

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01068/2025/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **15/10/2025**

Asunto:

Procedimiento de recaudación. Embargo de las cuantías satisfechas en concepto de dietas.

Criterion:

Las dietas, en cuanto indemnizaciones o suplidos que un empleador satisface a sus empleados por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral con el fin de compensar al trabajador de esos gastos -se incluyan o no en la nómina del receptor-, tienen naturaleza extrasalarial según el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, no son sueldo, salario, retribución o su equivalente a efectos de lo dispuesto en el artículo 607 LEC y, por ello, serán plenamente embargables sin límite alguno.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

RD 939/2005 Reglamento General de Recaudación RGR

82

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil

607

RDLeg 2/2015 Texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores

26.2

Conceptos:

Bienes embargables

Diétas

Procedimiento de recaudación

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 15 de octubre de 2025

PROCEDIMIENTO: 00-01068-2025-00

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

RECURRENTE: AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Q2826000H

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de abril de 2024, recaída en la reclamación nº 21/1147/2023 y acumulada interpuesta frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 b) Ley 58/2003, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. En fecha 14 de febrero de 2022 la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) notificó a la SOCIEDAD X una "diligencia de embargo de sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador sin naturaleza salarial" en la que se le comunicaba que se estaba tramitando un procedimiento administrativo de apremio en relación a su empleado DON J y, ante su falta de pago, se decretaba el embargo de los siguientes bienes y derechos:

<<Las cantidades que en función del importe líquido a percibir por el obligado al pago arriba indicado en concepto de SUELDOS, SALARIOS O PENSIONES corresponda según la escala establecida en la normativa vigente y el resto de cantidades percibidas por el trabajador que no tengan naturaleza salarial, hasta cubrir el importe total indicado en el apartado anterior ("ACUERDO").

Tendrán naturaleza análoga a la salarial, resultando igualmente embargadas hasta el límite legal, las percepciones percibidas por los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere el capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajador Autónomo.

No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos. Estas cantidades serán embargadas en su totalidad, sin que les sean de aplicación los límites legales a la embargabilidad de sueldos, salarios y pensiones>>

Asimismo se informaba a SOCIEDAD X de que "El embargo deberá ejecutarse en sus estrictos términos, y su incumplimiento por el obligado al pago y por cualquier persona física o jurídica obligada a colaborar en el embargo así como la obstrucción o inhibición en la práctica de dichas órdenes, podrá dar lugar a la incoación de expediente sancionado" así como a la declaración de responsabilidad solidaria en caso de que "por culpa o negligencia, incumpla la orden de embargo".

La SOCIEDAD X contestó a la citada diligencia de embargo indicando que satisface a DON J retribuciones salariales que superan el salario mínimo interprofesional, informando asimismo, de las cantías líquidas percibidas y previsión de las que va a percibir en los próximos meses y calculando el importe que le corresponde retener e ingresar en el Tesoro Público. Como consecuencia de ello, se realizan sucesivos ingresos por la reclamante que, sin embargo, no llegan a cubrir el importe total del embargo decretado.

El 25 de febrero de 2022 se notificó a SOCIEDAD X un requerimiento de información en el que se le solicitaba la aportación de copia de las nóminas emitidas y justificación de los pagos realizados al obligado al pago desde la fecha de la diligencia de embargo. El análisis de dichas nóminas pone de manifiesto que la SOCIEDAD X retribuía a DON J todos los meses los siguientes conceptos: "salario", "prorrata pagas extra", "plus de convenio" y, adicionalmente, en algunos meses le satisfacía una cantidad adicional en concepto de "dietas".

El órgano de recaudación, teniendo en cuenta la información suministrada en dichas nóminas, inicia el 31/07/2023 un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria de SOCIEDAD X en virtud del artículo 42.2 b) de la Ley General Tributaria, a saber, incumplimiento de la orden de embargo.

Concretamente, la Administración entendió que la SOCIEDAD X había incumplido la orden de embargo al haber calculado el embargo de las cantías satisfechas a DON J en concepto de "dietas" en atención a los límites previstos en el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. Por el contrario, la Administración entendía que la totalidad del importe satisfecho a DON J en concepto de "dietas" debía ser embargado e ingresado en el Tesoro Público sin aplicación de los porcentajes de embargabilidad previstos en el citado precepto.

