

RODRIGO MARTÍN JIMÉNEZ

*Profesor Titular de Derecho del Trabajo y de la Seguridad
Social. Universidad Rey Juan Carlos*

Extracto:

LA regulación actual de las dietas en el caso de desplazamiento de trabajadores a centros de trabajo distintos del habitual resulta sumamente controvertida en el supuesto de trabajadores que prestan sus servicios en centros de trabajo móviles o itinerantes. Este trabajo muestra la complejidad de esta situación, muy especialmente en supuestos de cotización, analizándose a tal efecto las resoluciones judiciales y las normas y directrices administrativas más relevantes (resoluciones y circulares de la Tesorería General de la Seguridad Social y de la Inspección de Trabajo) postulándose la aplicación de dicha normativa a supuestos como el descrito.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. La remuneración del trabajo y su doble dimensión laboral y de Seguridad Social.
 1. Dimensión laboral: el salario.
 2. Dimensión de Seguridad Social: la base de cotización.
 - 2.1. Base de cotización y salario.
 - 2.2. Autonomía de la base de cotización respecto del salario.
 - 2.3. Exclusiones.
- III. La exclusión de la base de cotización de las dietas por desplazamiento.
 1. Regulación básica.
 2. Remisión a la normativa fiscal.
 3. Aplicación del régimen general a las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes: balance provisional.
 4. Exclusión de otros gastos en la normativa de Seguridad Social y Fiscal.
 - 4.1. Gastos de locomoción.
 - 4.2. Pluses de distancia y transporte.
 5. Síntesis.
- IV. Las «dietas» abonadas por las empresas con centros de trabajo móviles e itinerantes: calificación jurídica y efectos.
 1. El desplazamiento.
 - 1.1. El significado del artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores.
 - 1.2. El significado de los artículos 109 de la Ley General de la Seguridad Social y 23 del Real Decreto 2064/1995.
 2. Los centros de trabajo móviles o itinerantes.
 - 2.1. En la normativa laboral.
 - 2.2. En la normativa de Seguridad Social.
 3. Supuestos concretos.
- V. Adenda: breve exposición y comentario de las circulares de la Tesorería General de la Seguridad Social y de la Inspección de Trabajo.

I. INTRODUCCIÓN

Desde hace algunos años se viene planteando en distintos ámbitos de la Administración Laboral, de Seguridad Social y Fiscal, el alcance de la exclusión de la base de cotización (y de la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) de las dietas y de otros gastos derivados del desplazamiento en circunstancias diversas.

La preocupación de los órganos inspectores, que tienen que dar cabal respuesta a las realidades conflictuales que se les presentan, tiene su origen en la insuficiencia de unas normas que no resuelven (no al menos en todos los casos) la compleja problemática de los conceptos sujetos a cotización.

En efecto, tanto el Estatuto de los Trabajadores (art. 26) como la Ley General de la Seguridad Social (art. 109) –desarrollada en este punto por el Reglamento de Cotización (art. 23)– como, en fin, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –desarrollada por su Reglamento (art. 8)–, contienen una regulación que en ocasiones no permite resolver sin margen de duda razonable la infinidad de supuestos nacidos de realidades nuevas (descentralización productiva, grupos de sociedades, empresas con centros móviles o itinerantes), y que cada vez con mayor frecuencia exige a los trabajadores efectuar desplazamientos temporales a centros o lugares de trabajo alejados de sus domicilios habituales.

Desde el punto de vista normativo se hace necesario, además, concretar al máximo el sentido y el alcance de los conceptos cotizables y de los excluidos, puesto que, dada la generalización del fenómeno y el montante económico que supone, el problema afecta de modo relevante a los presupuestos públicos, pero también a las empresas y a los trabajadores. Afecta a las empresas porque la decisión favorable o contraria a la cotización repercute directamente sobre los costes económicos o, en otros términos, sobre el encarecimiento o abaratamiento de la actividad productiva. Pero también interesa en grado sumo a los trabajadores clarificar los conceptos sujetos a cotización y a gravamen debido a los efectos que ello tiene en las eventuales prestaciones del sistema –caso de actualizarse las contingencias protegidas– y en los elementos integrantes del rendimiento del trabajo personal sujeto al Impuesto sobre la Renta.

El tema de este estudio posee una gran importancia práctica si se tiene en cuenta, de una parte, que son muchos los trabajadores que desarrollan sus actividades en centros móviles o itinerantes y, de otra, que en aquellos supuestos en los que se ha omitido la cotización de unas cantidades que figuran bajo el nombre de dietas u otros gastos de desplazamiento, distancia, etc., planea (en ocasiones fundadamente) la sombra de la presunción del fraude, y ello por la insuficiencia de unas normas que resultan, en este punto, excesivamente genéricas.

La nada fácil tarea de determinar en cada caso concreto las partidas susceptibles de ser incluidas o, por el contrario, excluidas de la base de cotización se complica en supuestos de trabajadores desplazados cuando prestan servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, pues en estos casos el desplazamiento no se produce, como es habitual, de modo sobrevenido –durante la ejecución de la prestación laboral– sino *ab initio*, desde el mismo momento en que nace la relación laboral y siempre por circunstancias derivadas de la propia actividad empresarial (art. 40.4 ET).

Precisamente debido a la dificultad de admitir la existencia de desplazamiento en supuestos como el descrito –de hecho, el art. 40.1 ET se refiere al «traslado de trabajadores»–, la jurisprudencia se ha mostrado sumamente restrictiva argumentando que la predeterminación en el contrato de un lugar de trabajo distinto del de residencia habitual del trabajador impide la aplicación del régimen jurídico de la movilidad geográfica¹, de tal forma que las cantidades entregadas por las empresas en concepto de dietas han de integrarse en la base de cotización. Sin embargo, y sin ánimo de anticipar aquí los resultados de este trabajo, creemos que hay argumentos suficientes para sostener, matizando debidamente esta afirmación en función de las circunstancias concurrentes, que dichas cantidades pueden lícitamente excluirse de la base de cotización, y ello muy particularmente en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes (tendido eléctrico, construcción, pesca, etc.) que carecen de centros fijos (salvo para tareas puramente administrativas y de gestión), donde, por tanto, el requisito de que el desplazamiento se produzca desde el centro de trabajo habitual a otro distinto formalmente no puede cumplirse.

El presente trabajo tiene, pues, el sentido de analizar la problemática relativa a la cotización de las dietas por desplazamiento, con especial referencia a los supuestos de empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, planteando (y tratando de ofrecer respuesta a) los aspectos más relevantes y discutidos de la misma.

No queremos finalizar este apartado sin dejar constancia de los escasos materiales jurisprudenciales y doctrinales con que hemos podido contar para la elaboración de este trabajo. No puede negarse que las cuestiones relativas a cotización y a movilidad geográfica han sido profusamente tratadas por nuestros Tribunales al hilo de la resolución de casos concretos. Lo mismo debe decirse

¹ Es clásica, en este sentido, la STS de 14 de mayo de 1991 (RJ 4099), entre cuyos razonamientos puede leerse que «falta el elemento consustancial al concepto de dietas y gastos de desplazamiento, esto es (...) la necesidad de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto (...) teniendo en cuenta que las cantidades abonadas bajo tal denominación no son compensaciones por la realización de comisiones de servicio por cuenta de la empresa y fuera del puesto habitual de trabajo, ya que los perceptores vienen prestando sus servicios conforme a lo estipulado en sus respectivos contratos de trabajo». Esta doctrina ha sido seguida, entre otras, por las SSTs de 19 de junio de 1995 (RJ 5203) y 14 de mayo de 1996 (RJ 4396) y por la STSJ de Madrid de 31 de mayo de 2001.

en cuanto a la labor de la doctrina científica, que no ha escatimado esfuerzos en clarificar al máximo multitud de aspectos polémicos en relación con ambas cuestiones. Sin embargo, no es menos cierto que hasta la fecha no son más de una docena de sentencias y prácticamente ningún escrito doctrinal ² los materiales disponibles sobre este tema y útiles a los efectos de suministrar la información necesaria para la confección de estas páginas en las que deliberadamente se ha pretendido huir de planteamientos generales y lugares comunes ya conocidos. Por lo demás, el uso de las citas –tan común en trabajos de esta naturaleza– es muy moderado, pues si bien un trabajo de mayores dimensiones (y pretensiones) se hubiera visto sin duda necesitado de (y enriquecido por) ellas, en este caso tan sólo hubiera contribuido a un aumento innecesario de su *quantum*.

