal suscitado en relación con las primeras, con carácter general, puede ser asumido e incorporado, en similares términos, en relación con éstas últimas.

Fueron varias las tesis que se sostuvieron en el ámbito tributario para tratar de explicar la naturaleza de la conformidad prestada a las actas de la Inspección de Hacienda. Durante un largo período de tiempo se sostuvo que la conformidad constituye una *confesión extrajudicial*, esto es, que el sujeto pasivo realiza una confesión o reconocimiento de la exactitud del contenido del acta (70). Frente a esta posición doctrinal, se alzó la voz crítica de Palao Taboada, quien, partiendo de las notas definidoras de la confesión concluye que no puede haber identidad conceptual entre ésta y el acto de conformidad (71). Tales notas definidoras son

(69) Vid. A. González Méndez, "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 57, 1988, pp. 63-87.

(70) Han seguido esta tesis, entre otros, J. Arias Velasco, *Procedimiento Tributario*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, A. Carretero Pérez, *Derecho Financiero*, Santillana, Madrid, 1968, p. 524., A. Mantero Sáenz, *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, 3ª ed, Madrid, 1987.

(71) Vid. C. Palao Taboada, "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección", *Hacienda Pública Española*, núm. 21, 1973, pp. 167-169.

básicamente dos. En primer lugar, la confesión se refiere siempre a hechos y consiste en admitir la certidumbre de un hecho, en considerarlo como verdadero. Si el objeto de la confesión es siempre un hecho, debe negarse naturaleza confesoria a los actos de reconocimiento o de admisión de situaciones jurídicas. En este sentido, y como argumento de refuerzo utiliza la autoridad del profesor Díez-Picazo. Según éste, cuando el reconocimiento recae sobre una situación de Derecho nos encontramos en presencia de un negocio jurídico de fijación y, por tanto, deben producirse los efectos típicos de este tipo de negocios (72).

En segundo lugar el efecto de la confesión es hacer prueba contra su autor (art. 1232 del cc.), esto es, la confesión hace prueba de los hechos desfavorables para el confesante, pero no así de los hechos favorables.

Como consecuencia de lo anterior, a juicio de Palao, en la conformidad no se cumplen ninguno de los requisitos examinados. Por una parte, porque la conformidad no sólo recae sobre hechos sino que también alcanza a las situaciones jurídicas. Por otra parte, porque la conformidad afecta y produce efectos vinculantes tanto en lo favorable como en lo desfavorable para su autor.

Desde otro sector de la doctrina se defendió el carácter transaccional del acto de conformidad (73). No obstante, esta tesis fue mayoritariamente rechazada ya que no se podía atribuir a la Administración una capacidad negocial, indispensable por otra parte, para disponer del derecho que forma el objeto del acuerdo transaccional. En este sentido no puede olvidarse que la Administración se halla sujeta en su actuación al imperio de la Ley tributaria (74). Los Tribunales también se hicieron eco, en ocasiones, de esta línea doctrinal, aunque prácticamente toda la doctrina coincidía en la utilización inadecuada de tal término por parte de los mismos. Y es que, una transacción en sentido técnico-jurídico resultaría inadmisibles en la materia tributaria, en la cual se impone la indisponibilidad de la obligación tributaria (75).

Con el fin de superar las insuficiencias de ambas posiciones doctrinales, Palao trata de buscar la verdadera naturaleza jurídica de la conformidad acercándose a una figura jurídica del Derecho Italiano: el concordato tributario. En él se busca que las discrepancias que puedan surgir entre la Administración y el contribuyente acerca de la obligación tributaria se resuelvan por acuerdo

(72) Vid. L. Díez-Picazo y Ponce de León, *La doctrina de los actos propios*, Bosch, Madrid, 1963, pp. 178-179.

(73) Vid. C. Albiñana García-Quintana, "La llamada acta de invitación", *La acción Administrativa y Fiscal*, núm. 381, 1948. Aunque puede considerarse el principal defensor de esta tesis, el propio autor se encarga de matizar que se trata de una "transacción sui generis" porque el negocio jurídico de transacción implica una disponibilidad de la deuda tributaria que no puede darse en materia jurídico-tributaria.

(74) Vid. A. González Méndez, "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *op. cit.*, p. 70.