SEGUNDO. Frente al acuerdo de derivación de responsabilidad, la SOCIEDAD X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Andalucía aduciendo que la no realización del embargo por la cuantía total pretendida por la AEAT no permite entender que hubiera actuado con culpa o negligencia.

El TEAR estima la reclamación en los siguientes términos:

Resolución TEAR de Andalucía impugnada (RG 21/1147/2023 y acumulada):

<<CUARTO. La interesada en sus alegaciones manifiesta que ha incluido dichas dietas en la base para determinar el importe a embargar del sueldo del deudor y que la inculpación que hace la AEAT no despeja la culpabilidad y, que por el simple hecho de que se hayan embargado cantidades distintas a las pretendidas por la AEAT, no permite considerar que la infracción es fruto de un comportamiento culpable, ni siquiera a título de negligencia, ya que pudo haberse practicado como resultado de un error excusable en un contexto de diligencia media.

QUINTO. Por tanto, lo que habría que discernir es si por el hecho de no haber ingresado la totalidad de las dietas abonadas al trabajador, la reclamante ha obrado mediante culpa o negligencia.

En principio, nada se observa en la diligencia, ni existe normativa específica que determine la consideración de las dietas a efecto de su inclusión en las órdenes de embargo. Tampoco se constata que se haya comunicado al reclamante dicha circunstancia.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 82 del Real Decreto 939/2005 por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación:

<<(...)>>

Y el artículo 607 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil:

<<(...)>>

De la normativa expuesta no se desprende que las dietas hayan de excluirse de la aplicación de los límites de embargo previstos en el artículo 607 LEC, más bien al contrario, pues el artículo 607 de la LEC abre la puerta a aplicar los límites de embargo no solo a sueldos, salarios y pensiones, si no también a la "retribución o su equivalente". A juicio de este Tribunal, no corresponde efectuar una interpretación restrictiva de las cantidades a las que resultan aplicarse los límites de embargo, sin que la inembargabilidad pueda ser diferente en aquellos supuestos en que la nómina se percibe en concepto de dietas.

Por tanto, el acuerdo aquí impugnado debe ser anulado al no haber quedado acreditado que la diligencia de embargo emitida por el órgano de recaudación haya quedado incumplida por culpa o negligencia de la reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía, notificada a la AEAT en fecha 8 de mayo de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 1 de agosto de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente comienza delimitando la controversia jurídica:

<<El presente recurso extraordinario de alzada tiene por objeto solicitar de ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) un criterio distinto al del TEAR, respecto de la embargabilidad de las dietas (indemnizaciones por razón de servicio en el ámbito administrativo).

Así pues, lo que este Departamento discute es que las dietas sean equiparables a los sueldos y pensiones, de modo que también les sean de aplicación los límites de embargo previstos en el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC)>>.

Seguidamente se opone a la afirmación del TEAR cuando afirma en la resolución impugnada:

<<Nada se observa en la diligencia, ni existe normativa específica que determine la consideración de dietas a efectos de su inclusión en las ordenes de embargo. Tampoco se constata que se haya comunicado al reclamante dicha circunstancia>>

al afirmar la Directora que "no es correcto que en la diligencia de embargo dirigida a la interesada declarada responsable no se dijera cómo debían tratarse las dietas a los efectos del cumplimiento del embargo".

Adicionalmente, la Directora recurrente cita varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) tales como Consulta 0647-00 de 20 de marzo de 2000, Consulta V1730-10 de 27 de julio de 2010, Consulta V2847-10 de 29 de diciembre de 2010, Consulta V2803-11 de 28 de noviembre de 2011, Consulta V1570-18 de 6 de junio de 2018 que le sirven para concluir:

<<Siguiendo el razonamiento que se recoge en estas consultas desde antiguo, y como resumen del mismo, de acuerdo con la normativa laboral -aplicable al caso en virtud del artículo 7.2 de la LGT- las dietas o indemnizaciones que se perciban, dentro de la nómina o fuera de ella, para compensar los gastos de transporte, manutención y alojamiento realizados como consecuencia de la actividad laboral del perceptor, están excluidas expresamente de la consideración de salario, por lo que no están afectadas por las restricciones al embargo establecidas en el artículo 607 de la LEC, siendo embargables en su totalidad. Así pues, entiende este Departamento de Recaudación que no es conforme a derecho el criterio del TEAR según el cual esas dietas son equivalentes a las retribuciones porque se incluyen en las nóminas>>.