II. LA REMUNERACIÓN DEL TRABAJO Y SU DOBLE DIMENSIÓN LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL

Las percepciones económicas que los trabajadores reciben como contrapartida o compensación de los servicios prestados pueden analizarse desde dos perspectivas distintas: laboral y de Seguridad Social.

Para el Derecho del Trabajo constituye salario la totalidad de las percepciones económicas del trabajador, en dinero o en especie, ya retribuyan el tiempo efectivo de trabajo o los períodos de descanso (art. 26 ET). Siendo éste el concepto legal que la norma laboral básica ofrece del salario, parece lógico concluir que se trata de una noción plenamente coherente con los fines propios de este sector del ordenamiento, específicamente dirigido a regular o disciplinar las relaciones entre empresarios y trabajadores. Por lo demás, la calificación jurídica de lo que deba ser salario o percepción extrasalarial afecta de modo muy principal a ambos sujetos y sólo rara vez ³ tiene efectos frente a terceros.

Desde el prisma de la Seguridad Social la remuneración del trabajador interesa para la identificación de los conceptos que integran la base de cotización (art. 109 LGSS y 23 del Reglamento de Cotización, aprobado por RD 2064/1995, de 22 de diciembre ⁴). Desde luego, esta identificación afecta al sistema público de la Seguridad Social, en tanto la cotización es el principal mecanismo de financiación de las prestaciones contributivas, pero también a las empresas, a los efectos del cálculo preciso de los costes totales de la producción, y a los trabajadores, en cuanto potenciales beneficiarios de las prestaciones. Por ello se hace necesario concretar al máximo el sentido de los conceptos cotizables y los excluidos. La normativa en materia de Seguridad Social es, por lo demás, muy semejante a la que rige en materia fiscal (Ley del IRPF de 1991 y art. 8 de su Reglamento, apro-

² Excepción importante es el artículo de A. MATEOS BEATO, «Sobre la cotización a la Seguridad Social de las dietas y los pluses de distancia y transporte», *Información Laboral* n.º 1, Lex Nova, 2000.

³ Así en el caso de la eventual responsabilidad (directa o subsidiaria) del Fondo de Garantía Salarial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del Estatuto de los Trabajadores.

⁴ Este Reglamento ha sido sucesivamente modificado por los Reales Decretos 1426/1997, de 15 de septiembre, y 1890/1999, de 10 de diciembre. No obstante, las modificaciones introducidas en su texto no afectan a la materia objeto del presente trabajo.

bado por RD 214/1999, de 5 de febrero). De hecho, hay remisiones constantes de aquella normativa –ligada al rendimiento del trabajo sujeto al IRPF– a ésta, y en ella aparecen involucrados el trabajador individualmente considerado y el sistema impositivo.

Ambas perspectivas contemplan un mismo fenómeno –las percepciones económicas del trabajador– aunque las consecuencias y el significado que posee aquél no es idéntico en todo caso, lo que es lógico si se atiende a la distinta finalidad que persiguen las normas laborales (proteger al trabajador, garantizando el pago del salario debido) y las de Seguridad Social (proteger el Sistema –su viabilidad económica– garantizando el pago de las cotizaciones), estas últimas más próximas a la finalidad perseguida por las normas fiscales, que no es otra que proteger el Sistema –su viabilidad económica– garantizando el pago del IRPF.

1. Dimensión laboral: el salario.

Es regla general en el ámbito laboral que todas las percepciones económicas del trabajador debidas a la prestación profesional de los servicios (ya sean en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o el tiempo de descanso) formen parte del salario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores.

Excepción importante a esta regla es la relativa a las indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral, que se consideran conceptos extrasalariales (art. 26.2 ET) en tanto no remuneran el trabajo, sino que en unos casos constituyen gastos necesarios derivados de la ejecución material del trabajo (y, por tanto, costes de empresa), y en otros sólo remotamente puede afirmarse que deriven de la prestación de servicios ⁵.

Habiendo sido derogadas por la Ley 11/1994, de 19 de mayo, las disposiciones sobre ordenación del salario (básicamente, el Decreto de 17 de agosto de 1973 y la Orden Ministerial de 22 de noviembre de 1973, pero también las Órdenes Ministeriales sobre pluses de distancia –de 10 de febrero y 4 de junio de 1958– y transporte –de 24 de septiembre y 24 de octubre de 1958–), en el ámbito laboral hay que estar de modo muy principal a lo establecido en los convenios colectivos, que deberán respetar los parámetros básicos establecidos en el artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores.

Desde luego, la calificación jurídica de las percepciones económicas debe realizarse atendiendo a su naturaleza, siendo irrelevante la voluntad de las partes (manifestada en el convenio o en el contrato) cuando aquélla es clara. Sin embargo, esta voluntad –desde luego, no vinculante– puede contribuir decisivamente a su esclarecimiento en supuestos respecto de los cuales no puede alcanzarse, sin margen de duda razonable, una conclusión definitiva e irrefutable. Es más, la estipulación de percepciones extrasalariales en un convenio colectivo «produce una presunción favorable de su

⁵ Sobre esta cuestión, A. MATORRAS DÍAZ-CANEJA, *Las percepciones extrasalariales (Estudio del régimen laboral, fiscal y de Seguridad Social aplicada)*, McGraw-Hill, Madrid, 1999, pág. 26 y ss. y J. A. FERNÁNDEZ AVILÉS, *Configuración jurídica del salario*, Comares, Granada, 2001, pág. 111 y ss.

existencia, ya que cuentan con la expresa aceptación de los trabajadores», tal y como ha reconocido la STSJ de Murcia de 27 de octubre de 2000. Resultan, así, de la máxima utilidad previsiones como las contenidas, *v.g.*, en el Convenio General del Sector de la Construcción 2002-2006: «En pluses extrasalariales se consideran incluidos cuantos conceptos se pacten en los convenios, de carácter indemnizatorio de tales gastos originados al trabajador por la prestación de su trabajo, tales como distancia, transporte, recorrido, herramientas y ropa de trabajo» [art. 56.1 d)] o, más concretamente en relación con el tema central de este estudio, las dietas se califican como un «concepto extrasalarial, de naturaleza indemnizatoria o compensatoria, y de carácter irregular, que tiene como finalidad el resarcimiento o compensación de los gastos de manutención y alojamiento del trabajador, ocasionados como consecuencia de la situación de desplazamiento» (art. 87.1), devengándose el derecho al abono de las dietas «cuando, como consecuencia del desplazamiento, no pueda pernoctar (el trabajador) en su residencia habitual» (art. 87.2), siendo posible, incluso, que el trabajador solicite –en los desplazamientos de más de una semana de duración– «anticipos quincenales a cuenta, a justificar, sobre las mencionadas dietas» (art. 87.5), cuya cuantía debe fijarse «en el marco de los convenios de ámbito inferior» (art. 87.6). Este mismo Convenio establece, además, que los gastos de locomoción que se originen como consecuencia de la situación de desplazamiento serán de cuenta de la empresa, «ya sea poniendo medios propios a disposición del trabajador, ya abonándole la compensación correspondiente» (art. 88).

2. Dimensión de Seguridad Social: la base de cotización.

El artículo 109 de la Ley General de la Seguridad Social dispone que la base de cotización en el Régimen General para todas las contingencias y situaciones amparadas, incluidas las de accidente de trabajo, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena.

2.1. Base de cotización y salario.

Si bien se mira, los elementos que integran la base de cotización (art. 109 LGSS) no difieren sustancialmente de los que conforman el salario (art. 26 ET), de tal manera que, en principio, todo lo que percibe el trabajador como contraprestación de sus servicios forma parte de la base de cotización. La razón que permite justificar esta identidad sustancial (salario-base de cotización) se encuentra sin duda en la genética conexión entre las relaciones jurídicas laboral y de Seguridad Social, dando lugar a un resultado (a un concepto: salario-base de cotización) que en esencia es coincidente ⁶, pues

⁶ El concepto de base de cotización puede coincidir con el de salario, aunque no necesariamente, puesto que la cotización a la Seguridad se desenvuelve en otros parámetros, tal como se ha reflejado a lo largo de la historia reciente. Así, la base de cotización a la Seguridad Social ha sufrido en el tiempo diversos cambios en su composición: desde las bases tarifadas establecidas en el Texto Articulado de la Ley de Seguridad Social, aprobado por Decreto de 21 de abril de 1966, a los salarios reales determinados en la Ley de 21 de junio de 1972 y, por último, a las bases de grupos profesionales que, teniendo su fundamento en el salario real del trabajador, agrupa las bases de cotización en tramos escalonados.

la cotización a la Seguridad Social depende de conceptos que no pueden ser aislados de la relación de trabajo y, a su vez, el concepto laboral de salario adquiere trascendencia en sus diversos componentes para el trabajador por su vinculación a aquélla. Por ello, en el estudio de cada supuesto de cotización es necesario atender, en primer lugar, a la regulación específica en la materia, pero sin olvidar el sentido que la normativa laboral otorga a la exclusión del concepto jurídico-laboral de salario de los gastos ocasionados por la actividad laboral.

