

FISCALIDAD DE LAS DIETAS Y ASIGNACIONES PARA VIAJES

PASO A PASO

Coordinador de la obra
ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

1.ª EDICIÓN 2022

Incluye formularios y casos prácticos



FISCALIDAD DE LAS DIETAS Y ASIGNACIONES PARA VIAJES

1.^a EDICIÓN 2022

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

Coordinador

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Colaborador

Kevin Dacosta López

COLEX 2022

Copyright © 2022

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-435-4
Depósito legal: C 221-2022

SUMARIO

1. CONCEPTO DE DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJE . . .	9
1.1. Introducción a la fiscalidad de las dietas y asignaciones para gastos de viaje . . .	11
1.2. La cotización a la Seguridad Social	13
2. ASIGNACIONES PARA GASTOS DE LOCOMOCIÓN	17
2.1. Desplazamiento en vehículo propio	20
2.2. Desplazamiento en vehículo de empresa	23
2.3. Desplazamiento en transporte público	25
2.3.1. Retribución en metálico al trabajador: diferencia entre dieta por gasto de viaje y renta en especie	26
2.3.2. Renta exenta de tributación en el IRPF del trabajador	29
2.3.3. Gastos controvertidos en los desplazamientos mediante transporte público . .	30
2.4. Contabilización de tickets transporte	31
3. ASIGNACIONES PARA GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA . . .	35
3.1. Concepto de gastos de manutención y estancia: partidas que forman parte y limitación de la renta exenta	35
3.2. Gastos de manutención	40
3.2.1. Desplazamientos en territorio español	41
3.2.2. Desplazamiento fuera del territorio español	43
3.2.3. Ticket restaurante	45
3.3. Gastos de estancia.	48
3.4. Contabilización	49
4. OTRAS CUESTIONES RELATIVAS A LAS DIETAS Y ASIGNACIONES DE VIAJE	51
4.1. Supuestos especiales: dietas exentas y el régimen de excesos.	52
4.2. Necesariedad de la existencia de vínculo laboral: teoría de la dependencia. . . .	55
4.3. Distinción con figuras afines: los gastos suplidos y los gastos de representación. .	59
4.4. Retraso en el abono de las dietas y demás asignaciones: imputación temporal . .	62
4.5. Asignaciones globales para dietas y gastos de viaje	66
4.6. Desplazamiento y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses	68

4.7. Justificación y carga de la prueba de la realidad del desplazamiento	70
4.8. Asignaciones por gastos de viaje y desplazamientos a personas que no tienen relación de dependencia (administradores, altos directivo, etc.)	80
4.9. Incidencia en el IS de las asignaciones por gastos de viaje y desplazamientos . .	85
4.10. Incidencia en el IVA de las asignaciones por gastos de viaje y desplazamientos. .	89

ANEXO I. CASOS PRÁCTICOS

Falta de justificación de dietas por parte de los trabajadores	95
Actividad profesional como abogado de forma autónoma: diversas cuestiones relativas al IRPF	97
Deducibilidad de gastos de viaje por un autónomo	103
Dietas y asignaciones para gastos de viajes: reglas especiales de carácter dependiente.	105
Traslado del puesto de trabajo a domicilio distinto. Cálculo del ingreso íntegro computable	109
Trabajadores desplazados: dietas y tributación del exceso de salario	111
Legislación sobre el tratamiento de las dietas a efectos de cotización y tributación . .	117

ANEXO II FORMULARIOS

Carta de solicitud de abono por parte de la empresa de gastos de viaje y dietas . . .	123
Acuerdo para el desplazamiento de trabajador	125
Recurso de alzada contra acta de liquidación de cuotas de la inspección de trabajo (inclusión dentro de la base de cotización cantidades abonadas en concepto de dietas y gastos de desplazamiento).	127
Orden empresarial de desplazamiento (formación en centro de trabajo distinto al acordado).	137

1.

CONCEPTO DE DIETAS Y ASIGNACIONES PARA GASTOS DE VIAJE

Dentro de las diferentes fuentes de renta que convergen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una de las que más problemáticas y suspicacias genera son las dietas y asignaciones para gastos de viaje.

Para dar una primera aproximación al concepto de dieta, donde englobamos todos aquellos gastos relativos al viaje de los trabajadores, debemos hacer mención del contenido del artículo 40.6 del Estatuto de los Trabajadores (ET) en donde, al tratar la movilidad geográfica de los trabajadores, se recoge el siguiente concepto de dieta:

«6. Por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción, o bien por contrataciones referidas a la actividad empresarial, la empresa podrá efectuar desplazamientos temporales de sus trabajadores que exijan que estos residan en población distinta de la de su domicilio habitual, abonando, además de los salarios, los gastos de viaje y las dietas.