Concluye la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Las cantidades que se perciban en concepto de indemnizaciones o dietas para compensar los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral -se incluyan o no en la nómina del perceptor-, no están afectadas por el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por lo que son embargables en su totalidad sin restricción alguna>>.

CUARTO. En fecha 16 de octubre de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si las cantidades percibidas por un empleado en concepto de "dietas", compensando los gastos de transporte, manutención y alojamiento deben entenderse incluidas en el concepto de "sueldo, salario, pensión, retribución o su equivalente" previsto en el artículo 607 LEC y, por ende, determinar si las mismas quedarían sujetas al límite de embargabilidad previsto en el citado precepto.

Recordemos que el TEAR en la resolución impugnada ha entendido que dicho precepto se aplica "no sólo a sueldos, salarios y pensiones, sino también a la "retribución o su equivalente"- concepto este último en el que entiende incluidas las citadas dietas-; tesis frente a la que reacciona la Directora recurrente quien, con apoyo en diversas consultas de la Dirección General de Tributos concluye que, de acuerdo con la normativa laboral, las dietas percibidas para compensar los gastos de transporte, manutención y estancia en los que incurre un trabajador no son salario por lo que quedan fuera de las restricciones al embargo previstas en el artículo 607 LEC siendo embargables en su totalidad.

Controversia jurídica acerca de la naturaleza jurídica de las cantidades satisfechas a un trabajador en concepto de "dietas" que hemos de dilucidar a la luz de la normativa aplicable.

Así, el artículo 169 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), enumera como bienes embargables los sueldos, salarios y pensiones en el artículo 169.2 segundo párrafo, letra c):

Artículo 169 LGT. Práctica del embargo de bienes y derechos.

<<1. Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

2. Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

h) Bienes muebles y semovientes.

i) Créditos, efectos, valores y derechos realizable a largo plazo

3. (...)

5. No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presume que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

6. (...)>>

El desarrollo reglamentario de este tipo de embargos de sueldos, salarios y pensiones se encuentra recogido en el artículo 82 del Real Decreto 939/2005, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que señala:

Artículo 82 RGR. Embargo de sueldos, salarios y pensiones. Redacción vigente desde 1/1/2018:

<<1. El embargo de sueldos, salarios y pensiones se efectuará teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

La diligencia de embargo se presentará al pagador. Este quedará obligado a retener las cantidades procedentes en cada caso sobre las sucesivas cuantías satisfechas como sueldo, salario o pensión y a ingresar en el Tesoro el importe detraído hasta el límite de la cantidad adeudada.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenidas, con carácter general, entre la Administración ordenante y los pagadores destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si el obligado al pago es beneficiario de más de una de dichas percepciones, se acumularán para deducir sobre la suma de todas ellas la parte inembargable. La cantidad embargada podrá detraerse de la percepción o percepciones que fije el órgano de recaudación competente. Si el obligado al pago propone expresamente otra, le será aceptada, si ello no supone obstáculo para el cobro.

3. Cuando el embargo comprenda percepciones futuras, aún no devengadas, y existan otros bienes embargables, una vez cobradas las vencidas podrán embargarse dichos bienes, sin esperar a los posibles devengos o vencimientos sucesivos.

Una vez cubierto el débito, el órgano de recaudación competente notificará al pagador la finalización de las retenciones>>

En definitiva, la regulación relativa a embargos de sueldos, salarios y pensiones contenida en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) es directamente aplicable a los embargos realizados en el procedimiento administrativo de apremio por remisión expresa del Reglamento General de Recaudación.