2.2. Autonomía de la base de cotización respecto del salario.

Con independencia de la observación anterior, y en coherencia con el distinto fundamento de las instituciones que dan sentido a los hechos, los elementos que integran la base de cotización y el salario no son idénticos en todos sus extremos. Por lo pronto, la distinta finalidad de unas y otras normas da lugar a que mientras la configuración jurídica del salario no exige límite cuantitativo alguno (y, por tanto, *todo* lo que la empresa entrega al trabajador como contraprestación de los servicios tiene tal consideración), la base de cotización tiene unos topes máximos y mínimos, en sintonía con la naturaleza cuasiimpositiva que, a estos efectos, puede predicarse del sistema de cotización. Pero es que, además (y esto es lo que importa), hay ciertos conceptos (como las dietas) que, si bien a efectos laborales no constituyen salario, a efectos de Seguridad Social se integran *parcialmente* en la base de cotización ⁷.

Lo anterior significa que es necesario tener presente el grado de disociación existente entre el ordenamiento jurídico laboral (en materia de retribución) y el de Seguridad Social (en cuanto a la cotización), sin olvidar, por otra parte, que son muchos los conceptos laborales (v.g., centro de trabajo, desplazamiento, dietas, etc.) utilizados por las normas de Seguridad Social en orden a la concreción de los elementos que han de integrar la base de cotización. Es éste el sentido que cabe atribuir a ciertas afirmaciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con la autonomía o independencia predicable de las normas de Seguridad Social: la Ley General de Seguridad Social «es un ordenamiento completo y cerrado en sí mismo y no un mero apéndice del ordenamiento jurídico de las relaciones laborales (...) y aunque en el ordenamiento jurídico de la Seguridad Social se tomen a veces como elementos de su regulación datos del ordenamiento laboral, ha de estarse en cada supuesto a la concreta remisión que, en su caso, se contenga en la normativa de la Seguridad Social» ⁸, muy particularmente en materia de cotización ⁹.

⁷ Debe tenerse en cuenta que la inclusión o no por la Inspección de Trabajo de una determinada percepción económica en la base de cotización entraña un juicio de valor al que, por tanto, no le es de aplicación la presunción de veracidad: «En nuestro caso está claro que la naturaleza cotizable o no de las cantidades que se reflejan en el concepto discutido de dietas entraña un juicio de valor al que no alcanza la presunción de veracidad analizada, pero sí es una conclusión a la que se puede llegar en base a otros hechos comprobados, e incluso, y esto importa para nuestro caso, en base a declaraciones incorporadas a la misma, por lo que procede examinar si el juicio o conclusión a la que llega la Inspección, de que las cantidades percibidas se corresponden a remuneraciones salariales, y por tanto sujetas a cotización, es correcta o no» (STSJ/C-A Castilla y León de 17 de diciembre de 2002).

⁸ STS, Sala III, de 24 de abril de 1990 (RJ 3140).

⁹ Entre las más significativas, SSTS, Sala III, de 29 de noviembre de 1989 (RJ 7791), 24 de abril de 1990 (RJ 3140), 21 de diciembre de 1990 (RJ 9885), 30 de diciembre de 1991 (RJ 9625), 4 de mayo de 1992 (RJ 3686), 23 de octubre de 1992 (RJ 8489), 30 de abril de 1994 (RJ 4131) y 30 de mayo de 1995 (RJ 4340).

2.3. Exclusiones.

Aunque, siguiendo la regla general ya apuntada, la remuneración total del trabajador debe integrarse en la base de cotización, el artículo 109.2 de la Ley General de la Seguridad Social exceptúa de la misma «las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción en desplazamientos del trabajador fuera de su centro de trabajo habitual, pluses de transporte y distancia por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual, de acuerdo en cuantía y alcance con las normas reglamentarias».

De lo hasta ahora expuesto se deduce que el artículo 109.2 de la Ley General de la Seguridad Social es más preciso en las excepciones que el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores, pues contempla tres supuestos, desarrollados con mayor detalle en el artículo 23.2 A) del Reglamento de Cotización:

- a) Dietas y asignaciones para gastos de viaje cuando se deban a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar éste en lugar distinto.
- b) Gastos de locomoción con causa en desplazamientos del trabajador fuera del centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto.
- c) Pluses de transporte y distancia justificados en los desplazamientos del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual.

III. LA EXCLUSIÓN DE LA BASE DE COTIZACIÓN DE LAS DIETAS POR DESPLAZAMIENTO

1. Regulación básica.

Tienen la consideración de dietas y asignaciones de viaje [art. 23.2 A) del Reglamento de Cotización] «las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas *por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia*»¹⁰.

Obviamente, el Reglamento de Cotización parte del supuesto (habitual o común) de que el lugar de trabajo habitual y el domicilio del trabajador coinciden, pues parece lógico presumir este

¹⁰ Esta última precisión –la de que el municipio donde se desplace el trabajador sea distinto del de su residencia habitual– ha sido introducida por el Real Decreto 1890/1999, de 10 de diciembre, que toma aquella del Reglamento del IRPF, estableciendo, así, un importante paralelismo entre la normativa de Seguridad Social y la Fiscal.

extremo habida cuenta de que la dieta se percibe desde el momento en que se produce el hecho objetivo del desplazamiento, esto es, el cambio de centro de trabajo «habitual» que exige cambio de residencia. Sin embargo, aunque sobre ello se insistirá más adelante, el doble requisito que exige el artículo 23.2 A) del Reglamento (desplazamiento a lugar distinto del lugar de trabajo habitual y del de residencia del trabajador) resulta en muchos casos de cumplimiento imposible. Esto ocurre en los supuestos de desplazamiento de trabajadores que prestan servicios en empresas con centros móviles o itinerantes, toda vez que el lugar de trabajo habitual (de carácter no fijo) es distinto del de la residencia habitual del trabajador. De este modo, se produciría la asombrosa paradoja de que en casos como el descrito nunca habría desplazamiento, a pesar de que el trabajador, de hecho, se encuentra desplazado. Parece claro, por lo demás, que el hecho objetivo del desplazamiento es el elemento determinante del devengo de las dietas (que precisamente no son salario y no cotizan en las cantidades que señalaremos seguidamente). De ahí que resulte necesario atemperar el rigor de la norma (del art. 23 del Reglamento de Cotización), adecuándolo a supuestos como éste.

2. Remisión a la normativa fiscal.

El Reglamento de Cotización se remite –a los efectos de su exclusión de la base de cotización– a lo dispuesto en el Reglamento del IRPF (apartados 3, 4, 5 y 6 del art. 8), aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, que establece –a diferencia de lo que ocurre con el concepto de salario que se desprende del art. 26 ET– unos límites máximos a partir de los cuales el exceso se integra en aquélla ¹¹.

La remisión del Reglamento de Cotización al Reglamento del Impuesto sobre la Renta es absoluta e incondicionada, lo que significa que la regulación contenida en los apartados 3 a 6 de la letra A) del artículo 8 debe aplicarse en sus propios términos para calcular la base de cotización a la Seguridad Social. Nos encontramos, por tanto, ante una desregulación (las normas de Seguridad Social se remiten en su integridad a las normas fiscales) o, para ser más exactos, ante una extrapolación de los criterios utilizados por la normativa fiscal que se aplican sin fisuras en un ámbito distinto –el de la cotización a la Seguridad Social– del que le es propio.

