

# LA DOCUMENTACIÓN DE LAS DIETAS COMO REQUISITO PARA SU DEDUCCIÓN DE LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

*Documentation of travel expenses and allowances as a requirement  
for deduction from the Social Security contribution*

FRANCISCO VIGO SERRALVO\*

Universidad de Málaga, España

## RESUMEN

En estas líneas afrontamos una cuestión bastante concisa y de eminente carácter práctico: la relativa a la forma de acreditar el carácter extrasalarial de los importes abonados en concepto de dietas para poder deducirlos de la cotización a la Seguridad Social. Sobre este preciso particular existe hoy día disparidad de criterios en el seno de nuestra doctrina judicial contencioso-administrativa. Desde el punto de comunión que es la presunción de salariedad de todas las percepciones abonadas en el marco de una prestación de servicios laborales, la escisión se produciría entre aquellas salas de apelación que estiman que para desmontar tal presunción se requiere una prueba inequívoca de la realidad y el importe del gasto soportado por el trabajador, y aquellas otras que dictaminan que tal obligación probatoria se satisfaría al demostrar la realidad del desplazamiento, presumiendo que, ocurrido este, se habrán generado se suyo los correspondientes gastos de movilidad, manutención y, en su caso, pernocta. En este trabajo, tras exponer sumariamente el marco jurídico de referencia, nos acercaremos a este debate judicial, analizaremos las dos posturas que en este coexisten y mostraremos la incidencia práctica que tendría la prevalencia de un criterio u otro.

Palabras clave: Dietas, asignaciones, cotización, Seguridad Social, prueba.

## ABSTRACT

*In these lines we face a rather concise and eminently practical question: the way of accrediting the extra-salary nature of the amounts paid in diets to be able to deduct them from the Social Security contribution. On this particular point today there is a disparity of criteria within our contentious-administrative judicial doctrine. From the point of communion that is the presumption of salary of all the perceptions paid in the framework of the provision of labor services, the split would take place between those appeal rooms that consider that to dismantle such presumption an unequivocal evidence of reality is required and the amount of the expense borne by the worker, and those others that dictate that such evidentiary obligation would be satisfied by demonstrating the reality of the displacement, assuming that, once this has occurred, there will be the corresponding expenses for mobility, maintenance and, in its case, stay. In this work, after summarizing the legal framework of reference, we will approach this judicial debate, we will analyze the two positions that coexist in this and we will show the practical incidence that the prevalence of one criterion or another would have.*

Keywords: Travel expenses, allowances, contribution, Social Security, evidence.

\* **Correspondencia a:** Francisco Vigo Serralvo. Facultad de Estudios Sociales, Av. Francisco Trujillo Villanueva, n.º 1, Despacho 3-78, 29010-Málaga (España) – [fv@uma.es](mailto:fv@uma.es) – <https://orcid.org/0000-0003-0437-1565>

**Cómo citar:** Vigo Serralvo, Francisco. (2020). «La documentación de las dietas como requisito para su deducción de la cotización a la Seguridad Social»; *Lan Harremanak*, 43, 156-174. (<https://doi.org/10.1387/lan-harremanak.21731>).

Recibido: 18 mayo, 2020; aceptado: 21 mayo, 2020.

ISSN 1575-7048 - eISSN 2444-5819 / © 2020 UPV/EHU



Esta obra está bajo una licencia  
Creative Commons Atribución 4.0 Internacional

## 1. Introducción

El título que se escoge para este artículo quizás resulte expresivo de la vocación de concisión que lo mueve, estando dirigido a tratar de clarificar —en la medida que la normativa y la doctrina judicial así lo permite— una cuestión bastante precisa: la relativa a la forma de justificar documentalmente por parte de la empresa los gastos y suplidos en los que ha incurrido el trabajador en el desempeño de su labor para exonerarlos de su cotización a la Seguridad Social. Para acotar más el interrogante de partida, diremos que lo que aquí buscamos determinar es: 1) si la empresa está obligada a documentar —v.gr. mediante tickets o facturas— el importe de las dietas abonadas cuya deducción de la base de cotización a la Seguridad Social pretende; o si, por el contrario, 2) bastaría únicamente con probar —de cualquier forma válida en Derecho— la realización del desplazamiento que generó el devengo de la dieta, abonando al trabajador un importe fijo —normalmente determinado por la negociación colectiva— y quedando este deducido de la base de cotización siempre que se encuentre comprendido dentro de los márgenes normativamente exentos de cotización.

A tal cuestión, que puede parecer doctrinalmente menor, le atribuimos no obstante cierta relevancia práctica, especialmente para ciertas actividades económicas, como la del transporte de mercancías o personas, en las que el importe de estos conceptos puede llegar a alcanzar volúmenes considerables. Obsérvese que decantarnos por una u otra forma de documentación conlleva para las empresas importantes diferencias de gestión burocrática. Cada una de estas opciones incorporan además sus respectivas ventajas e inconvenientes. La segunda de las alternativas expuestas, la que solo exigiría acreditar la existencia del desplazamiento, resulta mucho más flexible para empresas y, también, no se puede negar, para los trabajadores, en la medida que estos quedan exonerados de conservar la documentación de sus gastos en misión y de informar de los mismos a su empleador. Esta opción sin embargo no garantiza una perfecta coincidencia entre el gasto real y el importe en concepto de dietas deducido de la cotización. La otra de las alternativas expuestas sí supera este déficit de transparencia en la medida que solo admite la deducción de aquellos importes cuya realidad se acredite fehacientemente, aunque para ello imponga a las empresas una prolija gestión documental y exija una rendición de cuentas por parte del trabajador más exhaustiva.

Habiendo así dos intereses en liza, flexibilidad de gestión y transparencia en la cotización a la Seguridad Social, la opción por la que apriorísticamente deberíamos decantarnos bien sería la que garantiza de mejor modo el segundo de estos, en la medida que afecta a la eficacia de la acción recaudatoria que, como es sabido, es una cuestión de orden público. El tema sin embargo presenta algunas aristas. En este sentido, encontramos en la negociación colectiva disposiciones que establecen que el derecho al devengo de las dietas nace con el mero despla-

zamiento, sin necesidad de acreditar la realidad del gasto y su importe. En multitud de ocasiones, el convenio colectivo aplicable obliga al empresario a abonar unos importes fijos en concepto de dietas en función del tipo de desplazamiento que el trabajador realice, sin poder supeditar dicho abono a la acreditación documental del desembolso por parte de este. El empresario así no puede exigir al operario ningún tipo de resguardo o factura demostrativa de los gastos en los que habría incurrido para proceder a su compensación. Obviamente, en estos casos, la empresa no estará en disposición de acreditar fehacientemente la realidad e importe de dicho gasto ante la Tesorería de la Seguridad Social y, por tanto y de seguir el primero de los criterios enunciados, no podría deducirlo de la base de cotización.

En lo que sigue trataremos de desgranar los elementos normativos esenciales de esta controversia y comprobar cómo la misma ha sido tratada judicialmente. Adelantamos desde un inicio que existe sobre esta particular disparidad de criterios en el seno de nuestra doctrina forense, generándose una indeseable situación de inseguridad jurídica que afecta negativamente a la gestión económico-administrativa ordinaria de las relaciones laborales.

