

laboral

Las dietas. Concepto y tratamiento laboral y fiscal. Regulación esencial

La definición del concepto de las dietas -y medias dietas- y su tratamiento laboral y fiscal es fuente continua de confusiones, dificultades y dudas. Al objeto de intentar aclarar algunas de las que se plantean con mayor frecuencia, realizaremos a continuación un repaso de los aspectos más destacados de esta regulación

Con carácter general la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, al regular la obligación de cotización a la Seguridad Social en el Régimen General, establece:

“Artículo 109. Base de cotización

1. **La base de cotización** para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, **estará constituida por la remuneración total**, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena.

Si bien a continuación matiza:

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

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

Por su parte, el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, amplía en su artículo 23.2.A.a):

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

A) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, así como los pluses de trans-

laboral

porte urbano y de distancia o los que les sustituyan, por desplazamiento del trabajador desde su residencia al centro habitual de trabajo, en los términos y en las cuantías siguientes:

a) A efectos de su exclusión en la base de cotización a la Seguridad Social, **únicamente tendrán la consideración de dietas** y asignaciones para gastos de **viaje las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia.**

Estos gastos de manutención y estancia no se computarán en la base de cotización cuando se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3, 4, 5 y 6 del art. 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El exceso sobre los límites señalados en los apartados citados, se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.

...

El exceso sobre los límites señalados en el citado art. 9.B) se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.”

De la simple lectura de los citados preceptos se deduce que:

1.- Como regla general, la base de cotización engloba la totalidad de las remuneraciones que perciba de forma mensual el trabajador.

2.- Como excepción, la propia Ley fija una serie de supuestos que, de cumplir determinados requisitos, no se incluirán en el cálculo de la base de cotización. Entre estos supuestos encontramos las dietas.

3.- Se consideran dietas las cantidades pagadas por el empresario a sus trabajadores que cumplan los requisitos siguientes:

3.1. Ser consecuencia de un desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar del trabajo habitual y del que constituya su residencia.

3.2. Estar destinadas a compensar los gastos de manutención del trabajador. En este sentido la jurisprudencia es constante en considerar que aquellas cantidades abonadas por el empresario con carácter fijo y regular, difícilmente pueden tener el carácter de compensatorias o indemnizatorias que configuran la esencia del concepto jurídico de dieta.

Únicamente se considerarán dietas, a los efectos que no ocupan, las cantidades pagadas por el empresario a los trabajadores que cumplan estos requisitos; el hecho de que las partes, en el marco de una negociación individual o colectiva, designen con este término unas determinadas cantidades es, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial más que asentada, absolutamente irrelevante a los efectos de determinar su inclusión o no inclusión en la base de cotización.

4.- No se incluirán en la base de cotización las dietas “cuando se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3, 4, 5 y 6 del art. 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

En consecuencia, por remisión expresa de la Ley General de la Seguridad, la determinación de cuándo el importe de las dietas debe incluirse o no en la base de cotización se realiza en los ya citados apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de los cuales:

“Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia

A. Reglas generales:

...

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, **cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones.** A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) **Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención** y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

laboral

...

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

...

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.”

De lo expuesto resulta que estarán exentas de tributación, y de cotización por aplicación directa del artículo 23.2.A.a) del Real Decreto 2064/1995, las dietas cuando reúnan los siguientes requisitos:

1.- Que sea consecuencia del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y de su residencia.

2.- Que tenga carácter compensatorio, es decir, tener por objeto resarcir al trabajador de un gasto que ha debido soportar.

3.- Que el desplazamiento no tenga una duración superior a nueve meses.

4.- Que responda a gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás. Se consideran gastos normales 53,34 euros diarios por gastos de estancia (91,31 euros diarios en caso de desplazamientos en el extranjero) y 26,67 euros diarios (48,08 euros diarios en caso de desplazamientos en el extranjero). En el caso de superar dichos importes, las dietas estarán sujetas a gravamen.

5.- Que se acredite el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. No se exige por tanto, en el supuesto aquí descrito, la justificación específica del importe concreto abonado por el trabajador para su manutención.

En este sentido se ha manifestado de forma reiterada y expresa la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. Así en respuesta a la consulta 2150/2001 ya afirmaba:

“... **la exoneración de gravamen** de las «asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia» **requiere el cumplimiento de determinados requisitos**, entre los que se encuentran, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo (fábrica, taller, oficina, etc.) para realizar su trabajo en un lugar distinto, para el caso de las asignaciones para gastos de locomoción (artículo 8.A.2) o, para el caso de asignaciones para gastos de manutención y estancia (artículo 8.A.3), **que dichos gastos se devenguen en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituye su residencia.**

En concreto, **dichos requisitos serían:**

A) Asignaciones para gastos de manutención y estancia.

Las cantidades que abone la empresa por este concepto y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan -de acuerdo al artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 5 de febrero de 1999- los siguientes requisitos:

a) Que traten de **compensar gastos** de manutención y estancia.

b) **Que** en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo **no se permanezca por el perceptor más de nueve meses** (límite temporal) y,

c) **Que** tales dietas no **superen los límites cuantitativos señalados** en dicho artículo 8.A.3, letra a), del Reglamento del Impuesto, actualmente en vigor, que son:

1) Cuando se haya pernoctado:

- Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.