Por lo demás, y siempre a nuestro criterio, entendemos esta remisión plenamente justificada, por cuanto la finalidad de unas y otras normas (las fiscales del IRPF y las de Seguridad Social sobre cotización) es bien semejante: la recaudación de cantidades destinadas a financiar la actividad de los poderes públicos. De este modo, puede decirse que la base de cotización a la Seguridad Social y el

¹¹ El Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, antes de esta última modificación (operada por el RD 1890/1999, de 10 de diciembre) se remitía al artículo 4 del Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 31 de diciembre, que excluía de gravamen las dietas y asignaciones para gastos de viaje correspondientes a gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y por períodos inferiores a 183 días. En todo caso, se añadía en el apartado 3 que «el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo», considerándose gastos normales de manutención y estancia 33.500 ptas. (201,34 €) diarias y sin que fuese precisa la justificación de las dietas que no excediesen de 11.250 ptas. (67,61 €) al día (pernocta en municipio distinto del lugar habitual de trabajo) o de 3.257 ptas. (19,57 €) al día (sin pernocta).

hecho imponible del IRPF son conceptos no ya análogos, sino homogéneos o idénticos. Y ello, debido precisamente a la remisión en bloque de la normativa de Seguridad Social (Reglamento de Cotización de 1995) a la normativa fiscal (Reglamento del IRPF de 1999) en la cuestión relativa a los gastos de manutención y estancia (dietas por desplazamiento), lo que está plenamente justificado a la vista del artículo 109.2 g) 2.º de la Ley General de la Seguridad Social: «En el desarrollo reglamentario de los apartados a) [referido a las dietas] (...) se procurará la mayor homogeneidad posible con lo establecido al efecto en materia de rendimientos de trabajo personal por el ordenamiento tributario».

Concretamente, el Reglamento del IRPF, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, determina que no están sujetos a gravamen las dietas y asignaciones para gastos de viaje que correspondan a gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos *en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor, y del que constituya su residencia*, y sean por períodos no superiores a nueve meses [art. 8 A) 3] ¹². A estos efectos se distinguen varios supuestos:

a) Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y de la residencia del perceptor:

- Gastos normales de estancia: los importes que se justifiquen.
- Gastos de manutención: 49,88 € al día si es en territorio nacional y 84,14 € en territorio extranjero.

b) Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y de la residencia del perceptor:

- Gastos de manutención: 24,94 € al día si es en territorio nacional y 66,11 € en territorio extranjero.
- Asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites señalados estarán sujetas a gravamen.

En todo caso, el artículo 8 A) 3 del Reglamento determina –lo que tiene máxima relevancia para el control específico de estos gastos– que «*el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo*» ¹³.

¹² No se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino (art. 8 RD 214/1999).

¹³ Según la STSJ/C-A de 9 de octubre de 1996 (RJCA 1276) «resulta inexcusable para el empresario que sostenga el carácter extrasalarial que pruebe eficazmente, tanto los hechos que evidencien la necesidad del gasto indemnizable, como el concreto importe de este último. Debe añadirse que, en aras de eludir simulaciones dirigidas a presentar como extrasalariales cantidades que no lo sean (con el propósito de aminorar la obligación de cotizar), esa prueba para que pueda tenerse por válida y verosímil deberá acreditar con suficiente claridad los siguientes extremos: a) concreto hecho que haya

3. Aplicación del régimen general a las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes: balance provisional.

El régimen descrito también es aplicable a las asignaciones por estos conceptos que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en *centros de trabajo móviles o itinerantes*, siempre que estas asignaciones correspondan a *desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador* [art. 8 A) 4 del Reglamento del IRPF]. Repárese en que el devengo de las dietas se produce, en la normativa fiscal (a la que se remiten las normas sobre cotización), desde el momento en que el trabajador se desplaza a un lugar distinto del de su residencia habitual. Es, por tanto, la residencia del trabajador (y no el centro habitual de trabajo) el elemento locativo a tener en cuenta para determinar si ha habido o no un desplazamiento y ello porque en las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes el concepto de centro habitual no resulta operativo.

4. Exclusión de otros gastos en la normativa de Seguridad Social y Fiscal.

4.1. Gastos de locomoción.

La finalidad de los gastos de locomoción es compensar al empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo para realizarlo en otro distinto, *del mismo o diferente municipio*, de ahí que estén excluidos de la base de cotización en los supuestos y con el alcance establecidos en el artículo 8, letras A) (apartados 2, 4, 5 y 6) y B) del Reglamento del IRPF. El régimen jurídico de estos gastos es el siguiente ¹⁴:

- a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, *está exceptuado del impuesto (y de cotización a la Seguridad Social) el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.*
- b) En otro caso la exención alcanza a la cantidad que resulte de computar 0,14 € por kilómetro recorrido, *siempre que se justifique la realidad del desplazamiento*, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

motivado cada uno de los gastos (desplazamiento, visita a cliente, traslado de mercancía, vehículo particular o público utilizado, precio pagado por el carburante o por el billete, etc.), con expresión en su caso de la fecha en que haya tenido lugar y de la identidad de las terceras personas con las que se haya relacionado la empresa con ocasión de cada uno de esos hechos generadores del gasto (cliente, suministrador o destinatario del género transportado, etcétera), b) trabajador al que individualmente haya que imputar cada uno de los gastos. Y ello porque sólo así se ofrecerá a la Administración la posibilidad de poder controlar la veracidad de los desembolsos y de practicar la prueba necesaria para ello».

¹⁴ El artículo 4, apartados dos, cuatro y seis, del Reglamento del IRPF de 1991 excluía de la consideración de rendimientos del trabajo los gastos de locomoción cuando el trabajador se desplazase fuera de la fábrica, taller, oficina, etc., para realizar su trabajo en lugar distinto en las condiciones que estableciesen, entre la siguiente: *si la empresa paga una retribución global específica, siempre que se justifique la realidad de los desplazamientos* y que la cuantía de la retribución coincida anualmente, de modo aproximado, con el total de los gastos de desplazamiento, cuando no se justifique el importe del gasto, se establece como límite 22 ptas. (0,13 €) por kilómetro.

- c) Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites señalados estarán sujetas a gravamen.
- d) Este régimen resulta, asimismo, de aplicación [art. 8 A) 4 del Reglamento del IRPF, al que se remite el art. 23 del Reglamento de Cotización] a las asignaciones por estos conceptos que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que estas asignaciones correspondan a *desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador* ¹⁵.

4.2. Pluses de distancia y transporte.

Por último, en relación a los *pluses de distancia y transporte*, el Reglamento de Cotización determina en su artículo 23.2 A) c) que se reputarán como tales «las cantidades que deban abonarse o resarcirse al trabajador o asimilado por su *desplazamiento desde el lugar de su residencia hasta el centro habitual de trabajo y a la inversa*». Y se añade que, en todo caso, estos pluses (que a efectos de cotización *únicamente necesitarán justificación cuando estén estipulados individualmente en contrato de trabajo*), estarán excluidos de la base de cotización siempre que su cuantía no exceda del 20 por ciento del salario mínimo interprofesional vigente en el momento del devengo, sin incluir la parte proporcional de la paga extraordinaria, computándose en otro caso, en dicha base, el exceso resultante.

5. Síntesis.

El Reglamento de Cotización se remite al Reglamento del IRPF en cuanto a la regulación de los gastos de desplazamiento y los de manutención y estancia (cuya regulación, por tanto, es idéntica), de tal forma que no se computan en la base de cotización de la Seguridad Social cuando se hallen exceptuadas del gravamen conforme a los apartados dos, tres y cuatro de la letra A) del artículo 8 del Reglamento del IRPF. Es decir, la exclusión de la base de cotización tiene los mismos requisitos y condiciones expuestos en el apartado tres y se extiende, asimismo, con claridad y explícitamente, al apartado cuarto de dicho Reglamento, que se refiere a los trabajadores *contratados expresamente para trabajar en centros de trabajo móviles o itinerantes*, siempre que la residencia del trabajador sea distinta del lugar de prestación efectiva de los servicios.

No obstante, son constantes las resoluciones judiciales que consideran inaplicable el régimen general de las dietas (y su exclusión de la base de cotización) a los trabajadores contratados para prestar servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, al entender que en estos casos no se produce desplazamiento ¹⁶.

¹⁵ En la modificación introducida por el Real Decreto 1860/1999, de 10 de diciembre, se ha añadido el requisito de que el municipio a donde se desplaza el trabajador sea distinto también *del de la residencia del trabajador*.

¹⁶ *Vid.* sentencias citadas en nota 1.