## 2. Aclaración terminológica

Con carácter previo a exponer los que aquí nos incumbe debe efectuarse una breve precisión terminológica e indicar qué estamos entendiendo aquí por *dietas*. Y es que, si bien en un registro ordinario la voz dieta opera como sinónimo de manutención<sup>1</sup>, en la jerga jurídica —y, más concretamente, en la iuslaboralista— este término ha adquirido un significado más amplio, comprensivo de diferentes elementos más allá de los propiamente alimenticios. En efecto, aunque la multivocidad con la que la normativa se refiere a las dietas impide tratar esta figura como un concepto jurídico determinado<sup>2</sup>, puede decirse que en su uso más extendido subsume los diferentes importes compensa-

---

<sup>1</sup> Así, en la segunda de las acepciones de la RAE se define la dieta como el «conjunto de sustancias que regularmente se ingieren como alimento».

<sup>2</sup> Como botón de muestra de esta imprecisión semántica podemos referirnos al uso del término dieta que se hace *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*. Aunque luego nos volveremos a referir a esta norma, ahora solo señalamos que algunas veces utiliza el término dieta para referirse a los gastos estrictamente alimenticios, y en otras ocasiones para abarcar todos los tipos de gastos que se generan durante el desplazamiento, inclusive los de locomoción y estancia. Así, su art. 9 se intitula «dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia». El uso de la copulativa «y» sugeriría que las dietas son una figura autónoma del resto de asignaciones que allí se mencionan. Sin embargo, en otros preceptos, como el art. 45.1.1.º, se refiere a las «dietas por manutención», y en otros, como el art. 75.3.a, distinguirá entre «dietas y otros gastos de desplazamiento».

torios que la empresa abona al trabajador en razón de los gastos en los que este incurre cuando desempeña su labor fuera del lugar de trabajo habitual<sup>3</sup>. Así, en estas páginas vamos a emplear el término dieta para referirnos a las asignaciones de manutención, alojamiento y estancia abonadas por el empresario al trabajador cuando este es desplazado, siempre que el desplazamiento obedezca al desempeño de servicios laborales y tenga carácter coyuntural, *id est*, no permanente o definitivo<sup>4</sup>. La justificación teleológica de esta figura conectará así estrechamente con el rasgo de ajenidad en los riesgos y en los medios que caracteriza las relaciones laborales ordinarias, imputando al empresario todos aquellos gastos generados por el devenir de la actividad empresarial. Tomando una definición clásica pero vigente de la Sala de lo Social de nuestro Tribunal Supremo contenida en su sentencia núm. 932/1967 de 6 de febrero, cabría caracterizar a la dieta como:

Aquella retribución de carácter irregular que se debe al productor cuando para la prestación de su servicio ha de trasladarse a lugar distinto al del habitual trabajo o de su residencia, como compensación a la mayor dificultad o incomodidad en la tarea o al perjuicio económico que sufra por tener que estar y permanecer fuera de su casa, lo que supone un quebrantamiento en la economía familiar, con independencia de los gastos de traslado y suplidos abonables.

### 3. Régimen jurídico y planteamiento de la controversia

No es este estudio sobre el régimen jurídico de la cotización a la Seguridad Social de las percepciones extrasalariales. Sobre tal extremo estimamos que existen trabajos que ofrecen análisis muy solventes —sobre todo aquellos de carácter técnico, como los mementos<sup>5</sup> y las guías institucionales de la Seguridad

<sup>3</sup> Por ello se ha entendido que es necesario para el devengo de las dietas la existencia de un centro de trabajo habitual, requisito que se vería incumplido en aquellos contratos de temporales de obra y servicio determinado. En tal sentido, sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los TSJ de Cataluña (sección 2.ª) núm. 219/2005, de 16 febrero (JUR 2005\172904) y Andalucía, Sevilla (sección 2.ª) núm. 1050/2013 de 19 de septiembre de 2013 (JUR 2014\49346). Como en este mismo sentido ha señalado la doctrina científica: «Se entiende, en definitiva, que no concurre uno de los requisitos consustanciales al concepto de dieta, cual es, la necesidad de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto, puesto que con carácter general la obra o servicio determinado tienen una radicación física concreta del lugar de prestación de servicios, es decir, un centro de trabajo fijo». Llompert Bennassar (2019: 91).

<sup>4</sup> «Si el trabajador es contratado desde el principio para prestar servicios en un concreto centro de trabajo o si, habiendo sido contratado para un centro, es desplazado definitivamente a otro distinto, no tiene derecho a percibir dietas por desplazamiento, puesto que no hay desplazamiento alguno». STSJ de Castilla y León, Valladolid (Sala de lo Social, Sección 1.ª) Sentencia de 9 marzo 2016 (JUR 2016\62048).

<sup>5</sup> Aquí se usa como referente el *Memento Salario y Nómina 2020* (AAVV), Francis Lefebvre, 2020, (versión electrónica), marginales 5250 a 5254.

Social<sup>6</sup>—. No obstante lo anterior, sin mover la vista de la cuestión que nos proponemos clarificar, conviene introducir algunas líneas en las que nos refiramos someramente a ciertos preceptos normativos ineludibles.

En lo que aquí nos atañe, el aspecto más relevante de su configuración jurídica será su exclusión de la base de cotización a la Seguridad Social como consecuencia de su ya señalado carácter extrasalarial o indemnizatorio. Así se encarga de enunciarlo el artículo 147.2.b del *Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social* (de aquí en adelante, LGSS) al afirmar que quedan excluidas de la base de cotización «las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto [...] así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia». Se trata, en todo caso, de una exclusión limitada, en la medida que esta misma disposición, *in fine*, remite a la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar los importes que estarían exentos de cotización. Esta técnica de norma en blanco o de remisión se reproduce sin alteraciones en el art. 23.2 del *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* (en lo que sigue, RCSS). Si acudimos a la norma a la que nos remiten sendos preceptos, *id est*, al *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo* (RIRPF, en adelante) comprobaremos que la excepción de gravamen de los gastos de desplazamiento, manutención y pernocta aparece limitada a unos determinados importes. A título ilustrativo, y dejando al margen algunos supuestos especiales relativos al personal público y trabajadores destinados en el extranjero, los importes máximos que en concepto de dietas quedarían excluidos de tributación por IRPF —y por ende, de cotización a la Seguridad Social— serían los siguientes:

- Para los gastos de locomoción, dependerá de si el desplazamiento se ha efectuado o no en transporte público. En el primer caso estará exento el total del importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente (art. 9.2.a RIRPF). Si se ha efectuado en cualquier otro medio de transporte la cantidad exenta se limitará a 0,19 euros por cada kilómetro recorrido (art. 9.2.b RIRPF).

---

<sup>6</sup> A título ejemplificativo, podemos remitir a la *Guía Laboral del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social* —NIPO: 854-19-094-8, Título XIV...— «Derechos y deberes en relación con la Seguridad Social», epígrafe 28.6, cotización (última actualización de contenido el 9 de mayo de 2019). Accesible en [http://www.mitramiss.gob.es/es/Guia/texto/guia\\_14/contenidos/guia\\_14\\_28\\_6.htm](http://www.mitramiss.gob.es/es/Guia/texto/guia_14/contenidos/guia_14_28_6.htm) (último acceso el 10 de mayo de 2020).