El trabajador deberá ser informado del desplazamiento con una antelación suficiente a la fecha de su efectividad, que no podrá ser inferior a cinco días laborables en el caso de desplazamientos de duración superior a tres meses; en este último supuesto, el trabajador tendrá derecho a un permiso de cuatro días laborables en su domicilio de origen por cada tres meses de desplazamiento, sin computar como tales los de viaje, cuyos gastos correrán a cargo del empresario.

Contra la orden de desplazamiento, sin perjuicio de su ejecutividad, podrá recurrir el trabajador en los mismos términos previstos en el apartado 1 para los traslados.

Los desplazamientos cuya duración en un periodo de tres años exceda de doce meses tendrán, a todos los efectos, el tratamiento previsto en esta ley para los traslados».

De este modo, nos encontramos que la dieta tiene las siguientes **características**:

- Es una contraprestación abonada por la prestación de servicios del trabajador fuera del lugar habitual de trabajo.
- Se devenga en el momento en que se realiza el desplazamiento.
- Puede devengarse de manera periódica o espontánea, ya que la empresa únicamente tiene la obligación de comunicar la realización de los desplazamientos con cinco días laborables de antelación.
- El desplazamiento y, por tanto, la extensión del abono de las dietas es ilimitado.

No obstante, parece desprenderse de una lectura literal del precepto que estas asignaciones únicamente se devengarán a consecuencia de un desplazamiento cuya temporalidad implica la intención de residencia, es decir, de permanencia en el tiempo en otro lugar.

Nada más lejos de la realidad. **El devengo de las dietas se produce en el momento en que se lleva a cabo el desplazamiento**, pero este puede deberse a, por ejemplo, la asistencia a una reunión en horario laboral fuera o dentro del municipio que determina la necesidad para el trabajador de incurrir en una serie de gastos en los que, por su habitual laboralidad, no debiera haber incurrido. A modo de ejemplo, si un trabajador necesita asistir a una reunión con un cliente y para llegar hasta el lugar de la reunión necesita de transporte, público o privado, propio o ajeno, y, por el horario de la reunión, se hace necesario que el trabajador almuerce fuera de las oficinas o de su residencia habitual; se devengarán dietas por ambos conceptos, el de transporte y el de manutención.

Por otra parte, debemos destacar las figuras de comerciales, visitantes médicos y otros, ya que, debido a su particular desarrollo de la relación laboral, la doctrina y jurisprudencia ha ido perfilando el concepto de dietas para estos trabajadores. Del mismo modo, debemos citar de manera diferenciada a los administradores y socios que pueden no incardinarse dentro de una relación laboral ordinaria y, por tanto, no perciben rendimientos del trabajo lo que supone dificultades a la hora de hablar de las dietas y su exención en las retribuciones que estos reciben. Por este motivo, el desarrollo de este punto va a realizarse enfocándose de manera exclusiva en la **fiscalidad de las dietas en el IRPF de un trabajador subordinado a una relación laboral común**, dejando de lado las situaciones especiales derivadas de las dietas que puedan percibir otro tipo de figuras reconocidas en el ámbito laboral cuya fiscalidad difiere del general de los trabajadores.

Sin entrar en mayor profundidad en el concepto de dieta porque ello implicaría entrar en el terreno de lo estrictamente laboral y desviarse del estudio de su fiscalidad, dentro de las dietas que un trabajador puede percibir podemos encontrar las siguientes:

- Dietas por desplazamientos.
 - Si se realiza en transporte público: billetes de tren, avión, autobús, bono de transporte público, *ticket* transporte, etcétera.
 - Si se realiza en un medio privado, propio del trabajador o ajeno —vehículo de empresa, alquilado o cualquier otra modalidad en donde los gastos sean soportados por el trabajador—:
 - ♦ Combustible.
 - ♦ Peajes.
 - ♦ *Parkings* y estacionamientos en general.
- Dietas por estancia.
 - Gasto realizado en hoteles, hostales o cualquier otro alojamiento.
- Dietas por manutención.
 - Gasto incurrido en la manutención del trabajador que se encuentra fuera del lugar de trabajo en establecimientos hosteleros.

Por supuesto, las discrepancias existentes entre Administración y administrado no han versado tanto en las cuestiones jurídicas relativas a su calificación como dietas, sino sobre una cuestión mucho más directa y palpable: su justificación.