IV. LAS «DIETAS» ABONADAS POR LAS EMPRESAS CON CENTROS DE TRABAJO MÓVILES E ITINERANTES: CALIFICACIÓN JURÍDICA Y EFECTOS

Tal y como se ha expuesto, las dietas (y otros gastos como los de locomoción y transporte) se excluyen de la base de cotización hasta una cierta cuantía, siendo cotizable el exceso abonado por la empresa al presumir la normativa fiscal (el Reglamento del IRPF, al que se remite expresamente el Reglamento de Cotización) que se trata de un rendimiento del trabajo constitutivo del hecho imponible del impuesto. Trasladando este razonamiento al ámbito de la cotización a la Seguridad Social, podría afirmarse que las dietas y otros gastos abonados por la empresa están exentos parcialmente de cotización, justamente en las cantidades razonables (el exceso se entiende que no es razonable y, por tanto, cotiza) que la empresa pueda acreditar que ha abonado al trabajador con motivo de un desplazamiento.

En el caso de las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes se plantean varias cuestiones que es preciso clarificar en orden a la recta aplicación del régimen jurídico previsto en los Reglamentos de Cotización y del IRPF. Todas ellas se reconducen a las dos siguientes: el hecho objetivo del *desplazamiento* y la circunstancia de tratarse de una empresa con *centros de trabajo móviles o itinerantes*.

1. El desplazamiento.

Para que nazca el derecho al abono de las dietas (y a su exclusión de la base de cotización) es necesario que se haya producido un desplazamiento del trabajador desde *el lugar de trabajo habitual a otro situado en localidad distinta*. Pero en las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, el hecho objetivo del desplazamiento resulta difícilmente justificable si se atiende a los supuestos normales que contempla la normativa laboral, puesto que el desplazamiento, en aquel caso, no se produce desde el centro de trabajo habitual (pues éste no existe) a otro distinto, sino desde su residencia habitual al lugar de ejecución de la prestación laboral.

1.1. El significado del artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores.

El Estatuto de los Trabajadores parte del supuesto en que un trabajador contratado por una empresa y prestando servicios en ella se vea forzado por una decisión patronal (normalmente justificada en una causa económica, técnica, organizativa o productiva) a trasladarse –en sentido atécnico– a otra localidad. Evidentemente, el desplazamiento del trabajador (en el sentido jurídico del art. 40 ET) ocasiona una serie de gastos (de manutención y estancia, básicamente, aunque también de locomoción y transporte) que tienen que ser compensados por la empresa. Se trata, en realidad, de gastos suplidos que, en tanto gastos de empresa (pues derivan de la ejecución de la prestación laboral) han de ser asumidos por ella. Así se entiende (y justifica) la exclusión de la base de cotización de las cantidades abonadas por las empresas en concepto de dietas por desplazamiento.

Lo relevante, a efectos del desplazamiento, es que se produzca un cambio de residencia del trabajador. Pero también lo es el hecho de que el trabajador pase a prestar sus servicios en un centro de trabajo distinto. Y ello es así porque se presume que el domicilio habitual del trabajador se encuentra en las proximidades del centro de trabajo habitual. De este modo, es lógico que el cambio de centro que conlleve un cambio de residencia justifique el pago de la dieta, siempre que se prevea su carácter temporal (en los términos contemplados en el art. 40 ET), pues de ser definitivo no habría derecho a la dieta (cfr. art. 40.4 *in fine* ET).

Ahora bien, el caso expuesto –con ser el más habitual– no es el único que contempla el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores, puesto que los desplazamientos también pueden producirse «por contrataciones referidas a la actividad empresarial», lo que significa que los trabajadores también pueden ser desplazados no por motivos o causas de índole económica (no previstas por la empresa) sino por motivos «habituales» vinculados a la actividad de la empresa (y, por tanto, previsibles). Quiere decirse con ello que el desplazamiento admite una doble tipología:

- a) Desplazamiento normal u ordinario (si se quiere, imprevisto): es típico de las empresas con centros de trabajo fijos. El trabajador se desplaza a lugar distinto del habitual, lo que le exige cambiar su residencia y, por tanto, justifica que la empresa le abone las dietas por desplazamiento.
- b) *Desplazamiento por causas relativas a la actividad de la empresa: es típico de las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes. El trabajador se desplaza a lugar distinto del de su residencia habitual desde el inicio de la prestación de servicios; el trabajador es desplazado en origen, por lo que se trata de un desplazamiento no ya previsible sino previsto (o típico) en empresas que desarrollan actividades que no pueden ejecutarse en un mismo espacio físico –en un lugar predeterminado, en un centro de trabajo fijo– lo que determina su carácter temporal. En este caso, como en el anterior, el pago de la dieta se justifica en el cambio de residencia del trabajador, lo cual obviamente le ocasiona una serie de gastos que han de ser sufragados por la empresa.*

Pensemos, como ejemplos de este segundo tipo de desplazamientos, en empresas de construcción, o de montaje de líneas telefónicas o de tendido eléctrico. La contratación de los trabajadores –que, no se olvide, obedece a la ejecución de obras o servicios concretos, precisamente las que constituyen el objeto social de la empresa– se lleva a cabo, normalmente, en la sede social de la empresa que es, al tiempo, el único centro de trabajo de carácter «permanente». El hecho de que el desplazamiento se produzca *ab initio* (por razón de la actividad empresarial, art. 40.4 ET) no impide en absoluto la aplicación del régimen jurídico de los desplazamientos a las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes (las obras contratadas, las redes eléctricas, etc.) puesto que también en estos casos se exige que los trabajadores «residan en población distinta de la su domicilio habitual» (art. 40.4 ET).

Ciertamente, como reconoce la STSJ de Andalucía (Málaga) de 8 de marzo de 1996 ¹⁷, «llama la atención que el artículo 40.3 (actual art. 40.4) del ET, al referirse a los desplazamientos, no excluya de su concepto a los trabajadores "contratados específicamente, para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes", como hace el artículo 40.1 del Estatuto de los Trabajadores respecto de los traslados». Sin embargo, debe tenerse en cuenta que lo contrario conduciría al absurdo de que un trabajador de este tipo de empresas (de construcción, de industrias de montajes, etc.) no podría ser desplazado «salvo que (...) lo fuera a un centro de trabajo fijo y, por lo tanto, administrativo», lo que debe rechazarse a la vista del artículo 1.281.1 del Código Civil. Por tanto, parece claro que no hay obstáculo legal alguno a la aplicación del régimen jurídico de los desplazamientos a las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que se tengan en cuenta los siguientes aspectos:

A) Motivación o causalidad del desplazamiento

El desplazamiento *debe estar motivado* bien por razones técnicas, organizativas o de producción, o «*bien por contrataciones debidas a la actividad empresarial*» (art. 40.4 ET).

De la literalidad del precepto se desprenden dos tipos de desplazamiento:

- a) El general o normal: es el caso del trabajador que, una vez iniciada la prestación de servicios en la empresa, es desplazado por razones económicas, técnicas, organizativas o productivas a un centro o lugar de trabajo distinto del habitual. En este caso, se da por supuesto que la empresa tiene dos o más centros de trabajo fijos pues de lo contrario no habría desplazamiento.
- b) El atípico en empresas con centros de trabajo fijos, pero normal en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes: es el caso del trabajador que, contratado para obra o servicio determinado, presta servicios por razón de la actividad propia de la empresa en un centro de trabajo (la obra) que no puede considerarse fijo y que, en todo caso, es distinto del centro administrativo de la empresa. Se trata de supuestos en los que la empresa carece de centros de trabajo o lugares de trabajo estables, por lo que la movilidad o cambio geográfico del trabajador (que, no se olvide, es inicial, no posterior al comienzo de los trabajos) se justifica en los distintos lugares donde la actividad de la empresa puede desarrollarse (normalmente mediante la previa formalización de contratos). Esto ocurre, por ejemplo, con los transportistas, los viajantes, los inspectores, o los trabajadores de aquellas empresas dedicadas a la instalación de maquinaria, ejecución de obra concreta, etc. ¹⁸ o, como decíamos líneas más arriba, con los trabajadores contratados para la realización de obras de construcción o de montaje de líneas de telefonía o de alta tensión.

¹⁷ AS 1197.

¹⁸ Vid. T. SALA FRANCO, «Movilidad geográfica», en VV.AA. [E. Borrajo Dacruz (Dir.)], *Comentarios al Estatuto de los Trabajadores*, EDERSA, Madrid, 1994, pág. 107.

B) Temporalidad del desplazamiento

De acuerdo con el último párrafo del apartado 4 del artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores el desplazamiento no puede exceder de 12 meses en un período de tres años. Por lo tanto, según el Estatuto de los Trabajadores, y a los efectos de la definición del desplazamiento, hay una correlación conceptual entre desplazamiento (movilidad geográfica temporal) y traslado (movilidad geográfica definitiva), cuya distinción viene determinada por la fijación de un límite temporal entre uno y otro, de tal manera que, si el tiempo en que el trabajador se encuentra alejado de su domicilio habitual es inferior a 12 meses, deberá entenderse aplicable el régimen jurídico del desplazamiento. Esto mismo resulta de aplicación, obviamente, a los supuestos de contratación para obra o servicio, cuando la obra dure menos de 12 meses.