- Por gastos de manutención, 8.300 pesetas diarias (a partir de 25 de enero de 2001, 8.700 pesetas) por desplazamiento dentro del territorio español, ó 14.000 pesetas diarias por desplazamiento al extranjero. (A partir de 1 de enero de 2000, la cuantía de 14.000 pesetas diarias por desplazamiento al extranjero pasa a ser de 15.200, según Real Decreto 1986/1999, de 23 de diciembre).

2) Cuando no se haya pernoctado:

Se considerarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 4.150 ó 8.000 pesetas diarias (a partir de 25 de enero de 2001, 4.350 pesetas), según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

Debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio destino del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el

laboral

trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor.

En consecuencia, bajo estas condiciones las cantidades asignadas por la empresa a sus trabajadores por gastos de manutención recibirán el tratamiento correspondiente a las dietas exceptuadas de gravamen y no tendrán, por tanto, la consideración de rendimientos del trabajo ni estarán sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

...

En relación con los gastos de manutención hay que señalar **que las cantidades** satisfechas **de 8.300 pesetas diarias por gastos de manutención en desplazamientos con pernocta** dentro del territorio español a municipios distintos del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia **y de 4.150 pesetas diarias cuando no se haya pernoctado no necesitan acreditación alguna en cuanto a su importe para su consideración como asignaciones para gastos normales de manutención exceptuadas de gravamen, sin perjuicio de la acreditación por parte del pagador del día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.** Ello deberá justificarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho, conforme al artículo 115 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

En consecuencia, cuando se trate de cantidades abonadas a los trabajadores como consecuencia de una relación laboral y que pretendan compensar gastos ordenados por la empresa por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio donde la misma radique serán aplicables los límites establecidos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero.

Siempre que la empresa reembolse los gastos de locomoción y de manutención y estancia a los trabajadores, estén justificadas mediante factura completa y, además, no excedan de los límites establecidos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las citadas cantidades no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En los casos en que por no existir justificante se abone por la sociedad cantidades a tiempo alzado, la realidad de los desplazamientos, así como el motivo de los mismos, deberán acreditarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho, conforme al artículo 115 de la Ley General Tributaria, aplicándose asimismo los límites establecidos en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto a la exoneración de gravamen de los mismos.

Y más recientemente, en su Respuesta a la Consulta vinculante V2369-06, de 28 de noviembre de 2006, reiteraba:

“**Las cantidades que abone la empresa por el concepto de gasto de** manutención y estancia y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, **no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ni a su sistema de retenciones a cuenta, **en la medida que cumplan** -de acuerdo al artículo 8.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio- **los siguientes requisitos**

- a) Que traten de **compensar gastos normales** de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería.
- b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo **no se permanezca por el perceptor más de nueve meses** (límite temporal) y,
- c) Que tales dietas **no superen los límites cuantitativos señalados** en dicho artículo 8.A.3, letra a), del Reglamento del Impuesto, y que actualmente en vigor son:
 - a.- Cuando se haya pernoctado
 - Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
 - Por gastos de manutención, 52,59 euros diarios (53,34 euros diarios desde 1 de diciembre de 2005) por desplazamiento dentro del territorio español, ó 91,35 euros diarios por desplazamiento al extranjero.
 - b.- Cuando no se haya pernoctado

Se considerarán exceptuados de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,14 (26,67 desde 1 de diciembre de 2005) ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

Expuesto lo anterior con carácter general, en referencia a la cuestión planteada en concreto, se considera lo siguiente:

En los supuestos en que la empresa pagadora satisface la dieta de forma global, es decir, no especifica que parte de la asignación, dieta, corresponde a gastos de estancia y a gastos de manutención, a efectos del Impuesto sobre la Renta la manera de operar sería:

- **Si el trabajador justifica gastos de estancia, los importes justificados no estarán sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Del resto, en su caso, de la dieta y en lo que concierne a los gastos de manutención, se deberá tener en cuenta el límite diario de 26,67 euros** -se trata de desplazamientos en territorio español- como importe exento de tributación por dicho Impuesto sobre la Renta.
- **Si el trabajador no justificase ningún gasto de estancia o alojamiento, únicamente se tendrán en cuenta los gastos de manutención a efectos de su consideración fiscal, actuando de la misma forma que se indica en el párrafo anterior en relación a dichos**

laboral

gastos de manutención. Los excesos sobre dicho límite diario de 26,67 euros, cuyo cómputo se realizará día a día, estarán sometidos a tributación por el Impuesto sobre la Renta.

Por último, señalar que conforme a lo previsto en el artículo 8.A.6 del Reglamento del Impuesto, las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos antes señalados estarán sujetas a gravamen.”

Indicar que las citadas consultas, a pesar de basarse en disposiciones normativas ya derogadas, son plenamente vigentes en cuanto a la doctrina que de ellas emana en tanto que la regulación actual se asienta en los mismos criterios que los aquí expuestos.

Para concluir, destacar la importancia de acreditar las circunstancias relativas a las dietas dado el principio jurisprudencial de que, salvo prueba en contrario, “todo lo que recibe el trabajador del empresario le es debido en concepto de salario” (STSJC 6 de julio de 2009)

Ignasi Puig Abós (Licenciado en derecho)

Jordi Altafaja Diví (Graduado social)