(75) Vid. A. M^a. Juan Lozano, *La Inspección de Hacienda ante la Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 240.

entre ambas partes. El concordato determina el carácter definitivo de los elementos necesarios para la aplicación del tributo, sin que pueda el particular recurrir contra el acto de fijación. Dicha fijación sólo puede ser modificada posteriormente por la oficina cuando ésta llegue al conocimiento de nuevos elementos, en cuyo caso debe practicar una nueva notificación, tras la cual podrá ya el contribuyente recurrir tanto la nueva determinación como las anteriores (76). Pues bien, Palao, tomando como punto de referencia, una tesis de la doctrina italiana (77) que consideraba al concordato como un negocio jurídico de determinación, esto es, como un acto bilateral de carácter no contractual, fija su propia posición doctrinal sobre la naturaleza de la conformidad en nuestro Ordenamiento (78). Para este autor, "el acta que ha recibido la conformidad del contribuyente es un verdadero acto de determinación, fijación definitiva o comprobación de los elementos necesarios para la aplicación del impuesto" (79). Esta tesis de la conformidad, como acto de carácter negocial de comprobación o fijación, es criticado, por Calero Rodríguez, aunque éste, finalmente, acaba asumiendo casi plenamente la posición de Palao. Para Calero, "no es acertado designar como naturaleza jurídica lo que realmente es uno de los efectos de un acto jurídico. En otras palabras, la fijación o determinación de los elementos necesarios para practicar la liquidación es, básicamente, un efecto del acta que se arraiga en su verdadera esencia de acto de instrucción. La conformidad, si se quiere, facilita esa fijación, pero en ningún caso la produce por sí sola. Es la Inspección (el inspector actuante) la que determina unilateralmente los datos". Últimamente, el profesor Arrieta, tras el análisis crítico, de las distintas posiciones doctrinales expuestas, ha defendido una nueva tesis sobre esta controvertida cuestión. Este autor se inclina por considerar a la conformidad del contribuyente a la propuesta hecha por el inspector como un acto de adhesión. Ahora bien, con la peculiaridad de que el acto de adhesión es el vehículo de la transacción que la propia ley establece. En palabras del propio autor, "el acto de adhesión es el instrumento jurídico por el cual se permite que ambas partes fijen los extremos de un comportamiento y de sus resultados o efectos. La Administración obtiene el beneficio de simplificar el procedimiento al lograr la certidumbre de la deuda tributaria y su consiguiente pago. El administrado obtiene el beneficio de ver reducida su sanción. Ambas partes convienen intelectivamente sobre la base de unas

(76) Vid. J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la inspección de los tributos*, Madrid, Civitas, 1994, p. 374.

(77) Sobre el debate doctrinal surgido en Italia en torno a la naturaleza jurídica del concordato, puede verse A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, III, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1974, p. 200 y ss., citado por A. González Méndez, "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias", *op. cit.*, p. 70.

(78) Vid. J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la inspección de los tributos*, *op. cit.* p. 377.

(79) Vid. C. Palao Taboada, "Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de la Inspección", *op. cit.*, pp. 172-173.

contraprestaciones o beneficios que van a obtener y que, además están establecidos, creados y permitidos por la Ley" (80).

Expuesto someramente el debate doctrinal suscitado en el ámbito tributario, en relación con la conformidad prestada a las actas de la Inspección de Tributos, corresponde ahora, intentar una aproximación a la verdadera naturaleza de este acto en el ámbito de la Seguridad Social. A nuestro juicio, la tarea de subsumir la conformidad que se da a las actas de la Inspección de Trabajo en las categorías jurídicas antes apuntadas (confesión, transacción, negocio de fijación) no parece posible. Y es que, no creemos que pueda predicarse una identidad conceptual entre la conformidad y las distintas figuras jurídicas elaboradas por la doctrina. Más bien creemos que, se trata de una figura compleja, de contornos imprecisos y, cuya naturaleza participa de los caracteres de varias de las teorías examinadas. En este sentido, asumimos la posición doctrinal del profesor Arrieta, para quien "las tesis que la doctrina ha sostenido carecían de una argumentación completa por lo que, tal vez, resultarían insuficientes e insatisfactorias para justificar en toda su dimensión la realidad jurídica integrada por estos documentos de contenido diverso y estructura compleja". Siguiendo en este punto a este autor, nos servimos de algunos aspectos de su tesis, para intentar obtener un perfil básico que nos acerque a la verdadera naturaleza de la conformidad prestada a las actas de la Inspección de Trabajo (81).