C) Cambio de residencia del trabajador

El cambio de residencia a población distinta de la del domicilio habitual del trabajador da derecho al abono de los gastos de viaje y dietas por desplazamiento. Debe resaltarse que el domicilio del trabajador es el punto de referencia a los efectos de la determinación de si hay o no desplazamiento. Ello es lógico, puesto que el centro de trabajo habitual puede existir como tal (caso del desplazamiento normal) o no (caso del desplazamiento en empresas con centros móviles o itinerantes), mientras que el domicilio del trabajador es un punto de referencia seguro, siempre que, obviamente, el trabajador tenga un domicilio fijo o haya establecido su residencia en una determinada localidad.

Otra cosa debe decirse para el caso del traslado, donde la exclusión de las empresas con centros móviles o itinerantes resulta plenamente justificada, si se atiende al carácter definitivo de la movilidad geográfica (que, desde luego, presupone la existencia de un centro de trabajo fijo en el lugar de destino).

- *Síntesis*

En resumen, el tratamiento en el ámbito laboral del desplazamiento implica la movilidad geográfica temporal y motivada bien por razones técnicas, organizativas y productivas o bien porque el trabajador ha sido contratado para cambiar de lugar de trabajo, bastando que dicha movilidad se fundamente en el cambio de residencia de aquél. La consecuencia que debe extraerse de la exposición anterior es que los gastos derivados de la movilidad del trabajador no pueden considerarse salario, pues se trata de gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral (por tanto, suplidos: art. 26.2 ET) ¹⁹.

¹⁹ En este sentido, STSJ de Andalucía (Sevilla) de 11 de noviembre de 1997 (AS 5376).

1.2. *El significado de los artículos 109 de la Ley General de la Seguridad Social y 23 del Real Decreto 2064/1995.*

Una vez acreditada la posibilidad del desplazamiento desde la óptica jurídico-laboral en el caso de trabajadores contratados para obra o servicio en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, corresponde ahora analizar si es o no posible que las cantidades entregadas por la empresa en concepto de dietas por desplazamiento se excluyan de la base de cotización *de acuerdo con la normativa en materia de Seguridad Social*. A tal fin, resulta imprescindible partir de los datos normativos proporcionados por los artículos 109 de la Ley General de la Seguridad Social y 23 del Reglamento de Cotización, según los cuales no se integran en la base de cotización los siguientes conceptos:

- **Gastos de viaje** (*dietas y asignaciones de viaje*) en los *desplazamientos del trabajador «fuera del centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto»*. El artículo 109 de la Ley General de la Seguridad Social se remite expresamente a la norma reglamentaria, la cual, utilizando la misma redacción, añade a su vez el requisito de que el trabajo ha de ser realizado *«en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia»*.
- **Gastos de locomoción** en los desplazamientos *«fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo, para realizarlo en lugar distinto del mismo o diferente municipio»*.
- **Gastos por desplazamiento desde el domicilio del trabajador a su centro de trabajo habitual** (*pluses de transporte urbano y distancia*), en la cuantía y alcance reglamentarios.

Debe tenerse en cuenta que las exclusiones deben concretarse según lo dispuesto en la normativa reguladora del IRPF, a la que expresamente se remite el Reglamento de Cotización, que prevé su aplicación a las cantidades abonadas por las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes. Por lo demás, el concepto de desplazamiento en la normativa de Seguridad Social no difiere del que, con óptica puramente laboral, ofrece el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores, de ahí que sea preciso abordar a continuación la cuestión relativa a la viabilidad de los desplazamientos en este tipo de empresas.

2. Los centros de trabajo móviles o itinerantes.

La referencia específica a los desplazamientos tomando como punto de referencia el *«centro de trabajo habitual»* obliga a una consideración detenida sobre su alcance en las empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes.

2.1. En la normativa laboral.

El centro de trabajo es un concepto objetivamente definido en el artículo 1.5 del Estatuto de los Trabajadores, que lo identifica con la «unidad productiva con organización específica de la empresa, dado de alta como tal ante la autoridad laboral». De inmediato debe aclararse que no se trata de un concepto unívoco, pues tiene un sentido indeterminado, funcional, de acuerdo con la significación que le dé la norma; y a estos efectos, por ejemplo, el Reglamento del IRPF –que complementa al Reglamento de Cotización en este punto– se refiere, respecto de los gastos de manutención y estancia, a los desplazamientos desde el «lugar de trabajo» y, para los gastos de locomoción, a los derivados del «traslado de puesto de trabajo» [arts. 8 A) 3 a) 1.º y 2.º y 8 B) 2 del Reglamento del IRPF].

En cuanto al requisito de la habitualidad, pensamos que el precepto estatutario se refiere al centro o lugar de trabajo donde normalmente se prestan los servicios y no a la empresa, lo que indica que la permanencia en el centro o lugar del trabajo se predica de la prestación de servicios del trabajador y no de la estabilidad o perdurabilidad intrínseca de aquél.

¿Cuándo puede considerarse que un centro o lugar de trabajo es «habitual»? La norma no lo establece (tampoco podría y, desde luego, no debería hacerlo); sin embargo, podría pensarse, considerando *a sensu contrario* la regulación contenida en el artículo 8 del Reglamento del IRPF que la habitualidad surge a partir del período de 9 ó 12 meses que se toma como referencia para los desplazamientos. De este modo, podría considerarse que desde ese momento (a partir de los 9 meses dentro del período de un año o de los 12 meses en un período de tres años), el centro de trabajo comienza a ser habitual y, por lo tanto, los posibles gastos que abone la empresa constituyen una retribución cotizable y no exceptuada. Por el contrario, los gastos abonados antes de ese momento deberían excluirse de la base de cotización al considerar que no hay centro habitual desde el cual desplazarse.

De todos modos, a nuestro juicio, la aplicación *a contrario* del Reglamento del IRPF no deja de resultar forzada, por lo que nos parece que no hay criterio temporal definido a partir del cual el centro de trabajo pueda considerarse «habitual». Por consiguiente, y ésta es la conclusión a la que llegamos, los centros de trabajo móviles o itinerantes no pueden considerarse como centros de trabajo habituales a efectos del desplazamiento, lo que significa que el punto de referencia para que se entienda producido el desplazamiento no es el centro habitual sino el domicilio del trabajador, que es el criterio que, aparentemente de forma concurrente con aquél, utiliza el Reglamento de Cotización. En otros términos, en el presente supuesto debe estimarse como centro de trabajo la obra, si bien el requisito de la habitualidad no concurre dado que la obra es centro móvil o itinerante, lo que resulta incompatible con su configuración como «centro habitual de trabajo», expresión esta que se refiere a los centros de trabajo fijos.

De la definición del artículo 1.5 del Estatuto de los Trabajadores, se desprende una noción de centro de trabajo de carácter estable; de ahí que el artículo 40.1 del Estatuto de los Trabajadores introduzca, en materia de movilidad geográfica, una categoría distinta de centro de trabajo –el móvil o itinerante– al que, por otra parte, no define.

Aunque el régimen jurídico de unos y otros centros es el mismo, parece oportuno distinguirlos. El centro de trabajo móvil se caracteriza, a nuestro juicio, por la temporalidad de su actividad, de tal forma que nace y se crea con una finalidad productiva limitada en el tiempo, aunque la empresa desarrolle dicha actividad de forma permanente. Son los supuestos de empresas que contratan la ejecución de actividades (habituales o permanentes) con autonomía y sustantividad propias (unidades productivas con organización específica, art. 1.5 ET) por tiempo determinado.

Por tanto, los centros de trabajo móviles presentan las siguientes notas características:

- Indeterminación *a priori* de su ubicación: el centro no es *intrínsecamente* móvil.
- Temporalidad de su duración.
- Autonomía y sustantividad propia de la actividad e independencia de la desarrollada (habitual o permanentemente, esto es indiferente) por la empresa.

Por acudir a las palabras de la STSJ de Andalucía (Granada) de 23 de octubre de 1996²⁰, «la naturaleza itinerante y de movilidad de Centros de Trabajo es nota sustancial de todas aquellas empresas que, dependiendo de su actividad laboral de los contratos que deba atender, necesariamente han de desplazarse a los lugares donde sus servicios son requeridos».