- Sobre los gastos de pernocta o estancia, quedará exento el importe que se justifique, teniendo en cuenta en el caso de los conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera esta necesidad de prueba no se da cuando los gastos de estancia no excedan de 15 euros diarios, si es un desplazamiento intranacional, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos al extranjero (art. 9.3.1.º RIPRF).
- En lo que a gastos de manutención se refiere los importes fluctuarán en función de si se trata de un desplazamiento que ha exigido pernocta fuera del domicilio del trabajador o no. En el primero de los casos, las cantidades en concepto de manutención exentas de gravamen ascienden a 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español; o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero (art. 9.3.1.º RIPRF). En el segundo de los casos, en aquellos que se produce la pernocta domiciliaria, los importes de manutención exentos de gravamen se limitan a 26,67 o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente (art. 9.3.2.º RIPRF).

Como decíamos, según los arts. 147.2.b LGSS y 23.2 LCSS, todo abono en concepto de dietas que se enmarque dentro de esos límites quedará excluido de la base de cotización del trabajador. *A contrario sensu*, huelga aclarar, sí formará parte de esta base de cotización el exceso sobre dichos topes. Es decir, en aquellos casos en los que, habiéndose devengado el derecho a dieta, esta se abone en un importe superior a los límites indicados, solo sería la cantidad que exceda de tales límites la que estaría sujeta a cotización —también a tributación por IRPF, aunque eso aquí nos resulte más intrascendente<sup>7</sup>—.

<sup>7</sup> Aprovechamos para señalar, a modo de *excursus*, que la cuestión de la documentación de las dietas también ha generado un importante debate en el ámbito tributario. Allí se discutía quién era el obligado a acreditar la realidad de las mismas para proceder a su deducción en la base del IRPF del trabajador que las percibió; si tal obligación documental incumbía al empresario o al obligado tributario, *id est*, al trabajador. Aunque los términos de dicho debate se separan de la cuestión que nos ocupa, guarda con este tema cierta conexión en la medida que incide en las obligaciones de gestión documental que deben efectuar las empresas que abonen este tipo de suplidos. Esta discusión ha sido resuelta muy recientemente por el Tribunal Supremo, en sentencia de su Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, núm. 96/2020 de 29 de enero 2020 (Rec. 4258/2018) estimando será la empresa la responsable de conservar tal documentación y exhibirla ante una eventual inspección fiscal. Así se lee en su Fundamento Jurídico 5.º: «Prescindiendo del caso concreto, en general, la prueba de la no sujeción corresponde acreditarla al contribuyente. Pero descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se debe alterar la regla general de la carga de la prueba, puesto que conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador [...], pues no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, y la Administración para su acreditación debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral». Para un mayor abundamiento sobre los términos de ese debate *vid.* Banacloche Palao (2020).

Debemos por otro lado señalar un aspecto de esta regulación que será crucial para la cuestión que nos ocupa: ninguno de estos preceptos, ni los arts. 147.2.b y 23.2 LCSS, ni el art. 9 RIPRF al que aquellos nos derivan, recogen la obligación de documentar la realidad del gasto ocasionado, con la salvedad del desplazamiento en transporte público, la pernocta de los profesionales ajenos al transporte por carretera, o la de estos transportistas cuando el gasto por dicho concepto supere los límites indicados. La única exigencia de documentación que se contiene en la precitada normativa se refiere a la necesidad de «acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo» (art. 9.3.a RIPRF *in fine*). Nada se dice, sin embargo, sobre la necesidad de probar el importe del gasto ocasionado. Los límites que allí se estipulan incorporarían, por decirlo así, una presunción de veracidad del gasto acometido una vez que el hecho objetivo que lo justifica —el desplazamiento— sí ha quedado constatado. Intuimos que en la fijación de aquellos límites se han tomado en consideración los precios de mercado y que de esta forma se persigue operar un descargo burocrático sobre el contribuyente al tiempo que se limitan las posibilidades de fraude. Dicho esto, en la medida que la normativa sobre cotización a la Seguridad Social nos remitía en integro a la normativa rectora del IRPF, sin incorporar ningún aditamento sobre prueba o documentación de las dietas, solo cabría extrapolar a ese ámbito lo ya dicho y entender que, con las excepciones antes expuestas, la deducción de las dietas de la base de cotización de la Seguridad Social no exige el soporte documental de estas, sino solo el del desplazamiento que las origina. Esta apreciación, como decíamos, es trascendente y sobre ella volveremos al final.

Dejando consignada esta idea, toca ahora acudir al otro régimen normativo relevante para la cuestión que nos ocupa, el relativo al devengo del derecho a las dietas, que ha sido desarrollado mayormente a través de la negociación colectiva. En efecto, en la legislación laboral general solo encontramos una referencia lacónica a las dietas para afirmar su ya sabido carácter metasalarial (art. 26.2 ET). La autonomía colectiva cuenta así con amplios márgenes de maniobra para estipular los aspectos más minuciosos de su configuración, como puede ser la modalidad de abono —pecuniaria o en especie— sus importes mínimos y máximos, así como las obligaciones documentales por parte del trabajador. Para lo que a nosotros aquí nos concierne, bastará decir que el Tribunal Supremo ha estimado que son admisibles dos formas de hacer satisfacer el derecho a la dieta, ora compensando los gastos acreditados por el operario previa presentación de la correspondiente factura o cualquier otra documentación acreditativa, ora estipulándose cantidades a tanto alzado vinculadas a la concurrencia del hecho objetivo que es el desplazamiento (Sala Cuarta del Tribunal Supremo, sentencias de 2 de octubre de 2007, RCUd núm. 92/2006, RJ 2007\8886; y de 3 de febrero de 2016, RCUd núm. 143/2015, RJ 2016\933). Siendo ambas modalidades de gestión legítimas, el establecimiento de una u otra es una decisión libre para los agentes negociantes.

Huelga aclarar que cuando las disposiciones convencionales sobre las dietas se ajustan a la primera de las metodologías descritas, en la medida que la empresa habrá necesariamente recopilado previamente del trabajador la documentación acreditativa del gasto para proceder a su compensación, esta tendrá plena posibilidad de acreditar la realidad del gasto y su importe ante una eventual actuación inspectora. Esta mayor facilidad probatoria, ya hemos dicho, tiene por contrapartida una intensificación notable de las labores de gestión burocrática en las empresas. También, al menos esa es nuestra percepción, esta forma de operar incide más inquisitivamente en la esfera personal del trabajador, al exigirle un informe constante sobre aspectos de su sueldo no estrictamente esenciales para el desarrollo de la actividad productiva. En cualquier caso, es claro que cuando se regula de esta forma, cuando el convenio supedita el devengo de la dieta a la previa acreditación documental por parte del trabajador, la cuestión que analizamos se torna irrelevante en la medida que la empresa estará en disposición de acreditar no solo la existencia del desplazamiento, sino la realidad e importe de los gastos derivados del mismo que han sido compensados al trabajador<sup>8</sup>.

