

En los próximos capítulos vamos a examinar la regulación fiscal y contable de las dietas y asignaciones para gastos de viaje, y más concretamente, los gastos de locomoción, manutención y estancia.

Por tanto, lo primero que debemos destacar es que se trata de distintas categorías de gastos.

Por lo general (no en un sentido jurídico) locomoción lo asociamos con el transporte y el desplazamiento de un lugar a otro.

Igualmente manutención lo asociamos principalmente con las comidas y cenas normales que debe realizar cualquier persona a diario, y por tanto, en la materia tratada, también el empleado que viaja por razones de trabajo.

Estancia, en términos coloquiales, cuando se habla de dietas y gastos, se asocia con la pernocta, es decir, el hecho de pasar la noche fuera del domicilio habitual del trabajador.

Aquí nos encontramos con otra nota característica de este tipo de dietas y gastos, son para y del trabajador, es decir, para aquella persona que realiza un trabajo por cuenta ajena. En un capítulo propio se analizará la posibilidad de que los profesionales (coloquialmente autónomos) perciban dietas. En cualquier caso ya adelantamos que aquella persona física que realice una actividad profesional y que declare en el Impuesto la Renta las Personas Físicas sus rendimientos dentro del apartado de actividades económicas no podrá imputarse dietas y gastos. Y ello porque este concepto se vincula exclusivamente para los rendimientos del trabajo de aquellas personas que realizan una actividad por cuenta ajena (para otros). Tampoco puede obviarse que existen personas que de facto prestan servicios a determinadas empresas como si de empleados se trataran, aunque no disponen propiamente de contrato laboral, sino que prestan sus servicios en forma de colaboración mercantil. Son supuestos en los que la empresa no cotiza a la seguridad social por estos trabajadores, donde en muchos casos sí que concurrirán las notas de

dependencia y ajenidad, y que, por tanto, serían ejemplos de relaciones laborales encubiertas. A pesar de ello, debe destacarse que a estos colaboradores mercantiles no les será de aplicación el régimen de dietas exoneradas previsto en la Ley del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y en su Reglamento.

Todos estos gastos se van a analizar durante los siguientes capítulos, su calificación como rendimientos del trabajo, así como su repercusión en los rendimientos del trabajador, determinándose en qué casos deben declararse en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y en cuáles no.

Una primera aproximación debe dejarnos la idea clara de que no todas las dietas y gastos están exonerados de tributar en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, como a veces, erróneamente, se cree. Ciertas percepciones (dietas y gastos de viaje) recibidas del empresario serán consideradas rendimientos del trabajo y habrá que tributar por ellas.

Por el contrario, otras no serán rendimientos del trabajo, como ciertas dietas y asignaciones para gastos de viaje, y concretamente, los gastos de locomoción, manutención, y estancia, **con los límites que se establecen** en el Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas. En este punto, genera dudas si técnicamente es apropiado manifestar que las dietas del artículo 9 que quedan exoneradas son rendimientos del trabajo. El art. 17.1.d) de la Ley del Impuesto sobre las Personas Físicas, establece cuáles son los rendimientos del trabajo. E incluye las dietas, excepto las definidas por el propio Reglamento de la Ley. Por tanto, puede interpretarse que las que cumplan los límites reglamentarios no se consideran rendimientos del trabajo, o bien que sí son rendimientos del trabajo, pero simplemente se exceptúan de tributación.

Estas dietas y gastos también aplican, por ser considerados rendimientos del trabajo, a aquellas personas que tienen relación laboral especial, o de carácter dependiente, toda vez que sus retribuciones también se consideran rendimientos del trabajo. Nos referimos concretamente a relaciones

laborales especiales, aquellas en las que subsisten las características de dependencia y ajenidad (predominantes en una relación laboral común) pero de forma muy atenuada, como, por ejemplo, las reguladas específicamente para abogados, agentes comerciales, alta dirección, artistas o deportistas, entre otros. La Administración se ha pronunciado sobre aquellas relaciones que se encuadran dentro de estas características, determinando que serán relaciones laborales de carácter especial todas aquellas que vienen recogidas en el art. 2.1 de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Así lo especifica en la consulta vinculante V1159-05 de 16 de junio de 2005. Así mismo es de aplicación al trabajador autónomo económicamente dependiente (conocido también con la abreviatura TRADE). El TRADE es una figura intermedia entre el trabajador dependiente y el trabajador autónomo, que toma de ambas figuras de sus elementos delimitadores. De tal forma que cuenta con los medios materiales o de cualquier otro tipo para prestar su actividad; ejecuta una actividad propia, concreta y específica; organiza, dirige y controla, de forma independiente el desarrollo de su propia actividad y asume las eventuales responsabilidades y riesgos de la realización de dicha actividad. Junto con estos elementos, aparecen dos características definitorias del trabajador autónomo dependiente. En primer lugar la actividad a la que se dedique tiene que desarrollarse de forma continuada, coordinada y predominante para un solo cliente del que tiene que depender económicamente siendo por tanto su principal fuente de ingresos, por lo menos el 75%. En segundo lugar se caracteriza por no tener personal por cuenta ajena a su servicio, es decir no puede ser empleador.