En primer lugar, *la conformidad dada por el sujeto infractor afecta al total de la liquidación practicada por la Inspección de Trabajo. Esto es, tanto a los hechos como a los elementos de Derecho.*

En segundo lugar, el acto de conformidad tiene una doble naturaleza en cuanto a sus efectos. Esto es, *en relación con los hechos aceptados tiene naturaleza de confesión extrajudicial. En cambio, en relación con las cuestiones de Derecho o calificaciones jurídicas, tiene la consideración de acto de adhesión a lo determinado por la Inspección de Trabajo.* En este sentido, como ya sabemos, la confesión de los hechos comporta para el sujeto infractor la obligación de no impugnarlos, lo que no es predicable de los elementos de Derecho.

En tercer lugar, la conformidad como forma de expresión, *supone un acto de adhesión del sujeto infractor a la propuesta liquidadora. El administrado no participa en la elaboración del acta. En suma, no negocia el contenido de la misma.*

En cuarto lugar, la adhesión *es un instrumento jurídico que permite a ambas partes el intercambio de beneficios recíprocos. La Administración de la Seguridad Social, agiliza el procedimiento recaudatorio y asegura la obtención de recursos. El sujeto infractor ve reducida sustancialmente la sanción a imponer.* La realidad descrita nos hace recordar el acuerdo transaccional. En efecto,

(80) J. Arrieta Martínez de Pisón, *Las actas de la inspección de los tributos*, op. cit., p. 395.

(81) Para un estudio más amplio de la posición doctrinal sostenida por este autor, Vid. *Las actas de la inspección de los tributos*, op. cit., pp. 380-406.

la propia Ley permite transaccionar y negociar. Nunca sobre la deuda en materia de Seguridad Social que viene fijada unilateralmente por la Inspección de Trabajo. Se negocian determinados actos del sujeto infractor (pago de la deuda en plazo, y no presentación de recurso) a cambio de una reducción de la sanción. No obstante, esta facultad de la Administración de condonar parte de la sanción, viene a cuestionar principios básicos del Derecho Administrativo Sancionador, como tendremos ocasión de comentar más adelante.

b. Objeto y efectos

Conviene separar nítidamente entre lo que es el objeto de la conformidad prestada y, los efectos que se derivan de la misma. En relación con el objeto, según el art. 31. 5 (pfo. 2º) de la LGSS, la conformidad se otorga "a la liquidación practicada". La norma, por tanto, se refiere al total de la propuesta liquidadora, sin que quepa establecer una distinción entre elementos de hecho y cuestiones de derecho. Dicho de otro modo, cuando el sujeto responsable de la cotización manifiesta su conformidad con la propuesta liquidadora, no lo hace matizadamente en relación con las cuestiones fácticas, alcanzado su declaración al acta en su conjunto.

En cambio, no se puede decir lo mismo respecto de los efectos que se derivan de la conformidad dada por el interesado. Tal como sostuvimos en el epígrafe anterior, respecto de los hechos, la conformidad tiene naturaleza de confesión extrajudicial con la consiguiente obligación de no impugnarlos. Por el contrario, en relación con las cuestiones jurídicas tiene la consideración de acto de adhesión a lo determinado por la Inspección de Trabajo y en consecuencia susceptibles de impugnación.

Por ello, se podría decir que el efecto principal, de la conformidad dada por el sujeto responsable de la cotización, es la limitación de su propio ámbito de operatividad, o para ser más precisos, del ámbito material de impugnación del acta. En este sentido, el RISOS (art. 45. 7) establece que, [. . .] "En el caso de que hubiera manifestado su conformidad con la liquidación practicada, estas manifestaciones prevalecerán sobre cualquier alegación posterior por la que pretenda la modificación de los hechos o de los elementos determinantes de dicha liquidación, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho". Este precepto parece que toma como punto de referencia el art. 61. 3 (pfo. primero) del Reglamento de la Inspección de Tributos, según el cual, "en ningún caso podrán impugnarse por el obligado tributario los hechos y los elementos determinantes de las bases tributarias respecto de los que dio su conformidad, salvo que pruebe haber incurrido en error de hecho". No obstante, a primera vista se advierte una diferencia esencial entre ambos. En el RISOS, no se impide al sujeto responsable de la cotización la posibilidad de impugnar los hechos o los elementos determinantes de la liquidación, tan sólo, se da prioridad a la manifestado inicialmente, sobre cualquier alegación posterior que pretenda su modificación total o parcial. No obstante, esta prevalencia de la conformidad pres-