Así, la LEC establece en su artículo 607 los límites a la embargabilidad de sueldos y pensiones en los siguientes términos:

Artículo 607 LEC. Embargo de sueldos y pensiones.

<<1. Es inembargable el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional.

2. Los salarios, sueldos, jornales, retribuciones o pensiones que sean superiores al salario mínimo interprofesional se embargarán conforme a esta escala:

1.º Para la primera cuantía adicional hasta la que suponga el importe del doble del salario mínimo interprofesional, el 30 por 100.

2.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un tercio salario mínimo interprofesional, el 50 por 100.

3.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un cuarto salario mínimo interprofesional, el 60 por 100.

4.º Para la cuantía adicional hasta el importe equivalente a un quinto salario mínimo interprofesional, el 75 por 100.

5.º Para cualquier cantidad que exceda de la anterior cuantía, el 90 por 100.

3. Si el ejecutado es beneficiario de más de una percepción, se acumularán todas ellas para deducir una sola vez la parte inembargable. Igualmente serán acumulables los salarios, sueldos y pensiones, retribuciones o equivalentes de los cónyuges cuando el régimen económico que les rija no sea el de separación de bienes y rentas de toda clase, circunstancia que habrán de acreditar al Letrado de la Administración de Justicia.

4. En atención a las cargas familiares del ejecutado, el Letrado de la Administración de Justicia podrá aplicar una rebaja de entre un 10 a un 15 por ciento en los porcentajes establecidos en los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 del presente artículo.

5. Si los salarios, sueldos, pensiones o retribuciones estuvieron gravados con descuentos permanentes o transitorios de carácter público, en razón de la legislación fiscal, tributaria o de Seguridad Social, la cantidad líquida que percibiera el ejecutado, deducidos éstos, será la que sirva de tipo para regular el embargo.

6. Los anteriores apartados de este artículo serán de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas.

7. Las cantidades embargadas de conformidad con lo previsto en este precepto podrán ser entregadas directamente a la parte ejecutante, en la cuenta que ésta designe previamente, si así lo acuerda el Letrado de la Administración de Justicia encargado de la ejecución.

En este caso, tanto la persona o entidad que practique la retención y su posterior entrega como el ejecutante, deberán informar trimestralmente al Letrado de la Administración de Justicia sobre las sumas remitidas y recibidas, respectivamente, quedando a salvo en todo caso las alegaciones que el ejecutado pueda formular, ya sea porque considere que la deuda se halla abonada totalmente y en consecuencia debe dejarse sin efecto la traba, o porque las retenciones o entregas no se estuvieran realizando conforme a lo acordado por el Letrado de la Administración de Justicia.

Contra la resolución del Letrado de la Administración de Justicia acordando tal entrega directa cabrá recurso directo de revisión ante el Tribunal>>

TERCERO. Respuesta a la cuestión controvertida.

Según se desprende de la normativa anteriormente expuesta, la Ley 58/2003, General Tributaria, ha optado por remitirse a otras normas de nuestro ordenamiento jurídico y, en particular, a los artículos 606 y 607 LEC en lo concerniente a la delimitación de los bienes y derechos considerados inembargables (artículo 169.5 LGT).

Conforme al artículo 607.1 LEC tienen la condición de inembargables "*el salario, sueldo, pensión, retribución o su equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional*", estableciéndose además en el segundo apartado del referido precepto una serie de porcentajes de embargabilidad en relación con aquellas retribuciones cuya cuantía sea superior a dicho salario mínimo. Así, de la aplicación conjunta de ambos apartados, resulta el sueldo, salario, pensión, retribución o su equivalente inembargable.

Límite a la embargabilidad del artículo 607 LEC que es una excepción al principio de responsabilidad patrimonial universal previsto en el artículo 1911 del Código Civil, según el cual, el deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, presentes o futuros; principio que, por tanto, conlleva la posibilidad de embargar la totalidad de los bienes del deudor, salvo las excepciones previstas en las normas.

Concretamente, la limitación al embargo de los sueldos, salarios, pensiones, retribución o su equivalente prevista en el artículo 607 LEC tiene su razón de ser en que se considera tal cuantía inembargable como el importe necesario para atender necesidades básicas personales y familiares del deudor.