La controversia se dará por tanto cuando el convenio colectivo, en aras de una mayor flexibilidad, exonera al empresario y al trabajador de la llevanza de una documentación fehaciente de los consumos efectuados por el trabajador, disponiendo que el derecho a dietas se genera con la mera concurrencia del desplazamiento. Esta es sin duda la opción más seguida por la negociación colectiva. Un ejemplo relevante, por la actividad que regula, es el *II Acuerdo general para las empresas de transporte de mercancías por carretera*, del año 2012<sup>9</sup>. Este,

---

<sup>8</sup> A través del espiguelo superficial efectuado por distintos acuerdos colectivos de ámbito estatal, concluiríamos que los que optan por esta forma de compensación de las dietas son ciertamente escasos. En lo que hemos indagado, podemos referir el *Convenio colectivo estatal del ciclo integral del agua (2018-2022)*, cuyo artículo 29 incorpora el siguiente tenor literal: «Los gastos que el personal tenga que realizar por necesidades de la empresa, tales como comidas, dietas, pernoctaciones, desplazamientos, etc. serán compensados por ésta y por las siguientes cantidades mínimas: —Kilometraje en vehículo propio: según tablas anexas. —Pernoctaciones y dietas: por el importe de la factura según las normas internas de cada empresa, en su caso». En algunos casos, esta posibilidad de compensar las dietas se incorpora como una opción facultativa para la empresa. Así y como botón de muestra, el *Convenio colectivo de ámbito estatal para las empresas de mediación de seguros privados para el periodo 2019-2022*, que al final de su art. 40 estipula: «Las empresas podrán elegir entre abonar la cuantía de las dietas fijadas en este convenio o abonar los gastos efectivamente ocasionados al trabajador por el desempeño de sus servicios fuera del centro de trabajo». En este mismo sentido, y como último ejemplo, el artículo 41 del *Convenio colectivo estatal de perfumería y afines* contempla que «las empresas podrán sustituir el sistema de dietas por un sistema de gastos pagados, siempre y cuando los importes a reembolsar sean iguales o superiores a los especificados en el párrafo anterior para las dietas, en cuyo caso las personas trabajadoras vendrán obligadas a justificar todos los gastos efectuados en el viaje o desplazamiento».

<sup>9</sup> Al margen de este, existen otros muchos ejemplos. Como indicábamos en la nota anterior, concluiríamos que la práctica totalidad de acuerdos colectivos optan por esta segunda forma de retribución. A título enunciativo pueden mencionarse el *VIII Convenio colectivo estatal del corcho*

en su art. 38 reconoce el derecho a la dieta «al personal que por causa del servicio se vea obligado a almorzar, cenar o pernoctar y desayunar fuera de la localidad de su domicilio y de la de prestación habitual de su servicio». Es cierto que más adelante este mismo artículo faculta a los convenios colectivos de ámbito inferior a «fijar las circunstancias concretas que darán derecho al percibo de dietas», pero muchos de ellos no introducen ninguna alteración en lo tocante a su constancia documental. Tomando como ejemplo el *Convenio del transporte por carretera de Málaga* —que nos puede resultar particularmente más afín— la única concreción sobre el régimen jurídico de las dietas que introduce (art. 39) se refiere a los importes de las mismas, que se concretan en sus tablas salariales y que estarían en todo caso por debajo de los máximos exentos de cotización que se recogían, por remisión, en el art. 9 RIPRF y que antes hemos extractado parcialmente<sup>10</sup>.

Cierto es, debemos precisar, que las más de las veces este tipo de disposiciones convencionales no incorporan una exoneración explícita del deber de documentar la realidad del gasto. Sin embargo debe entenderse que, al no hacerse ninguna mención a tal extremo, no podría el empresario imponer unilateralmente sobre el trabajador este deber en la medida que ello supondría un trato más desfavorable que el dispensado por la norma negociada. Así al menos lo ha resuelto la Sala de lo Social de nuestro Tribunal Supremo (sección 1.ª) en sentencia núm. 523/2017, 16 de Junio de 2017 (RJ 2017\3056). Incursionando ligeramente en su supuesto litigioso, en este se discutía si la empresa podría exigir de los trabajadores la justificación documental de los gastos de manutención y pernocta cuando la norma convencional no lo preveía expresamente. Concretamente la regulación paccionada aplicable —art. 23.B.2 del *CXIII Convenio de Flota*— reconocía unos importes fijos en concepto de dietas previstos para «la imposibilidad, en el caso de los tripulantes de lanchas de salvamento cuando éstas realicen navegaciones, de regresar al puerto base por razón de los servicios, varadas o reparaciones, para realizar la comida o la cena o pernoctar en el domi-

---

(art. 37.1), el *Registra y publica el VI Convenio colectivo de ámbito estatal para despachos de técnicos tributarios y asesores fiscales* (art. 28); el *Convenio colectivo estatal para las empresas de gestión y mediación inmobiliaria* (art.25); el *XV Convenio colectivo general de centros y servicios de atención a personas con discapacidad* (art. 30) o el *Convenio colectivo estatal de industrias cárnicas del año 2019* (art. 61). Algunos convenios, como el *estatal de tejas, ladrillos y piezas especiales de arcilla cocida*, optan por una solución híbrida, fijando un límite de dietas cuyo devengo se produciría sin ningún tipo de acreditación documental, con la posibilidad de exigir una compensación mayor «previa presentación de los justificantes pertinentes» (art. 25).

<sup>10</sup> Existen otros convenios que, más explícitamente, cuantifican el importe de las dietas reñitiéndose a los importes reglamentariamente exentos de tributación en el IRPF. En este sentido, puede citarse el *Convenio colectivo de BR Obra Pública S.L. del año 2020*, que en su art. 20 *in fine* estipula que «las dietas o medias dietas se percibirán siempre con independencia de la retribución del trabajador y en la hoja salarial del mes siguiente al de su acacimiento, estableciéndose su importe en el que la normativa tributaria y de Seguridad Social marque como exento en cada momento».

cilio particular, debiéndolo hacer fuera del puerto base». Ninguna precisión se hacía sobre la necesidad o no de acreditar por parte de los trabajadores la realidad e importe de este tipo de los gastos, salvo para el caso de que el desembolso real fuese superior a los importes reconocidos en la norma convencional, en cuyo caso «el Patrón al mando de la unidad afectada deberá explicar los motivos que han dado lugar a este gasto». El Alto Tribunal confirma la sentencia recaída en suplicación que concluía que «tanto la literalidad del precepto como el análisis de los actos coetáneos y posteriores muestran la intención de las partes de que basta con la pernocta fuera del domicilio por razón del servicio para justificar la dieta». Añadiendo —y esto es una apreciación relevante para cuanto nos ocupa— que «el carácter extrasalarial de la dieta no implica que su devengo esté siempre supeditado a la justificación del gasto, con cita de la STS de 1 de julio de 2010 (Rec. 2881/2009)».