tada en su día puede quedar desvirtuada siempre que, el sujeto responsable de la cotización demuestre haber incurrido en error de hecho. Ello no es más que una consecuencia lógica de la propia naturaleza confesoria de la conformidad, en cuanto a los hechos objeto de la misma. Y es que, si efectivamente, se ha incurrido en error respecto de aquéllos, la actuación liquidatoria, difícilmente, sería sostenible por ser contraria al principio de seguridad jurídica (art. 9. 3 CE).

El segundo efecto o consecuencia que se deriva de la conformidad dada a la propuesta liquidadora, es la obligación de ingresar el importe de la misma y el de la sanción ya reducida. El plazo para hacer efectivo el importe por ambos conceptos que se contiene en el documento único, expira el último día del mes siguiente al de la notificación de la resolución. De no hacerse efectivo el ingreso en el plazo fijado, se iniciará automáticamente la vía de apremio (art. 45. 9 RISOS).

El tercer efecto de la conformidad dada por el sujeto responsable de la cotización, es la reducción del cincuenta por cien sobre la sanción impuesta. Esta especie de contraprestación por la colaboración dada, se caracteriza por dos notas esenciales. En primer lugar, se produce de forma automática, esto es, sin que sea preciso solicitarlo a la Administración Laboral. En segundo lugar, opera sobre la sanción ya fijada y, no como criterio de graduación de la misma. Por último, esta reducción no surtirá sus efectos cuando el sujeto responsable interponga recurso contra la liquidación practicada.

3. La conformidad como presupuesto de operatividad de la condonación y su eventual contradicción con los principios constitucionales

En el ámbito tributario, la doctrina ha sido muy crítica con esta figura jurídica (82). Ya, tempranamente, F. Pérez Royo, se encargaba de definir con gran precisión la practicidad de la figura y sus consecuencias perversas sobre el Ordenamiento sancionador. Según él: "se trata de utilizar el instrumento de la sanción y de su eventual disminución como un medio para conseguir la conformidad del contribuyente, y de esta manera acelerar el procedimiento de gestión y recaudación. Según se ha dicho anteriormente, esto constituye una desvirtuación del auténtico carácter de las sanciones tributarias" (83). Por otra parte, en el plano de las garantías constitucionales, J. González Pérez lanzaba duras críticas en contra de la conformidad a la propuesta de liquidación. Para

(82) Así, entre otros, F. Pérez Royo, *Infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972, pp. 160-161; J. J. Ferreiro Lapatz, "Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 11, 1976, p. 408; A. Martínez Lafuente, *La condonación de las sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 295; J. González Pérez, *Gaceta Fiscal*, núm. 25, 1985, p. 101. Más recientemente, J. Zornoza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias* (los principios constitucionales del derecho sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pp. 153-154; M. Guerra Reguera, *Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 83.

(83) F. Pérez Royo, *Infracciones y sanciones tributarias*, *op. cit.*, pp. 160-161.

este autor, "infringe el art. 24 de la Constitución que consagra el derecho del inculpado a no declarar en contra de sí mismo y a no confesarse culpable. Por tanto, la Ley sanciona el ejercicio de un derecho constitucional" (84).

Ahora bien, pese a la controversia creada en la doctrina por esta institución (85), el Alto Tribunal no aprecia en su regulación, vicios que motiven su inconstitucionalidad. Concretamente, en la ya citada, e importante sentencia 76/1990, de 26 de abril (FJ. 7º), el TC fija su doctrina sobre esta cuestión. En este sentido, conviene recordar que los recurrentes habían impugnado el art. 4 de la Ley 10/1985 en la parte que modificaba los arts. 82. h) y 89. 2 de la Ley General Tributaria, que se refieren, respectivamente a la conformidad del sujeto pasivo como criterio para graduar las sanciones (art. 82. h) y como requisito para poder solicitar la condonación graciable de las sanciones tributarias mediante la renuncia al ejercicio de toda acción de impugnación del acto administrativo (art. 89. 2). Sólo nos detendremos en la doctrina que el TC elabora sobre la conformidad, como criterio de graduación de las sanciones, ya que, en lo sustancial, aquélla, puede ser asumida en el ámbito de la actas extendidas por la Inspección de Trabajo, si bien, en este caso, como ya sabemos, la conformidad actuará directamente sobre la sanción ya graduada.