En la materia analizada también debe destacarse que el Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio, establece una serie de indemnizaciones por distintos conceptos, entre ellos dietas, indemnizaciones por residencia habitual y gastos de viaje.

De acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto, ámbito de aplicación- el mismo será de aplicación a:

- a) *El personal, civil y militar, que presta servicios en la Administración General del Estado y los Organismos públicos vinculados o dependientes de ella.*
- b) *El personal al servicio de la Seguridad Social.*
- c) *El personal al servicio de los Organismos públicos previstos en las disposiciones adicionales novena y décima de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.*
- d) *Los miembros de las Carreras Judicial y Fiscal y el personal al servicio de la Administración de Justicia, tal y como prevé su legislación específica.*
- e) *El personal al servicio de las Corporaciones locales, tal y como prevé su legislación específica.*
- f) *El personal al servicio de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.*

A efectos prácticos, debe destacarse que las asignaciones que se perciban por dichas personas tendrán el mismo régimen fiscal que el prevenido en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para cualquier otro trabajador. Esto es, aquellos abonos que perciban para compensar gastos de locomoción, de estancia o manutención, se registrarán de igual modo al que se estudiará en los próximos capítulos, sin ninguna especialidad.

Finalmente, en la presente obra, no sólo se analizarán las consecuencias de estas dietas y gastos para el trabajador, también se analizará la repercusión que tiene para la empresa otorgar estas dietas y gastos.

Para el empleador (la empresa) estos gastos y dietas van a ser habitualmente gasto contable, y también fiscal, siempre que en términos del Impuesto sobre Sociedades sean deducibles. Se dedica también un capítulo específico a explicar la deducción por la empresa de estos gastos en su declaración del Impuesto sobre Sociedades. Obviamente se tienen que cumplir ciertas condiciones establecidas por la Ley del Impuestos de Sociedades para su deducción, las principales, que los gastos (dietas y

gastos) estén documentados, y que estén justificados, es decir, que sean un gasto necesario para la actividad de la empresa.

En capítulo específico se analizarán las obligaciones del empleador de practicar retención, o no, según sea el caso. Sí que debe destacarse desde ahora que en algunos supuestos estos gastos no están sujetos a retención.

No obstante, lo anterior, en aquellos supuestos que no deba practicarse retención, la empresa sí que estará obligada a reflejar la cuantía de estas dietas en el resumen tributario, modelo anual (modelo 190) que el empleador debe presentar telemáticamente cada año ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (coloquialmente Agencia tributaria o Hacienda).

Obviamente en caso de que estos gastos y dietas no cumplan todas las condiciones para ser consideradas exentas, la empresa estará obligada a practicar su retención e ingreso en la Agencia tributaria. En caso de no hacerlo así será responsable de no haber retenido y/o ingresado (son dos obligaciones tributarias autónomas, aunque casi insolubles, una la de practicar la retención, y otra, la de proceder a su ingreso). Debe insistirse en que incluso en aquellos casos en que estas dietas estén consideradas como exoneradas de gravamen, y por tanto no sea necesario retener, la empresa estará igualmente obligada a informar a la Agencia tributaria sobre ellas en el modelo resumen anual.

**PRINCIPAL NORMATIVA
FISCAL DE INTERÉS**

La normativa más relevante de aplicación a las dietas y gastos de viaje es la que se detalla a continuación:

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En adelante Ley de IRPF o simplemente LIRPF.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. En adelante Reglamento de IRPF o RIRPF.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. También nombrada en la presente obra como LIS.
- Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley de IVA o LIVA).
- Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

Destacamos a continuación algunos artículos especialmente relevantes de la normativa citada:

LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DE IRPF

Artículo 17 Rendimientos íntegros del trabajo

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.
- b) Las prestaciones por desempleo.
- c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- 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.**
- e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la *Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre*, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.
- f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación

fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. La imputación fiscal no tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro en los que se cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el *artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores*.

Artículo 42 Rentas en especie

- 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.

- 2.** No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:
 - a)** La entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a

cada trabajador, de 12.000 euros anuales, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

- b)** Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- c)** Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.
- d)** La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
- e)** Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.
- f)** Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:
 - 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
 - 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

- g) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.
- h) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 43 Valoración de las rentas en especie

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor a partir del 1 de enero de 1994, el 5 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación de los mismos el 50 por ciento de aquél por el que deban computarse a

efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En estos casos, el porcentaje será del 5 por ciento.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Letra a) del apartado 1.º del número 1 del artículo 43 redactada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno del artículo 4 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica («B.O.E.» 28 diciembre). *Vigencia: 1 enero 2013 Efectos / Aplicación: 1 enero 2013*

- b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

- c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.

- d) **Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que gravan la operación, las siguientes rentas¹:**

Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.

Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador. La valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado lo dispuesto en la letra a) del número 1.º de este apartado.

- e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su

1. Letra d) del apartado 1.º del número 1 del artículo 43 redactada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado dos del artículo 4 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica («B.O.E.» 28 diciembre). Vigencia: 1 enero 2013 Efectos / Aplicación: 1 enero 2013.

importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.

- f) No obstante lo previsto en los párrafos anteriores, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

- 2.^o Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 de esta Ley.

- 2.** En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.