

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082021

DGT: 14-02-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0265/2022

### SUMARIO:

**IRPF. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción. Exceptuadas de gravamen. Vehículo propio.** Las cantidades que se satisfagan por desplazamientos, en cuanto constituya una compensación por la utilización de medios de transportes propios o públicos para poder realizar el servicio que le sea asignado al trabajador (llevado a cabo en los diferentes centros de trabajo), pueden tener cabida dentro de las asignaciones para gastos de locomoción que el art. 9.A.2 RD 439/2007 (Rgto IRPF), considera exceptuadas de gravamen. Ahora bien, para que se aplique, deberán cumplirse las condiciones exigidas: si utiliza medios de transporte público, se precisa la justificación del importe del gasto mediante factura o documento equivalente; o si se emplea medio de transporte propio, se corresponden con la justificación de la realidad de los desplazamientos y, en su caso, de los gastos de peaje y aparcamiento. En este último supuesto, utilización de vehículo propio, las cantidades asignadas por desplazamientos quedarán exoneradas de gravamen en la parte que corresponda al cómputo de 0,19 euros por kilómetro recorrido en los desplazamientos cuya realidad se justifique, cantidad a la que procederá añadir los gastos de peaje y aparcamiento en cuanto se justifiquen. *Carga de la prueba.* Los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado deben ser acreditados por el pagador, pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los extremos que permiten acreditar que las cantidades quedan exoneradas por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica. Los gastos de aparcamiento o peaje también habrán de justificarse, estando los justificantes expedidos a su nombre. [Vid., Resolución TEAC, de 6 de noviembre de 2018, RG 3972/2018 (NFJ071838)].

### PRECEPTOS:

RD 439/2007 (Rgto IRPF), arts. 9.A.2 y 82.

#### Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha adquirido una compañía, subrogándose en su posición como empresario, pasando a explotar determinados centros de trabajo de dicha compañía sitios en diferentes municipios de la provincia de Almería (El Ejido, Roquetas de Mar, Huércal de Almería), que distan del municipio donde está ubicada de la sede social de la entidad consultante (Vera). Determinados trabajadores de la consultante, principalmente tres de ellos, con funciones de gerencia y gestión de la compañía, han de realizar múltiples desplazamientos a los nuevos centros de trabajo adquiridos por la sociedad, a fin de llevar a cabo las tareas propias que supone la integración de dichos centros de trabajo y de sus trabajadores en el seno de la organización de la consultante, como son la revisión de las cajas, gestiones de cierre de mes, auditoría de marcas, reunión con la administración y análisis presupuestario, etc.

En definitiva, el receptor de dichos desplazamientos es siempre la entidad consultante, no interviniendo en tales desplazamientos ningún tercero ajeno a la compañía (cliente, proveedor, etc.). La realidad de los desplazamientos, exclusivamente queda consignada en los registros internos de la propia compañía, en los que se plasman los datos identificativos del trabajador, su puesto de trabajo en la compañía, el día y motivo del desplazamiento, lugar del desplazamiento, Kilómetros recorridos, constanding al final de cada mes la firma del trabajador y del gerente.

#### Cuestión planteada:

Forma de acreditar la realidad del desplazamiento cuando se utiliza vehículo propio, para la aplicación de la exención a las asignaciones para gastos de locomoción prevista por el artículo 9.A.2 del Reglamento del IRPF.

#### Contestación:

La regulación de los gastos de locomoción que pueden estar exonerados de gravamen se recoge en la actualidad en el artículo 9.A.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), que establece lo siguiente:

"Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen".

A su vez, el apartado 5 señala que "las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos", mientras que el apartado 6 señala que "las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen".

Para resolver esta consulta, se va a partir de la premisa de que los tres trabajadores que se desplazan a los nuevos centros de trabajo para realizar las tareas descritas en el escrito de consulta, tienen su centro de trabajo en Vera (Almería), lugar donde radica la sede social de la entidad consultante.