Interpretación que resulta acorde con la doctrina constitucional sobre la legitimidad de la inembargabilidad de bienes y derechos como excepción al principio de responsabilidad patrimonial universal, así como la regla de proporcionalidad de los sacrificios (SSTC 54/1983, de 21 de junio; 113/1989, de 22 de junio; 88/2009, de 20 de abril).

Sentado lo anterior, y retomando la idea que adelantábamos en párrafos precedentes, si bien el artículo 607 LEC impone la necesidad de realizar un cálculo del sueldo o salario inembargable, es indiscutible que con carácter previo a su realización debe determinarse qué base cuantitativa se toma a efectos de aplicar los citados límites, esto es, delimitar qué emolumentos deben calificarse como "sueldo, salario, pensión, retribución o su equivalente".

En este sentido, recordemos que la presente resolución dictada en unificación de criterio tiene por objeto dilucidar la naturaleza jurídica de la retribución percibida por un trabajador bajo la denominación de "dieta"; esto es, analizar si las mismas son "sueldo, salario, pensión, retribución o su equivalente" en el sentido del artículo 607 LEC y, por tanto, enjuiciar si las mismas gozan o no de algún tipo de protección frente a su embargabilidad en aplicación de los límites previstos en el citado precepto.

En aras de tal fin, hemos de tener en cuenta que la LEC establece el límite a la inembargabilidad del "sueldo, salario, pensión, retribución o su equivalente" pero, sin embargo, no contiene definición específica de tales conceptos.

En particular, a juicio de este TEAC, es específico que los emolumentos percibidos por un trabajador en concepto de "dietas" no tienen naturaleza jurídica de pensión, suscitándose la duda interpretativa en relación a si las mismas son "sueldo, salario, retribución o su equivalente".

Así, ante la ausencia de definición en la LEC del concepto de "sueldo, salario, retribución o su equivalente" que la misma prevé, el mismo debe interpretarse, ex artículo 3.1 del Código Civil, que dispone:

<<1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas>>

Noción que, en definitiva, nos lleva a tomar en consideración la regulación laboral como acertadamente defiende la Directora recurrente.

En este sentido, quiere este TEAC remarcar que no cabe enjuiciar la naturaleza jurídica de las dietas por extensión de la normativa legal y reglamentaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La razón es que si bien es cierto que la Ley 35/2006 del IRPF en su artículo 17 se refiere a las "dietas y asignaciones para gastos de viaje" y establece la exención en el citado impuesto de las percibidas de acuerdo con determinados límites fijados en el Reglamento del IRPF, la misma no delimita cuáles son tales conceptos ni su naturaleza, sino que meramente conceptúa la noción de rendimientos íntegros del trabajo. Igualmente, el hecho de que tales dietas estuvieran o no exentas de tributación en el IRPF no ha de condicionar que las mismas estén o no protegidas por el límite a la embargabilidad de sueldos y salarios.

Así, hemos de acudir a la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores que afirma en su artículo 26:

Artículo 26 Real Decreto Legislativo 2/2015. Del salario (el subrayado es añadido):

<<1. Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo.

En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2, el salario en especie podrá superar el treinta por ciento de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional.

2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

3. Mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten. Igualmente se pactará el carácter consolidable o no de dichos complementos salariales, no teniendo el carácter de consolidables, salvo acuerdo en contrario, los que estén vinculados al puesto de trabajo o a la situación y resultados de la empresa.

4. Todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario.

5. Operará la compensación y absorción cuando los salarios realmente abonados, en su conjunto y cómputo anual, sean más favorables para los trabajadores que los fijados en el orden normativo o convencional de referencia>>.