Podría pensarse que los centros de trabajo móviles constituyen una nueva categoría caracterizada por la temporalidad («móvil», que no tiene estabilidad o permanencia, según el *Diccionario de la Real Academia Española*) y por la suficiente entidad o autonomía como para constituir una unidad productiva. Tales requisitos se dan en aquellas empresas que tienen que realizar y gestionar su actividad bien en centros o unidades productivas autónomas y propias, pero temporales en sí mismas (por ejemplo, un contratista en una obra), o en unidades productivas autónomas y ajenas y que, a través de una contrata temporal, gestionan o realizan una actividad que es temporal en sí misma.

Con este criterio se admite como ejemplo de actividad en centros de trabajo móviles la de los trabajadores contratados para el montaje en las obras de construcción que, por otra parte, no son diferentes a los trabajos de albañilería o similares en dichas obras, ya que en ellas se dan los dos elementos que definen objetivamente el centro de trabajo móvil: elementos materiales y patrimoniales que configuran en un espacio físico una actividad laboral organizada, y de carácter temporal. Y es en este sentido en el que se admite, *v.g.*, por el Convenio General de la Construcción, tanto en su versión de 1998 (art. 82) como en la vigente de 2002 (art. 84.1.2.º), que el trabajo en las empresas del sector es de carácter móvil como consecuencia de la inevitable temporalidad de la realización de su actividad.

²⁰ AS 4410.

A las consideraciones anteriores hay que añadir que, si en el ámbito laboral se acepta la equivalencia entre el «lugar de trabajo» y el «centro de trabajo» estable, no debe haber inconveniente para que el centro de trabajo móvil equivalga al lugar de trabajo móvil, el cual sería aplicable a los trabajadores cuya actividad consiste precisamente en desplazarse (viajantes, transportistas, inspectores, trabajadores de la construcción o de montaje de tendidos eléctricos, etc.).

Pues bien, para este tipo de centros o lugares móviles o itinerantes se admite el desplazamiento laboral, tal como se ha expuesto en el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores (no el traslado, excluido art. 40.1 del ET) y, desde esta misma óptica, los gastos tenidos por el trabajador no tienen la naturaleza salarial, de acuerdo con lo establecido por el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores.

A diferencia del móvil, el centro de trabajo itinerante se desplaza autónomamente, y con él los trabajadores que en él prestan sus servicios. No se trata ahora de que los trabajadores «se desplazan» al lugar donde esté situado el centro, sino de que el centro se desplaza físicamente y, por consiguiente, también se desplazan los trabajadores. Ejemplo de centro itinerante podría ser un barco o un circo.

Con todo, en ambos casos, el elemento decisivo de la existencia o ausencia de desplazamiento es el domicilio del trabajador y no el lugar «habitual» de prestación de servicios, que deviene inoperante desde el momento en que la ejecución de la prestación laboral carece de lugar habitual. En consecuencia, el espacio físico más fiable para determinar en cada caso si hay o no desplazamiento es el domicilio del trabajador que, en este caso, coincide con el domicilio o sede social de la empresa.

2.2. En la normativa de Seguridad Social.

En la normativa de Seguridad Social no hay ninguna referencia a los gastos derivados de desplazamientos de trabajadores a centros de trabajo móviles o itinerantes. Ya dijimos que la excepción en la base de cotización de los gastos por desplazamientos alcanza a los realizados fuera de su centro de trabajo habitual (y para la estancia y manutención en municipio distinto), y con las limitaciones cuantitativas señaladas por el Reglamento del IRPF, al que se remite el Reglamento de Cotización.

Este aspecto precisamente –la remisión de las normas de Seguridad Social a las tributarias– no ha sido tenido en cuenta por algunas Circulares emitidas por la Tesorería General de la Seguridad Social y la Dirección General de la Inspección de Trabajo. Pues bien, tal como se ha expuesto, hay una referencia expresa en el artículo 8 A) 4 de Reglamento del IRPF para aplicar toda la regulación sobre los gastos por desplazamiento a los trabajadores contratados para prestar sus servicios en centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

En consecuencia, las empresas que contraten a trabajadores para prestar servicios en centros de trabajo móviles deben excluir de la base de cotización los gastos que les ocasionen los desplazamientos a dichos centros, *siempre que estén ubicados en domicilio distinto del de la residencia habitual del trabajador*.

Esto significa que, en el régimen de Seguridad Social, aunque tengan una regulación común, se deben distinguir, por razones de claridad y sistemática, y a los efectos de la determinación de la base de cotización, dos tipos de desplazamiento:

- El normal o general, al que se refieren expresamente los artículos 109 de la Ley General de la Seguridad Social y 23 del Reglamento de Cotización.
- El específico, referido a los centros de trabajo móviles o itinerantes, incluidos expresamente en el Reglamento, y a los que se aplica el régimen general, con la exigencia adicional de que el domicilio del trabajador no esté ubicado en el del centro de trabajo.

En definitiva, el centro de trabajo móvil o itinerante al que se refiere el Reglamento del IRPF es aquel que las empresas mantienen en su estructura empresarial en función de sus contrataciones temporales, de tal forma que a aquellos trabajadores que sean contratados para prestar sus servicios en diferentes centros de trabajo móviles, y deban desplazarse desde su domicilio habitual desde el momento mismo en que comience su actividad laboral, deberá aplicárseles el régimen general de las dietas previsto en la normativa referida. Carece de toda lógica que la norma reguladora del régimen general de los desplazamientos se aplique a los trabajadores contratados en estos centros de trabajo móviles, y se exija como punto de conexión el «centro de trabajo habitual», pues se parte de dos supuestos distintos: el general, donde se exige el desplazamiento desde el centro de trabajo habitual, y el específico, contratado para el centro móvil, donde sólo se exige que, siendo móvil, esté fuera del municipio del domicilio del trabajador.

3. Supuestos concretos.

A continuación analizamos someramente algunos supuestos de interés en relación con el devengo de dietas (y su posible exclusión de la base de cotización) en atención al tipo de contrato y al lugar de prestación de servicios.

- **Trabajadores con contrato para obra o servicio determinado en un centro de trabajo fijo**

El desplazamiento se rige por las reglas generales ya expuestas: si el trabajador es desplazado a un centro de trabajo distinto del «habitual» y situado en población distinta de la de su domicilio habitual, los gastos de desplazamiento no son cotizables; puede aceptarse que el concepto de habitualidad de su centro de trabajo, más que por el tiempo de permanencia, deba definirse por la adscripción expresa contractual al centro de trabajo donde se cumple la actividad de la obra o servicio.

- **Trabajadores con contrato para obra o servicio determinado en un centro de trabajo que no es fijo, es decir, es móvil o itinerante, porque la actividad de la empresa consiste en realizar temporalmente una contrata**

En primer lugar, es irrelevante para este supuesto que el centro de trabajo al cual se desplaza el trabajador sea unidad productiva autónoma o tenga la categoría de centro de trabajo, puesto que –tal como se ha expuesto– se trata de un centro de trabajo o lugar de trabajo (en la terminología del Reglamento del IRPF), al que se le considera como «centro móvil o itinerante» por el carácter temporal de la actividad de la empresa que contrata. Es el caso del trabajador (contratado para obra o servicio) que se desplaza desde su residencia habitual hasta el lugar de trabajo prefijado. Este desplazamiento (producido con arreglo al art. 40.4 ET: por causa de la actividad de la empresa) da lugar, desde la óptica de la cotización, a que las cantidades entregadas por la empresa en concepto de dietas se excluyan de la base de cotización en las cuantías marcadas por el Reglamento del IRPF, al cual se remite expresamente el Reglamento de Cotización.

Asumido que se trata de empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes el único requisito para excluir de la base de cotización las cantidades abonadas por la empresa en concepto de dietas es la acreditación del desplazamiento, mediante la prueba de que el centro de trabajo está situado en municipio distinto del domicilio del trabajador.

Los gastos de desplazamiento se exceptúan de la base de cotización siempre que se cumplan, además, las condiciones generales del desplazamiento (art. 40 ET) y en la cuantía fijada en el Reglamento de IRPF; esta cuantía debe justificarse mediante la entrega de los documentos acreditativos del gasto efectivo.