El Tribunal Supremo no se pronunció en aquella ocasión —no constituía objeto de litigio— sobre la deducción o no de los importes *dietéticos* así abonados. No obstante, de su resolución solo cabría inferir, a nuestro particular parecer, que las empresas podrían operar tal desgravación sin necesidad de acreditar documentalmente los gastos indemnizados en concepto de dietas, y ello por la sencilla razón de que carecen, según resuelve el Tribunal Supremo, de potestad alguna para exigir tal documentación al trabajador. Siendo más precisos, es dable concluir que cuando el convenio colectivo impide —explícita o implícitamente— exigir esta documentación al trabajador como requisito para indemnizarle en los gastos soportados durante sus desplazamientos, la empresa podría deducir tal importe de la base de cotización sin necesidad de proporcionar a la Administración su soporte documental, siempre y cuando, huelga precisar, el importe estipendiado se corresponda a lo fijado en el convenio colectivo y se ubique por debajo de los límites excluidos de cotización ex art. 23.2 LCSS (con la remisión hecha al art. 9 RIRPF). Esto, aclaramos, es una valoración propia que se separará, sin embargo, del criterio más extendido en la doctrina judicial. Luego abundaremos en ello.

El parecer de la Administración en esta cuestión, sobre la necesidad o no de documentar la realidad y el importe de los viáticos que se pretenden eximir de cotización, es ciertamente ambiguo. En un primer momento, en la *Instrucción Técnica (Criterio Técnico) n.º 41/2005 de 18 de enero de 2.005 de la Dirección General de Trabajo y Seguridad Social*, admitió que las empresas de transportes de mercancías no tendrían que acreditar la realidad de dichos gastos mediante facturas y la Inspección de Trabajo no deberá solicitar tal justificación a efectos de validar su exclusión de la base de cotización a la Seguridad Social. Tal criterio fue sin embargo ulteriormente, el 10 de septiembre de 2007, matizado por dicha Dirección General mediante contestación a consulta, para estimar que la ITSS tendría en todo caso la posibilidad de «solicitar con carácter general a la empresa cuanta documentación precise para hacer la comprobación, y más

cuando detecte indicios de fraude [...]. El desplazamiento ha de justificarse en todo caso. Por los gastos de manutención no es necesario presentar justificación si no superan el límite señalado, pero, teniendo carácter compensatorio, ha de prestarse atención a que no oculten salarios, pues en tal caso podría producirse una situación de fraude de ley. Así, si bien con carácter general no procede exigir justificación de los gastos de desplazamiento, sí han de examinarse cuando existan indicios de fraude de ley»<sup>11</sup>. La Administración se muestra así ambivalente: Al tiempo que afirma que el empresario no deberá conservar la documentación acreditativa del importe de las dietas para deducirlas de la cotización, advierte que si la ITSS infiriese cualquier indicio de fraude, el empleador debería estar en condiciones de acreditar documentalmente la realidad de los gastos indemnizados y excluidos de la base de cotización. De esta forma, y reducido a los más simples términos prácticos, la administración inspectora en modo alguno ha aclarado si el empresario tiene la obligación legal de recabar y conservar el soporte documental de los suplidos abonados a sus trabajadores.

#### 4. Disparidad de criterios en la doctrina judicial

Como ya he adelantado, sobre este particular existe cierta escisión en el seno de la —impropiamente llamada— jurisprudencia menor. Existiendo conformidad al estimar la presunción de salariedad de las percepciones abonadas en el marco de la prestación de servicios<sup>12</sup>, y que, por tanto, la deducción de estas percepciones en la base de cotización exige probar su carácter indemnizatorio, la disparidad de criterios se dará entre: 1) Aquellas Salas o secciones que estiman que tal carga probatoria exige acreditar, además de la existencia del desplazamiento, la realidad e importe del gasto deducible. 2) Aquellas otras que estiman que la exigencia probatoria se limita a la existencia del elemento objetivo —en este caso el desplazamiento— que origina el derecho al suplido, cabiendo presumir la existencia del gasto, que será deducible siempre que se encuentre comprendido en los límites reglamentarios que denantes han sido señalados.

Como contextualización previa, aunque quizás ociosa, quisiéramos precisar que el supuesto litigioso típico que ha excitado los pronunciamientos aquí traí-

<sup>11</sup> La cita la tomamos del FJ.º 3.º de la STSJ de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª), núm. 1630/2019 de 22 mayo (RJCA 2020\77).

<sup>12</sup> Como tiene señalado la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 26 de julio de 1996, Sección 4.ª, (RJ 1996\6361) y 17 de abril de 1998, Sección 4.ª, (RJ 1998\3064), es necesario por parte de la empresa acreditar que las retribuciones invocadas como extrasalariales corresponden a alguno de los conceptos excluidos de cotización social, no sólo nominativa sino efectivamente, en la medida que opera una presunción «iuris tantum» de que todo lo que el trabajador percibe del empresario es salario, convenido como contraprestación del trabajo realizado y, por tanto, sometido a cotización».

dos será el de la impugnación de resoluciones coordinadas de liquidación y sanción emitidas por la Tesorería General de la Seguridad Social como respuesta a una supuesta infracotización. Esta última se habría producido al haber la empresa excluido de la base de cotización el importe abonado en concepto de dietas aun careciendo del soporte documental que testimoniase su existencia e importe. Estimaba la administración actuante que en tal caso la deducción resultó improcedente, generándose así un déficit en la cotización y en consecuencia una infracción punible. Precisamos de añadidura —aunque ya sea sabido por quien nos lee— que tales controversias son dirimibles en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, el cual tiene atribuido el conocimiento de las cuestiones litigiosas que se susciten sobre la acción recaudatoria de la Seguridad Social en virtud del art. 3.f de la *Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social* —en sentido negativo— y del art. 2.c de la *Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa* —en sentido positivo y genérico—<sup>13</sup>.

#### 4.1. Pronunciamientos que dictaminan la obligación de acreditar documentalmente la realidad del gasto y su importe

Aquellas sentencias que sostienen el primero de los criterios expuestos invocan el carácter retributivo que se presume *iuris tantum* en todas las percepciones abonadas en el marco una prestación laboral de servicios. A su vez, aluden a la naturaleza *ius cogens* de la normativa recaudatoria de la Seguridad Social, que impone obligaciones no disponibles ni negociables entre sujetos particulares. De este modo, al tiempo que entienden que la deducción de la dietas exige un respaldo probatorio sólido, descartan que esta exigencia pueda ser enervada por un eventual acuerdo colectivo que exonere al trabajador de aportar tal documentación al empresario. A mayor abundamiento, las sentencias que se adhieren a esta posición invocan la presunción de certeza de la que gozan las actas giradas por la Inspección de Trabajo y la Seguridad Social ex art. 23 de la actual *Ley 23/2015, de 21 de julio, Ordenadora del Sistema de Inspección de Trabajo y Seguridad Social*.