Es habitual que este tipo de gastos, aun habiéndose producido la realidad del desplazamiento, estancia o manutención, no determinen un presupuesto de hecho irrefutable por el mero hecho de haberse consignado en la autoliquidación correspondiente de la empresa o trabajador. Por tanto, existe obligación de justificar el gasto, tal y como determina el artículo 105 de la LGT al disponer lo siguiente:

«1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria».

1.1. Introducción a la fiscalidad de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

Analizando lo hasta ahora mencionado, debemos percatarnos de que las dietas tienen un claro concepto indemnizatorio, es decir, pretenden sufragar los gastos en los que incurre un trabajador con motivo de su salida de la oficina, taller, fábrica o cualquier otro centro de trabajo para la realización de actividades laborales o empresariales. No tienen, por tanto, la consideración de renta relacionada con el abono de un sueldo o salario, sino que ya el propio artículo 17 de la LIRPF las desliga de dicho concepto al disponer que:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

(...)

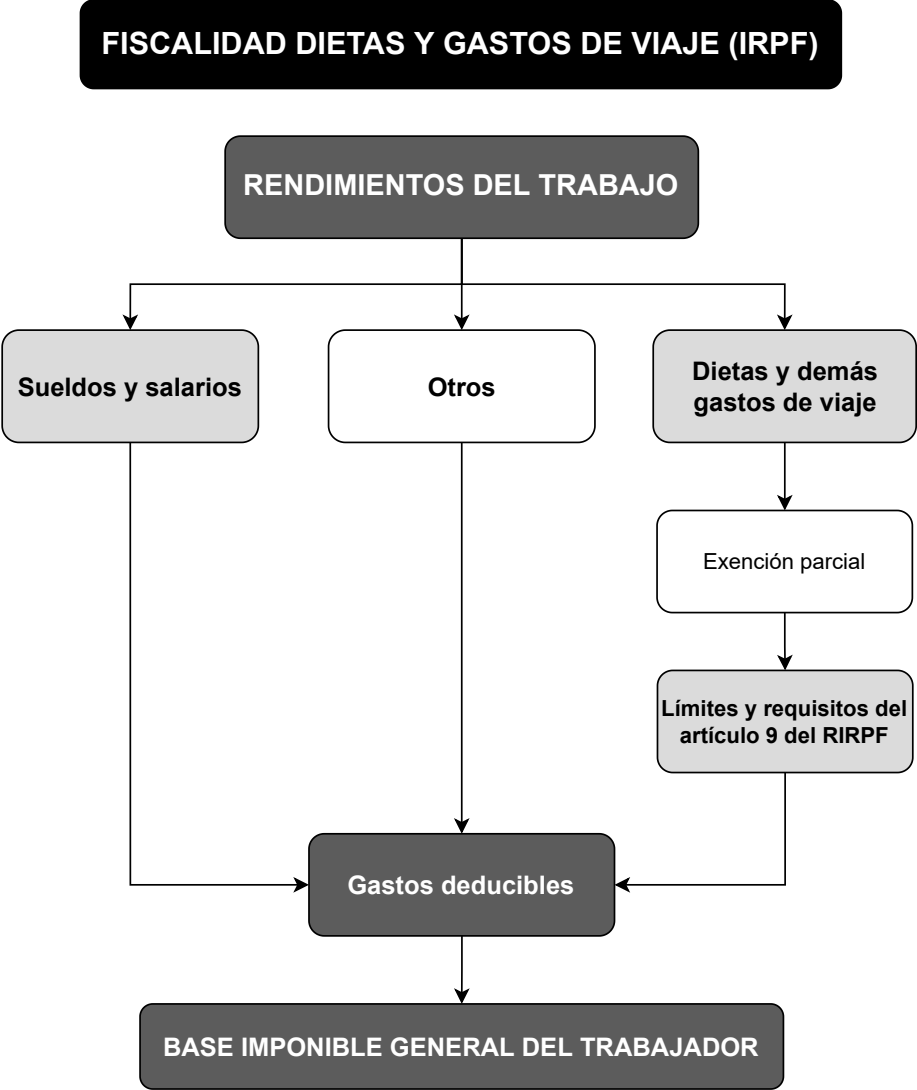
d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan».

Por consiguiente, aun teniendo su origen en una relación laboral o que puede incardinarse dentro de la relación que existe entre administradores y socios de una empresa con esta, se desligan del concepto de sueldos y salarios para formar una categoría propia. Esta calificación jurídica tiene fuertes incidencias en los ámbitos laborales y fiscales ya que, aunándolo a su naturaleza indemnizatoria, ha determinado su exención tanto en el IRPF del trabajador como en la cotización a la Seguridad Social.