Del artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores se desprende que no es salario "las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral"; precepto que ha sido objeto de interpretación por la jurisprudencia del ámbito social en tanto en cuanto tiene incidencia en relación a su inclusión o no en la base de cotización a la Seguridad Social:

STS de 16 de febrero de 2015 (recurso 3056/2013), Sala Social:

<<Un estudio lógico sistemático de los preceptos que regulan la movilidad geográfica nos muestra que las indemnizaciones por desplazamiento (locomoción, manutención y alojamiento) sólo se devengan por los trabajadores desplazados o trasladados de un centro de trabajo a otro diferente tan distante de su residencia habitual que haga que sea penoso, gravoso y oneroso el desplazamiento del trabajador a diario al centro de trabajo. En estos supuestos de desplazamientos y traslados que impliquen cambio de la residencia declarada por el operario se devengan las indemnizaciones extrasalariales controvertidas, salvo que se trate de trabajadores contratados para prestar sus servicios en centros de trabajo móviles o itinerantes que sean cambiados a un centro de trabajo distinto de la misma empresa.

STS de 3 de febrero de 2016 (Sala social), recurso 143/2015 -el subrayado es añadido-:

<<La dieta auténtica es uno de los conceptos extra salariales previstos en el art. 26.2 del ET, que tiene por finalidad compensar al trabajador los gastos (comida, pernocta o similares) que ha de realizar por desempeñar de modo temporal sus cometidos laborales por cuenta de la empresa fuera del centro o lugar de trabajo, y fuera por tanto del entorno o área geográfica en que desarrolla su vida personal. La causa de atribución de la dieta es la generación de un gasto que solo se produce por el hecho de encontrarse el trabajador fuera de su entorno vital; en otras palabras, con las dietas o pluses lo que se trata de compensar al trabajador y evitarle un gasto ocasionado a consecuencia de su trabajo y fuera de las condiciones ordinarias porque no puede ir a comer o a dormir a su domicilio o residencia ordinaria. El abono de tales dietas puede realizarse bien compensando los concretos gastos realizados previa presentación de la factura correspondiente (desayuno, comida, cena y alojamiento) o bien fijándose unas cantidades fijas y determinadas>>

STS de 20 de octubre de 2021 (recurso de casación 1735/2020):

<<La dieta es una percepción económica, de naturaleza extrasalarial, que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempeñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo. El concepto de dieta lleva, pues, implícito el de desplazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro distinto, además de obedecer, a un carácter indemnizatorio, que en definitiva es lo que convierte a la dieta y a los gastos de locomoción en percepciones de carácter extrasalarial>>

Así, de acuerdo con el Tribunal Supremo, las dietas son un "concepto extrasalarial" o una "percepción económica de naturaleza extrasalarial" cuya finalidad radica en compensar al trabajador los gastos de locomoción, manutención y alojamiento que debe incurrir por tener que realizar, de modo temporal, sus cometidos laborales por cuenta de su empresa fuera de su centro o lugar de trabajo y, por tanto, del entorno o área geográfica en que desarrolla su vida personal. Así, no pudiendo el trabajador ir a comer o a dormir a su domicilio, se le satisface un emolumento que, lejos de retribuir su prestación personal, le resarce del gasto ocasionado por tal desplazamiento temporal.

Con base en lo expuesto, se pone de manifiesto que las dietas, en cuanto indemnizaciones o suplidos que un empleador satisface a sus empleados por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral con el fin de compensar al trabajador de esos gastos, tienen naturaleza extrasalarial según el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, no son sueldo, salario, retribución o su equivalente a efectos de lo dispuesto en el artículo 607 LEC y, por ello, serán plenamente embargables sin límite alguno.

En consecuencia, en relación a la situación jurídica individualizada objeto de análisis por el TEAR de Andalucía en la resolución aquí impugnada, hemos de advertir que las dietas satisfechas por la SOCIEDAD X a su empleado DON J al tener naturaleza extrasalarial son susceptibles de embargo sin aplicar los límites previstos en la LEC.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT, acuerda ESTIMARLO y fijar criterio en el sentido siguiente:

Las dietas, en cuanto indemnizaciones o suplidos que un empleador satisface a sus empleados por los gastos realizados como consecuencia de la actividad laboral con el fin de compensar al trabajador de esos gastos -se incluyan o no en la nómina del percepto-, tienen naturaleza extrasalarial según el artículo 26.2 del Estatuto de los Trabajadores y, por ende, no son sueldo, salario, retribución o su equivalente a efectos de lo dispuesto en el artículo 607 LEC y, por ello, serán plenamente embargables sin límite alguno.