---

<sup>13</sup> Tal atribución competencial, si se nos permite apostillar una valoración subjetiva, resultaría en alguna medida censurable. Tratando de justificar esta opinión, aunque en modo alguno constituye el objeto de este estudio, creemos que existen argumentos para atribuir el conocimiento de esta concreta materia litigiosa a los órganos del orden social de la Jurisdicción. Así, puede aludirse a la mayor especialización de los órganos de este orden jurisdiccional en la normativa laboral y de Seguridad Social que aquí resulta de aplicación. También puede indicarse que, en la práctica profesional, tales asuntos entran dentro de las competencias propias de los graduados sociales y los abogados laboristas. Los primeros no están habilitados legalmente para actuar como representantes técnicos en el orden contencioso administrativo. Para los segundos, la actuación en este ámbito supone la asunción de las normas rituarías de un orden jurisdiccional por el que transitan de manera infrecuente. Sobre los posibles motivos que justifican la actual opción legislativa y sobre los alegatos para traspasar el conocimiento de estos asuntos al orden social de la Jurisdicción *vid.* Pérez del Blanco, Gilberto (2009: 21).

Una sentencia que expresa elocuentemente estos razonamientos puede ser la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 83/2009 de 9 febrero (JUR 2009\191444)). En esta se lee:

[A]unque la naturaleza cotizable o no de las cantidades que se reflejan en el concepto discutido de dietas y desplazamientos no es un hecho directamente observable por el inspector o controlador laboral, sí que es una conclusión a la que se puede llegar en base a la documentación comprobada por aquél. Así, ante la constatación fáctica por parte de la Inspección de una cotización por bases inferiores a las procedentes por parte de la empresa, fundada en la visita girada a la sede de la empresa y en el examen de la documentación que ésta presenta en distintas comparencias en las oficinas de la Inspección, correspondía a la recurrente aportar al proceso las pruebas de descargo suficientes para acreditar que las cantidades abonadas a los trabajadores relacionados en el acta bajo el concepto de «dietas» correspondían realmente a desembolsos efectuados por los referidos trabajadores por gastos de manutención y alojamiento y reintegrados en su importe por la empresa, únicos conceptos que el artículo 109 de la Ley General de la Seguridad Social excluye de la base de cotización, y tal prueba no ha sido aportada. En efecto, no se pone en duda el desplazamiento de los trabajadores a distintas localidades para la realización de las obras, pero no se han presentado facturas, recibos o billetes de medios de transporte o incluso del repostaje de combustible que, conforme a la doctrina jurisprudencia citada, justifiquen la efectividad del desplazamiento —pueden haberlo hecho con vehículos de la propia empresa— ni de los gastos efectuados por los trabajadores en cuanto a su manutención, tales como facturas de restaurantes u hoteles. FJ.º 4.º.

Sin ninguna vocación omnicompreensiva, como otros exponentes de este criterio judicial, pueden mencionarse las sentencias de las Salas de lo contencioso-administrativo del TSJ de Castilla-La Mancha (Sección 1.ª núm. 723/2001 de 24 octubre (JUR 2001\294994)); del TSJ de Cataluña, (Sección 2.ª), núm. 184/2004 de 25 febrero (JUR 2004\118405); del TSJ P. Asturias (Sección 1.ª), núm. 157/2006, de 23 de junio (JUR 2006\24858); del TSJ de C. Valenciana, Sección 2.ª, núm. 3/2009 de 5 enero (JUR 2009\130362); del TSJ de Andalucía (Sección 1.ª) Sevilla, de 30 septiembre 2009 (JUR 2010\8828); de esta misma Sala (Sección 2.ª), núm. 541/2014 de 5 junio (JUR 2014\225683); de la Audiencia Nacional (sección 4.ª) de 11 marzo 2015 (JUR 2015\105079); del TSJ de Andalucía, Málaga (Sección 1.ª), núm. 1585/2015 de 16 junio (JUR 2015\221853) y del TSJ de Madrid (Sección 3.ª) núm. 18/2016 de 29 enero (JUR\2016\77966). El siguiente verbatim es de la última de ellas:

Sin embargo, como ya hemos señalado, la prueba de que los abonos dinerarios responden a los conceptos excluidos de las bases de cotización, compete directamente a la parte empresarial actora. Es verdad que una justificación documental de estas características implica una gran carga administrativa, pero no es menos cierto que la

contundencia de la normativa aplicable no deja margen a otras posibilidades, por lo que, en definitiva, no se trata de cuestionar la actividad de la empresa o la realidad de la necesidad de desplazamientos, sino de que resulta necesaria la correspondiente acreditación concreta e individualizada por parte de la empresa, sin que pueda admitirse, por lo tanto, utilizar por analogía, el método de estimación indirecta previsto en el artículo 53 de la Ley Tributaria. FJ.º 3.º.

Analizando este último razonamiento, apreciamos que la prueba que se exigiría para proceder a la desgravación de las dietas en la cotización puede llegar a ser, según qué casos, diabólica. Y es que, aun en el supuesto de que la empresa hubiese recopilado diligentemente todos los tiquets y resguardos de los gastos soportados por sus trabajadores en sus desplazamientos, tal documentación sería ineficaz para demostrar que estos gastos efectivamente han sido soportados por el operario en cuya base de cotización va a practicarse la deducción. A ello se refiere *obiter dictum* la sentencia recién extractada cuando descarta «la validez de la documentación aportada por la empresa al limitarse a simples notas y tickets sin la necesaria vinculación concreta, lo que hace imposible su control y constatación de su veracidad, así como el cumplimiento del requisito de que se trata de un servicio distinto en centro diferente o si es que ha sido éste [el trabajador] quien ha soportado el gasto» (FJ.º, 3.º). De esta forma, el TSJ madrileño acoge el criterio de la ITSS que desacreditaba el material probatorio aportado por la mercantil demandante en la medida que «se limitan a simples notas y tickets sin vincular cada uno de ellos a un trabajador, fecha y servicio concreto, con lo que se hace imposible su control y constatación de su veracidad, así como el cumplimiento del requisito de que se trata de un servicio distinto en centro de trabajo diferente al habitual del trabajador, si es que ha sido éste quien ha soportado el gasto, circunstancia absolutamente desconocida» (AH, 2.º). En nuestra opinión la rigidez y onerosidad probatoria que se impone con este criterio judicial generaría no pocas disfuncionalidades prácticas, aunque sobre esto nos referiremos al final.

#### 4.2. Pronunciamientos que limitan la necesidad de prueba a la realidad del desplazamiento

En cuanto a los pronunciamientos que se adhieren al segundo de los criterios que exponíamos más arriba, los encontramos concentrados sobre todo en la producción de la Sección 2.<sup>a</sup><sup>14</sup> de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía de Andalucía, Málaga. Concretamente en sus sentencias núm. 1996/2013, de 30 de julio (JUR 2014\133530); núm. 1825/2018, de 19 sep-

<sup>14</sup> Conviene aquí señalar la concreta sección de la que emana esta línea doctrino-judicial en la media que, como vimos, en esta misma Sala del TSJ andaluz, Málaga, conviven posturas enfrentadas sobre este particular. Así, en sentido contrario, señalábamos más arriba la STSJ de Andalucía, Málaga (Sección 1.<sup>a</sup>), sentencia núm. 1585/2015 de 16 junio (JUR 2015\221853).

tiembre (JUR 2019\114468) y núm. 1630/2019, de 22 mayo (RJCA\2020\77). Extractando la más reciente de todas ellas:

[E]l punto nuclear de la cuestión a resolver, que según se dijo no es otra que determinar si las cantidades que se entregaban a los trabajadores, conductores de la entidad hoy apelante, no vienen necesitadas de prueba documental alguna para poder ser calificadas como dietas pues en cuanto a su totalidad así lo establece el Convenio Colectivo y la Instrucción Técnica 41/05 y en todo caso con respecto al límite establecido por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, el art. 9 del mismo, el motivo debe ser parcialmente estimado y ello porque, partiendo del hecho de que la empresa recurrente se dedica al transporte de mercancías dentro y fuera de la provincia de Málaga, así como los desplazamientos tanto dentro como fuera de la provincia de Málaga, lo que resulta acreditado por documental propuesta a la par que no se niega frontalmente de contrario, al establecerse en el art. 9-3-A del R.D. 439/07 (RCL 2007, 664) del Impuesto sobre la Renta en las Personas Físicas, que no es preciso justificar documentalmente los gastos de manutención y estancia de los conductores de vehículos de motor en un desplazamiento por razón de trabajo, lo cual en cierto modo es lógico pues una vez que consta la realidad del servicio, va de suyo que tenga que realizarse gastos de manutención y estancia, no puede negarse la realidad de la dieta como tal pues ello supondría contravenir lo dispuesto en dicho precepto. FJ.<sup>a</sup> 3.<sup>o</sup>.<sup>15</sup>

En términos más concisos, la sentencia núm. 1996/2013, de 30 de julio, dictada en recurso de apelación 676/2012 (JUR 2014\133530) dictamina que «no es preciso justificar documentalmente los gastos de manutención y estancia de los conductores de vehículos de motor en un desplazamiento por razón de trabajo, lo cual en cierto modo es lógico pues una vez que consta la realidad del servicio, va de suyo que tenga que realizarse gastos de manutención y estancia».

Precisamos que en estos pronunciamientos la sección segunda del TSJ andaluz, sede de Málaga, asume la existencia de una línea doctrino-judicial mayoritaria que se separa de su particular razonamiento, línea de la cual conscientemente discrepa para mantener una posición interpretativa desde un inicio coherente.

---

<sup>15</sup> Si bien, recalca este tribunal, «dicha innecesariedad probatoria no puede alcanzar a la totalidad de lo consignado y entregado como dicta pues la excusión probatoria viene limitada a las cantidades establecidas en dicho precepto, no pudiendo argüirse en su contra que el Convenio Colectivo lo permite pues como se razona en la resolución impugnada, la regulación de las cuestiones relativas a la Seguridad Social quedan fuera del ámbito del Convenio Colectivo no siendo en consecuencia posible que a su través pueda conculcarse la normativa reguladora de la misma; máxime cuando versa sobre una cuestión atinente a la carga o exención probatoria, por todo lo cual y en orden a la liquidación el recurso ha de ser parcialmente estimado».

## 5. Valoración de cierre

En el momento en el que se acaban estas páginas aún no ha recaído sobre el tema analizado ningún pronunciamiento nomofiláctico por parte del Tribunal Supremo. No obstante lo anterior sí conocemos que fue admitido un recurso de casación para la unificación de la doctrina —el núm. 7692/2018— mediante auto de la Sala Tercera del TS (Sección 1.<sup>a</sup>), de 29 abril 2019 (JUR 2019\144853). Este recurso fue promovido por la Tesorería de la Seguridad Social en impugnación de la precitada STSJ de Andalucía de Andalucía, Málaga Sala de lo Contencioso Administrativo (sección 2.<sup>a</sup>) núm. 1825/2018 de 19 septiembre (JUR 2019\114468). Según se lee en el razonamiento jurídico primero del auto admisorio del Tribunal Supremo: «la cuestión mencionada presenta el interés necesario para que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la misma, toda vez que, existen pronunciamientos de otros órganos judiciales, sobre cuestiones sustancialmente iguales, que son contradictorios».

A la espera de ese pronunciamiento que proporcione mayores dosis de seguridad jurídica, y si acaso antes de cerrar este estudio cupiese nuestro parecer particular, diríamos que de las dos posiciones judiciales enfrentadas será la segunda de ellas —según el orden en que han sido expuestas—, la mantenida por la sección 2.<sup>a</sup> de la Sala contencioso-administrativa del TSJ de Andalucía, Málaga, la que nos parece más ajustada a Derecho, al sentido común y también a principios elementales de justicia material.

Si la estimamos más acorde a Derecho es debido a que las disposiciones rectoras de la materia, según nosotros las interpretamos y según decíamos *supra*, no incorporan ninguna obligación de justificar documentalmente el importe los viáticos como requisito para su deducción de la base de cotización. Recordemos que sobre este particular la normativa recaudatoria de la Seguridad Social remitía *in integrum* a las disposiciones tributarias sobre la deducción de las dietas en el IRPF. En este ámbito vimos que el art. 9.3.a) RIPRF *in fine* solo imponía la obligación de «acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo». Si en la regulación de la acción recaudatoria de la Seguridad Social no se ha establecido ninguna particularidad específica, estimamos que la doctrina judicial que exige el soporte documental sobre la realidad del gasto está imponiendo *ex novo* deberes jurídicos no previstos en la norma. Contra esto que decimos podría rebatirse que tal exigencia probatoria que aprecian los tribunales tendría encaje legal, tal y como se encargan de señalar las distintas sentencias de apelación, en la presunción de salariedad de las percepciones emanadas del contrato de trabajo. Sin embargo, descartamos la validez de ese alegato en la medida que nosotros, admitiendo la vigencia de tal presunción, estimamos que la prueba necesaria para desmontarla viene ya estipulada en la norma y se limita a la acreditativa de la realidad del desplazamiento. La exigencia de cualquier prueba adicional a esta obedecería a una interpretación menoscabadora de los

intereses del ciudadano que carece de soporte en legal, aunque ello es un razonamiento subjetivo que muy respetuosamente se expone a efectos de mera discusión académica.

Por otro lado, desde una perspectiva ahora de sana crítica y de justicia material, estimamos que a esta forma de gestión documental de las dietas podrían plantearse varias objeciones, a saber: 1) En primer lugar la onerosidad —desmesurada en según qué ámbitos— que implica para la empresa la llevanza de un registro documental de todos los gastos de manutención de sus trabajadores. 2) En segundo término, la mayor fiscalización de la actividad de los operarios que introduce sobre aspectos que son escindibles del núcleo esencial de la prestación de servicios. En cuanto a la primera deficiencia, no es solo que tal recopilación documental sea más o menos ardua; es que la misma podría llegar a ser diabólica si, como han planteado algunos TSJ, con ella debiera acreditarse la correspondencia nominal de todos los gastos cuya deducción se pretende en la base de cotización de cada trabajador. Según se ha señalado, no sería suficiente con conservar los tíquets o resguardos que de ordinario expiden los servicios de restauración, sino que debería obtenerse un documento que demostrase quién es el sujeto que efectúa el consumo. Ello en algunos casos es, sencillamente, imposible de conseguir (*v.gr.* los productos adquiridos en máquinas expendedoras) y, en otros, algo laborioso. Además, mediante esta operatividad se estaría desincentivando opciones tan legítimas y extendidas empíricamente como la elaboración de comidas en el ámbito doméstico para su ulterior consumo durante el desplazamiento. En estos casos, sería muy difícil concretar el importe de la manutención que debería ser suplido por la empresa, pues no se podría segregar su precio del conjunto de los alimentos adquiridos para el ámbito familiar e, igualmente, no quedaría indemnizado el tiempo invertido en su preparación.