Por supuesto, la **exención de este tipo de rentas no es total**, ya que no establecer límites y requisitos a ellas supondría abrir una puerta, no menuda, al fraude

fiscal; al abono de sueldos y salarios a través de esta figura permitiendo considerar como renta exenta cuantías que no son tales, ya que su naturaleza no se corresponde con la de las dietas y demás asignaciones para gastos de viaje.

Partiendo de estas consideraciones iniciales y sin entrar en mayor profundidad por pretender dar una primera aproximación sencilla a la fiscalidad de las dietas, resumimos su liquidación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como sigue:



1.2. La cotización a la Seguridad Social

¿Cómo cotizan a la Seguridad Social las dietas y asignaciones para gastos de viaje?

Como el resto de cuestiones del ámbito laboral, todo lo relacionado con la percepción de emolumentos por parte de un trabajador, tiene una repercusión fiscal que variará en función de la naturaleza de la renta —sueldos y salarios, rentas en especie, dietas, etcétera—.

Una de estas cuestiones, a la que ya hemos hecho referencia, es la consideración de las dietas y demás asignaciones de viaje como un supuesto de renta parcialmente exenta en el IRPF del trabajador que las percibe.

Esta exención deriva de la consideración de la renta como un abono al trabajador de una cuantía por él ya pagada, en el desarrollo de sus obligaciones laborales, actuando como medio intermediario de pago.

Importante esta consideración que se hace del trabajador como mero mediador de pago en los supuestos de abono de cantidades en concepto de dietas, ya que es esta y no otra la regla general que permite diferenciar una renta en especie abonada al trabajador de una dieta. Nos explicamos, la definición de renta en especie contenida en el artículo 42.1 de la LIRPF establece que:

«1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria».

Ante esta definición que se ofrece, el concepto de dietas parecería encajar porque:

1. Se realiza una utilización, consumo u obtención de un bien o derecho.
2. Esta se realiza a título gratuito.
3. Se determina como un supuesto de renta, independientemente de que esta se perciba en especie o a través de contraprestación dineraria.

A TENER EN CUENTA. En caso de que el trabajador perciba una cantidad monetaria, la «renta en especie disfrutada» no será tal, sino que las cantidades percibidas serán consideradas como rendimientos íntegros del trabajo en concepto de sueldos y salarios percibidos.

La confusión al hablar de unas y otras es normal, ya que versan sobre cuestiones muy similares sino idénticas. Imaginemos un trabajador que se desplaza de Galicia a Madrid para realizar allí un trabajo. Si el desplazamiento se realiza por, imaginemos, una semana y a este se le abona una habitación de hotel y las comidas de esos días, estaremos ante una retribución por dietas que, mientras no

FISCALIDAD DE LAS DIETAS Y ASIGNACIONES PARA VIAJES

PASO A PASO

La presente guía centra su estudio en las particularidades que presentan las compensaciones que reciben los trabajadores por los desplazamientos que deben realizar en el desarrollo de sus obligaciones laborales, lo que comúnmente se conoce con el nombre de «dietas». El concepto de dietas engloba tanto los gastos incurridos por el propio desplazamiento, como los de manutención del trabajador y, por supuesto, los gastos de estancia.

Además de llevar a cabo un estudio general de la figura, se ahonda en cada una de las partidas que componen el concepto, se lleva a cabo un estudio de la doctrina y jurisprudencia que ha ido perfilando cuestiones tan relevantes como la carga de la prueba o la justificación documental y, por último, se realiza un sucinto análisis de sus efectos tanto en el IVA como en el Impuesto sobre Sociedades.

Para conseguir dotar a la obra de un eminente contenido práctico, se desarrollan casos relevantes para la materia y se incluyen formularios relacionados, además, se lleva a cabo la incorporación de esquemas explicativos, cuestiones de interés y resoluciones tanto administrativas como judiciales de relevancia.



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

Nacido en Barcelona el 2 de abril de 1957. Es diplomado en Ciencias Empresariales, licenciado en Administración y Dirección de Empresas y doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Miembro de la Real Academia Europea de Doctores. Expresidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Profesor de la UPF y director académico del Máster de Fiscalidad de la UPF Barcelona School of Management. Autor de diversos libros y publicaciones, entre otros, *IVA, subvenciones y regla de prorrata* y *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Colaborador en diversos medios de comunicación y blogs.



www.colex.es



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-435-4



9 788413 594354