Pues bien las cantidades que se satisfagan por desplazamientos, en cuanto constituya una compensación por la utilización de medios de transportes propios o públicos para poder realizar el servicio que le sea asignado al trabajador – llevado a cabo en los diferentes centros de trabajo objeto de consulta, que han sido adquiridos y explotados por la entidad consultante–, pueden tener cabida dentro de las asignaciones para gastos de locomoción que el artículo 9.A.2. antes citado, considera exceptuadas de gravamen, pues están destinadas a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplaza fuera de su centro de trabajo para realizar su trabajo en lugar distinto. Ahora bien, para que se aplique la exoneración de gravamen, deberán cumplirse las condiciones exigidas en el mencionado precepto, que depende el caso sería: si utiliza medios de transporte público, se precisa la justificación del importe del gasto mediante factura o documento equivalente; o si se emplea medio de transporte propio, se corresponden con la justificación de la realidad de los desplazamientos y, en su caso, de los gastos de peaje y aparcamiento.

En este último supuesto, utilización de vehículo propio, las cantidades asignadas por desplazamientos quedarán exoneradas de gravamen en la parte que corresponda al cómputo de 0,19 euros por kilómetro recorrido en los desplazamientos cuya realidad se justifique, cantidad a la que procederá añadir los gastos de peaje y aparcamiento en cuanto se justifiquen.

Respecto a la justificación de la realidad de los desplazamientos, la misma podrá realizarse por medio de cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), si bien corresponderá a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria su valoración.

A este respecto, con fecha 6 de noviembre de 2018, el Tribunal Económico Administrativo Central, TEAC, ha resuelto recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio 00/3972/2018, fijando los siguientes criterios, en cuanto a la carga de la prueba de la exoneración de tributación de las retribuciones que han sido declaradas por el pagador como dietas exceptuadas de gravamen, determinando si corresponde al pagador o al perceptor de las mismas:

"1.- No existe obstáculo normativo que impida a la Administración comprobar al perceptor de retribuciones que han sido declaradas como dietas y asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen, en relación con las mismas.

2.- Los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención, deben ser acreditados por el pagador, pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los extremos que permiten acreditar que las cantidades (euros por kilómetro o euros por día) establecidas en la norma quedan exoneradas de tributación por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de los mismos si dispusiera de ella.

3.- Los gastos de locomoción en caso de haberse utilizado un medio público de transporte, así como los de estancia (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), habrán de justificarse, en principio, por el empleado o perceptor de las dietas, al no atribuir la norma la carga de dicha prueba a la entidad pagadora, haber sido satisfechos por él, estando los justificantes expedidos a su nombre, y regir, en definitiva, el criterio general sobre reparto de la carga de la prueba del artículo 105 de la LGT y que atribuye al obligado tributario acreditar aquellos

hechos que le favorecen. Lo mismo cabría señalar de los gastos de aparcamiento o peaje en el caso de que se hubiese utilizado un vehículo privado.

No obstante lo anterior, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica de la entidad pagadora corresponderá a esta última, pues a ella le atribuye la norma la carga de probar el día, lugar y motivo del desplazamiento, esto es, que los gastos de desplazamiento de los empleados obedecen a razones laborales y de organización de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de tales circunstancias si dispusiera de ella.

Ahora bien, si el perceptor de las cantidades en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no acreditara en el seno del procedimiento de comprobación incoado respecto a él estos gastos por él satisfechos, alegando que tal documentación está en poder del pagador por habérsela entregado de cara a su resarcimiento con ocasión de la rendición de cuentas, o que la propia empresa pagadora reconoce la exoneración de las cantidades en el certificado de retribuciones y retenciones sobre el trabajo personal que a tal efecto se exhibe o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, y con cuyos contenidos no discrepa, el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impide a ésta hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento.

4.- Si la Administración acreditase que al tiempo del procedimiento de comprobación seguido con el perceptor la relación de éste con el pagador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, entonces aquélla podría dirigirse exclusivamente al perceptor para recabarlas, sin obligación de requerir al pagador.”.

Por último, el exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades que se acaban de indicar está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo, y en lo que se refiere a la retención aplicable, al tratarse de rendimientos del trabajo, la misma se determinará de acuerdo con el procedimiento general establecido en el artículo 82 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.