Por último, la exigencia del refrendo documental para la deducción de las dietas genera una disfuncionalidad patente en aquellos casos en los que el convenio colectivo de aplicación exonera al trabajador de cualquier obligación en tal sentido. En estos supuestos, mayoritarios en la práctica de la negociación colectiva, el empresario queda obligado al pago de la dieta sin poder exigir al operario los tíquets, resguardos o facturas acreditativos de las mismas. De esta manera debe abonar unas asignaciones extrasalariales cuya deducción de la cotización a la Seguridad Social le estaría vedada. Expondremos lo aporético de esta situación mediante la ejemplificación: Imagínese que en estos casos el empresario rehusase el pago de la dieta ante la falta de acreditación documental por parte del operario de los gastos que este ha soportado. La postura del empresario se fundaría en la imprescindibilidad de tal documentación para poder desgravar estos suplidos de la cotización. Si el trabajador, renuente a cumplir la exigencia patronal, acudiese a un juzgado de lo social reclamando el abono de las dietas, el juez, en recta aplicación de la jurisprudencia de la Sala Cuarta del TS, condenaría de seguro a la empresa al abono de las mismas. Nos encontraríamos así con una

sentencia que ha declarado el derecho del trabajador al percibo de las dietas. Y ahora séanos permitido formular dos preguntas quizás retóricas: ¿Podría en este supuesto la Administración cuestionar la realidad y el importe de tales dietas cuyo abono ha sido impuesto judicialmente? ¿Es acaso necesario excitar esta litigiosidad para que la empresa proceda a la legítima deducción de estos importes?

Llegados a este punto, creemos que todos estos inconvenientes expuestos quedan satisfactoriamente resueltos admitiendo la forma de gestión validada por la Sección 2.<sup>a</sup> de la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Andalucía, Málaga. Es decir, presumiendo que durante ciertos desplazamientos se generarán de suyo gastos *dietéticos*, cuya veracidad no es dable cuestionar por el hecho de que se abonen unas cantidades fijas previamente negociadas, siempre que estas se enmarquen dentro de los límites reglamentariamente estipulados. Insistimos en que operando de este modo no se exonera a las empresas de toda actividad probatoria para deducir las dietas de la cotización a la Seguridad Social; lo que ocurriría es que esta actividad debería limitarse a advenir la realidad del desplazamiento, en el entendimiento de que, concurriendo ese elemento objetivo, la existencia de gastos de manutención va de suyo. Además, las posibilidades desfalco estarían parcialmente capadas en la medida que los límites pecuniarios exentos de cotización están tasados reglamentariamente y se ajustan a unos precios de mercado moderados.

## 6. Bibliografía

- AA.VV. (2020). *Memento Salario y Nómina* (versión electrónica). Francis Lefebvre, marginales 5250 a 5254 (último acceso el 12 de mayo de 2020).
- GARCÍA BECEDAS, Gabriel (1975). «La dieta en la jurisprudencia de los Tribunales Supremo y Central de Trabajo», *Jurisprudencia Social*, núm. de 1975, 151-217.
- LLOMPART BENNÀSSAR, Magdalena (2019). *La cotización a la Seguridad Social*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- PÉREZ DEL BLANCO, Gilberto (2009). «La representación técnica por graduado social en España tras la Ley 13/2009 de la Oficina Judicial», *Revista Internacional de Estudios sobre Derecho procesal y Arbitraje*, 3, 1-28.
- BANACLOCHE PALAO, Carmen (2020). «La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF (Análisis de la STS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018)», *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 445.

### Relación de resoluciones judiciales tomadas en consideración:

#### 1. *Doctrina general sobre la caracterización jurídica de las dietas*

STS, Sala de lo Social, núm. 932/1967 de 6 de febrero.

STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4.<sup>a</sup>, de 26 de julio de 1996, Rec.Ap. 4526/1992 (RJ 1996\6361).

- STS, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 4.ª, Rec.Ap. 3305/1992, de 17 de abril de 1998 (RJ 1998\3064).
- STSJ, Sala de lo Social, de Cataluña, Sección 2.ª, núm. 219/2005, de 16 febrero (JUR 2005\172904).
- STS, Sala de lo Social, Sección 1.ª, Rrud. 92/2006, de 2 de octubre de 2007 (RJ 2007\8886).
- STSJ, Sala de lo Social, de Andalucía, Sevilla, Sección 2.ª, núm. 1050/2013 de 19 de septiembre (JUR 2014\49346).
- STS, Sala de lo Social, Sección 1.ª, Rrud. núm. 143/2015, de 3 de febrero de 2016 (RJ 2016\933).
- STSJ DE CASTILLA Y LEÓN, Sala de lo Social, Valladolid, Sección 1.ª, núm. 440/2016, de 9 marzo (JUR 2016\62048).
- STS, Sala de lo Social, Sección 1.ª, núm. 523/2017 16 de Junio de 2017 (RJ 2017\3056).

**2. *Estimando que la deducción de las dietas en la cotización exige, además de la acreditación del desplazamiento, soporte documental de la realidad e importe del gasto soportado por el trabajador:***

- STSJ DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 723/2001 de 24 octubre (JUR 2001\294994).
- STSJ DE CATALUÑA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, núm. 184/2004 de 25 febrero (JUR 2004\118405).
- STSJ DEL P. ASTURIAS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 157/2006 de 23 junio (JUR 2006\24858).
- STSJ DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 83/2009 de 9 febrero (JUR 2009\191444).
- STSJ DE C. VALENCIANA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, núm. 3/2009 de 5 enero (JUR 2009\130362).
- STSJ DE P. ASTURIAS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 3145/2009 de 6 de noviembre (JUR 2010\8828).
- STSJ DE ANDALUCÍA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, núm. 541/2014 de 5 junio (JUR 2014\225683).
- AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4.ª, Rec.Ap. 78/2014, de 11 marzo de 2015 (JUR 2015\105079).
- STSJ DE ANDALUCÍA, Málaga, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1.ª, núm. 1585/2015 de 16 junio (JUR 2015\221853)
- STSJ DE MADRID, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3.ª, núm. 18/2016, de 29 enero (JUR\2016\77966).

**3. *Estimando que la deducción de las dietas en la cotización solo exige la acreditación del desplazamiento:***

- STSJ DE ANDALUCÍA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Málaga, núm. 1996/2013, de 30 de julio (JUR 2014\133530).
- STSJ DE ANDALUCÍA, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.ª, Málaga, núm. 1825/2018 de 19 septiembre (JUR 2019\114468).
- STSJ DE ANDALUCÍA, Sección 2.ª, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Málaga, núm. 1630/2019. de 22 mayo (RJCA\2020\77).