Pues bien, por su significación destacan los siguientes argumentos. En primer lugar, *el carácter instrumental de esta figura para obtener una mayor celeridad del procedimiento recaudatorio*. En palabras del propio Tribunal, "[...] se trata de una técnica cuyo designio es lograr una simplificación y celeridad en los procedimientos tributarios cuyo empleo es por ello frecuente en la legislación comparada, no siendo tampoco completamente ajena al campo de la legislación penal, como lo acredita el hecho de que en el art. 9. 9 de nuestro Código Penal se contemple una atenuante que guarda alguna similitud con el criterio sancionador que ahora examinamos, ni tampoco al de la legislación procesal penal, en la cual el art. 793. 3. II de la Ley de Enjuiciamiento Criminal autoriza al juez de lo Penal a reducir sensiblemente la pena, llegando incluso hasta la absolución, en una sentencia de conformidad en la que el acusado hubiese reconocido los hechos [...]". En segundo lugar, *la configuración de la conformidad como una opción del contribuyente y no como una imposición*. Según esto, para el Alto Tribunal "[...] se trata, por tanto, de una opción del contribuyente para poder gozar de un beneficio al que no se tiene derecho, pero que en modo alguno aquél está obligado a tomar [...]". En tercer lugar, *no se impide al contribuyente la posibilidad de impugnar la sanción en vía judicial*. En este sentido, se nos dice que "[...] la Ley no excluye la posibilidad de impugnar

(84) J. González Pérez, "La Constitución y la modificación parcial de la Ley General Tributaria", *op. cit.*, p. 101.

(85) Vid. C. Martínez González, *La condonación graciable de las sanciones tributarias*, en "Estudios de Derecho Tributario", Instituto de Estudios Fiscales, Vol. II, Madrid, 1979, pp. 1119-1170. Para este autor, en cambio, la condonación graciable (que no la automática), en el ámbito tributario, puede favorecer la proporcionalidad del sistema.

la sanción ante los Tribunales de Justicia una vez que aquélla haya sido impuesta, y ello hace patente la inexistencia de lesión alguna del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24. 1 de la Constitución) en cuanto derecho a acceder o no libremente a los Tribunales de Justicia [...]. Corroborando este último criterio, el TC afirma que “[...] no puede entenderse el art. 82. h) como una norma impeditiva del recurso a la jurisdicción, en cuyo caso sería inconstitucional por contrario al art. 24. 1 de la Constitución, sino como un beneficio ofrecido al contribuyente conforme con la liquidación para graduar “in melius” la sanción que, según la Administración tributaria, le corresponde”.

Finalmente, el TC convalida el desarrollo reglamentario de la Ley, al admitir que la norma inferior establezca la pérdida de tal beneficio al producirse la impugnación de la liquidación. Cuestión ésta, de plena aplicación al ámbito de la seguridad social, ya que la falta de regulación que sobre este punto ofrecía la LGSS, se ha visto prontamente matizada a través de la norma reglamentaria. Y así, el art. 45. 7, *in fine*, del RISOS penaliza la interposición del recurso con la pérdida del beneficio de la sanción reducida.

Pese a la bendición dada por el TC a esta figura en la sentencia anterior, queda patente, a nuestro juicio, la instrumentalización del derecho sancionador en favor de una más ágil gestión del procedimiento recaudatorio. En este sentido, parece que ha primado la necesidad objetiva de obtener recursos de la forma más eficaz, sin reparar en exceso, en la posible colisión con algunos principios básicos que informan el orden sancionador. Y así, en el plano práctico, esta técnica puede conducir a resultados distorsionantes, no queridos por el ordenamiento jurídico. Pensemos, a título de ejemplo en la siguiente situación: se formaliza un documento único en el que se fija una sanción de 100. 000 ptas, por haberse infringido el art. 14. 1. 2 de la LISOS (falta de afiliación o alta). Como consecuencia de la conformidad prestada, la sanción queda reducida a 50. 000 ptas. Se advierte, por tanto, un salto hacia abajo en la escala sancionadora; pero de gran importancia, ya que una infracción tipificada como grave, es finalmente sancionada como leve, en grado máximo. Y aunque, se pueda argüir que se trata de un caso límite, lo cierto es que, de no tener en cuenta esta previsión, principios esenciales del Derecho sancionador como el de: tipicidad, y proporcionalidad, entre otros, se podrían ver desnaturalizados (86).