- **Trabajadores fijos de empresa que prestan servicios en centros de trabajo fijos, ubicados en una ciudad**

En principio, se trata de supuestos que poco o nada tienen que ver con el desplazamiento, salvo que el centro de trabajo esté ubicado en un municipio distinto del habitual. En estos casos, habrá que estar a lo que disponga el convenio colectivo en materia de pluses de distancia y transporte.

- **Trabajadores fijos de empresa que carecen de centro de trabajo habitual y prestan servicios mediante desplazamientos constantes**

A estos trabajadores les son aplicables las reglas sobre centros de trabajo móviles o itinerantes, de tal forma que los gastos de desplazamiento están excluidos de la base de cotización, siempre que dichos desplazamientos se realicen a municipio distinto de su domicilio habitual y las cuantías se sitúen por debajo del umbral numérico establecido en el Reglamento del IRPF.

- **Trabajadores que, sin desplazamiento, tienen gastos de manutención (comida) abonados voluntariamente por la empresa con el fin de evitar el desplazamiento a su domicilio**

Al no existir desplazamiento, no cabe aplicar este régimen. No obstante, desde la óptica laboral surge la duda de su calificación como salario en especie o como gasto suplido derivado de la actividad laboral.

Desde la perspectiva de la cotización, podría pensarse que está excluido de la base de cotización [art. 23 D) b) del Reglamento de Cotización] al tratarse de productos en especie, siempre que su valoración no exceda del 20% del SMI, sin incluir la parte correspondiente a las pagas extraordinarias. Pero también sería defendible su calificación como asignación asistencial [art. 23 F) b) 2.º del Reglamento de Cotización] si la comida se realiza en cantinas o comedores de empresa, o se considera como una fórmula indirecta de prestación del servicio de comedor, dentro de la cuantía fijada en el artículo 44.2.1.º del Reglamento del IRPF.

V. ADENDA: BREVE EXPOSICIÓN Y COMENTARIO DE LAS CIRCULARES DE LA TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y DE LA INSPECCIÓN DE TRABAJO

1. La Dirección General de la Tesorería, en fecha 30 de octubre de 1998, emitió una Circular relativa a la cotización en los supuestos de contratos de obra o servicio determinado.

Según la TGSS, las exclusiones de la base de cotización de la Seguridad Social tienen el alcance establecido en el Reglamento del IRPF (vigente art. 8; art. 4 del derogado Reglamento de 1991), al que se remite expresamente el Reglamento de Recaudación (art. 23).

Aparte de una serie de consideraciones acerca del carácter necesario o cogente de las normas de Seguridad Social, la TGSS insiste en la autonomía o independencia de estas normas respecto de las laborales, afirmando que se trata de un ordenamiento completo y cerrado, en relación no sólo a la ausencia de identidad entre el salario y los elementos integrantes de la base de cotización, sino, más aún, a la no afectación de la ordenación por los convenios colectivos de materias relacionadas con la cotización.

Por último, la TGSS analiza si las *dietas* planteadas en el escrito de consulta están o no excluidas de la base de cotización. El contenido de dicho escrito no se expone, aunque parece referirse a trabajadores contratados para un centro de trabajo determinado. Y a este respecto, cita la STS de 14 de mayo de 1991 (RJ 4099), que señala que la dieta lleva implícito «el des-

plazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro distinto», lo que no puede aceptarse en el supuesto contemplado de unos trabajadores vigilantes jurados contratados para una central nuclear, sin que procedieran de otro centro que pudiera ser considerado habitual. En fin, en cuanto a los **gastos de locomoción** considera que deben compensar los gastos normales del trabajador que se desplaza fuera de «la fábrica, taller, oficina o centro habitual del trabajo para realizarlo en otro distinto del mismo o diferente municipio» [art. 23.2 A) b), del Reglamento de Recaudación].

2. La Dirección General de la Inspección de Trabajo y Seguridad, en fecha 7 de junio de 1999, contestó a una consulta sobre si las cantidades abonadas en concepto de dietas y gastos de desplazamientos a los trabajadores contratados bajo la modalidad de obra se incluyen o no en la base de cotización a la Seguridad Social.

El escrito de consulta se refiere, teniendo en cuenta la normativa vigente, a aquellas empresas que carecen de centro de trabajo habitual para realizar el mismo en lugar de trabajo distinto y de diferente municipio (para los gastos de manutención y estancia) o en el mismo o diferente municipio (para los gastos de desplazamiento). Dichas empresas disponen de un domicilio social donde se centraliza la gestión administrativa, pero donde no se ejecuta la actividad directamente productiva (que sería el lugar en el que se realizan las obras contratadas). Carecen por lo tanto de *centro de trabajo habitual* desde donde se desplacen los trabajadores, quienes reciben dietas y gastos de manutención por el desplazamiento desde dicho domicilio a las obras para las que han sido contratados. Se trataba de un supuesto de desplazamiento para la ejecución de la pintura de un barco situado en municipio distinto del domicilio de la empresa y de los trabajadores.

Con carácter previo a la respuesta, la Inspección reproduce la afirmación de la Dirección General de la Tesorería según la cual el artículo 109 de la Ley General de la Seguridad Social «tanto en su primitiva redacción del Texto Refundido de 20 de junio de 1994, como en el vigente conforme al artículo 82 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, no parte de la institución del salario como parámetro definidor de la misma sino de una conceptualización propia, según la cual la base de cotización estará integrada por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena».

En cuanto al fondo del asunto, considera que no están exentas y, por lo tanto, son cotizables las cantidades abonadas a los trabajadores en concepto de dietas y gastos de desplazamiento con contrato para obra o servicio, puesto que *«falta el elemento consustancial al concepto de dietas y gastos de desplazamiento, esto es... "la necesidad de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto", teniendo en cuenta que las cantidades abonadas bajo tal denominación no son compensaciones por la realización de comisiones de servicio por cuenta de la empresa y fuera del puesto habitual de trabajo, ya que los perceptores vienen prestando sus servicios conforme a lo estipulado en sus respectivos contratos de trabajo»*.

3. Del contenido, sintéticamente expuesto, de las circulares debe puntualizarse lo siguiente:

- A) Hay una unidad de criterio en la utilización de los conceptos, de acuerdo con la normativa de desarrollo de la Ley General de Seguridad Social y del Impuesto sobre Rendimiento de trabajo personal: es decir, cuando mencionan las *dietas y asignaciones de viaje* se refieren a los gastos de manutención y estancia por desplazamiento *a municipio distinto del lugar habitual de trabajo* (en la normativa tributaria) o del *centro habitual de trabajo* (en la normativa de Seguridad Social); en cuanto a los *gastos de locomoción*, se refieren a los gastos de desplazamientos entre dos *centros de trabajo* situados en igual o distinto municipio.
- B) La Agencia Tributaria recoge en algunas circulares referidas a los *centros de trabajo móviles o itinerantes* la mención expresa del artículo 8 (art. 4 del Reglamento de 1991), en el sentido de asignarles el mismo régimen jurídico de estar exceptuados del impuesto, dentro de los límites establecidos para las dietas y gastos de locomoción, siempre que cumplan el requisito de que dichos centros de trabajo móviles o itinerantes estén en municipio distinto de la residencia habitual del trabajador.
- C) No obstante el criterio de la Agencia Tributaria, la Tesorería General de la Seguridad Social y la Dirección General de la Inspección de Trabajo omiten en sus Circulares toda referencia a los centros de trabajo móviles o itinerantes, a pesar de la remisión expresa del artículo 23 del Reglamento de Recaudación de la Seguridad Social a la regulación en esta materia por el Reglamento del IRPF. Ello tiene una importancia trascendental puesto que, de haber analizado el caso de las empresas con centros móviles o itinerantes, muy probablemente se hubiera alcanzado una solución contraria al tratarse de un supuesto específico de desplazamiento.
- D) La afirmación que realiza la Tesorería de la Seguridad Social en su Circular, y que reproduce la de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, sobre que el artículo 109 de la Ley General de Seguridad Social, reformado, «no recoge como parámetro definidor de la base de cotización la institución del salario, pues viene a establecer una conceptualización propia y específica», no parece tener relación directa con el problema planteado sobre los contratos de obra, pues aquella afirmación se entiende referida a las resoluciones judiciales que niegan todo valor a la calificación que, a efectos de cotización, realizan los convenios colectivos. Por eso creemos que no es trasladable como declaración de principios al tema de la cotización en los gastos surgidos en los desplazamientos por contratos de obra o servicio, en los que el problema no se plantea tanto en relación al concepto de salario, como a si a dichos contratos se les puede aplicar el régimen de dietas como centros de trabajo móviles o itinerantes.