En este sentido, se ha pronunciado con gran claridad, M. Guerra Reguera. Según este autor, “nos parece inadmisibles — aunque por supuesto se trata sin más de una opinión susceptible de revisión — consentir este infausto alejamiento del orden sancionador de su finalidad disuasora para abrazar un objetivo prioritariamente recaudador. Este género de permutas afanadas por el lucro y no por la imposición de una sanción justa presta un raquíctico servicio, entre otros, al principio de proporcionalidad” (87).

(86) Vid, S. Del Rey Guanter, *Potestad Sancionadora de la Administración y Jurisdicción Penal en el Orden Social*, MTSS, Madrid, 1990, pp. 52-70.

(87) M. Guerra Reguera, *Condonación de sanciones tributarias y principios constitucionales*, *op. cit.*, p. 83.

Ahora bien, salvadas estas consideraciones negativas, no sería justo desdeñar los aspectos favorables, que en el orden práctico, presenta la condonación. A saber, en primer lugar, porque se evita la tortuosa vía de los recursos, que como se sabe, en multitud de ocasiones, sólo responden al fin torticero de dilatar el procedimiento recaudatorio. En segundo lugar, porque se pacifica la controversia entre la Administración y el sujeto responsable de la cotización, despejando la incertidumbre propia de toda discusión jurídica. Finalmente, porque como consecuencia de lo anterior, el sujeto responsable de la cotización abona las cuotas debidas en un plazo breve, aumentando así, la corriente de ingresos en la caja de la TGSS.

VI. - DERECHO TRANSITORIO

En relación con las normas transitorias, dada su íntima conexión con las reformas introducidas en el régimen jurídico de las actas de liquidación, sólo nos fijaremos, en la disposición transitoria segunda del RGRSS. De la simple lectura de la misma, se desprende que la regla general a seguir es la aplicación inmediata del nuevo Reglamento a los actos y procedimientos de gestión recaudatoria de cuotas y demás recursos de la Seguridad Social, que se encuentren en tramitación a la entrada en vigor del mismo, en cuanto a las actuaciones posteriores. No obstante se establecen varias excepciones. En primer lugar, hasta que la Inspección de Trabajo y Seguridad Social asuma en todo o en parte, la expedición de actas de liquidación que tienen su origen en los supuestos sustitutos de los antiguos requerimientos (falta de cotización por trabajadores dados de alta, cuando el sujeto responsable no haya presentado los documentos de cotización en plazo reglamentario...) la reclamación de las deudas por estos supuestos se hará por la TGSS, si bien para la determinación de las mismas se ajustará a los criterios que se siguen para calcular las bases que han de integrar las actas de liquidación. En segundo lugar, “los requerimientos de cuotas, actas de liquidación y notificaciones de deudas con la Seguridad Social expedidas con anterioridad al 1 de enero de 1995 serán impugnables conforme a la legislación anterior al presente Reglamento”. En tercer lugar, “las impugnaciones de las reclamaciones administrativas a que se refiere el apartado anterior así como las impugnaciones de las actas de liquidación y de los actos de gestión recaudatoria que vinieren sustanciándose con arreglo a la legislación anterior al presente Reglamento se resolverán conforme a dicha normativa anterior continuándose, en su caso, el procedimiento hasta la expedición de la correspondiente certificación de descubierto que inicia la vía de apremio, siguiendo esta vía conforme a las normas del presente Reglamento”. Por otra parte, “[...] “los actos y trámites realizados por los órganos de recaudación en los procedimientos promovidos ante ellos de acuerdo con la normativa anterior serán válidos en los nuevos procedimientos administrativos que se inicien o continúen”. (88).

(88) Cfr. disposición transitoria segunda del RGRSS.