

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071838

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 6 de noviembre de 2018

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 3972/2018

**SUMARIO:**

**IRPF. Rendimientos del trabajo. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Exceptuadas de gravamen. Cuestiones generales. Carga de la prueba sobre la exoneración de gravamen. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.**

En el caso que nos ocupa, se trata de determinar si la carga de la prueba sobre la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas en concepto de dietas corresponde al pagador de las mismas o si, por el contrario, corresponde al obligado tributario perceptor de las retribuciones, pudiendo para ello solicitar la documentación que se encuentre en poder del pagador. Pues bien, en primer lugar, 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. Siendo cierto que 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.

Por otra parte, 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 art. 105 de la Ley 58/2003 (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, reiterando que 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. Sólo 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. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 17.  
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 9.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 136 y 242.  
Código Civil, art. 1.214.  
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28071-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 22 de diciembre de 2017, recaída en la reclamación nº 46/03740/2016 y acumuladas 46/03684/2016, 46/08956/2016 y 46/08957/2016 concernientes a liquidaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012, y sus correspondientes sanciones.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Mediante sendos requerimientos se iniciaron dos procedimientos de comprobación limitada cerca del obligado tributario relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2011 y 2012, notificados el 2 de julio de 2015. En dichos requerimientos se solicitaba la aportación de documentación que justificara que las cantidades que constan imputadas al obligado tributario como dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen conforme a lo previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF, se corresponden con esta finalidad.

2.- El contribuyente contestó a los requerimientos aportando copia de una de las nóminas del ejercicio, certificado de retenciones e ingresos a cuenta, relación/listado de las dietas que recibía mensualmente y los gastos de manutención, estancia, viaje, vuelos, etc, que se ocasionaban con cada uno de sus desplazamientos.

3.- La Administración tributaria dictó las dos propuestas de liquidación y consideró sujetas las cantidades que el contribuyente había declarado exentas en concepto de dietas, al entender insuficiente la documentación aportada para justificar la exención.

4.- Presentadas alegaciones a las propuestas de liquidación la Administración tributaria las desestimó y dictó las correspondientes liquidaciones provisionales en los mismos términos que las propuestas, notificándolas el 8 de febrero de 2016, consignando la motivación siguiente:

*“De acuerdo con la información que dispone la AEAT [el obligado tributario] es el administrador único de la empresa X, SL y ésta le imputa la misma cuantía en concepto de dietas exentas entre 2010 Y 2014, en concreto 3.173,40 euros, por lo que dichas cantidades se consideran una forma de retribución pactada, y por lo tanto no tiene la consideración de dietas exentas sino plenamente sujetas a tributación.*

*- En su escrito alega que los 3.173,40 euros se corresponden con gastos de manutención y estancia ocasionados por el desempeño de su condición de jefe de compras de la sociedad X, SL. Aporta los siguientes documentos Listado de liquidación de dietas mensuales, certificado de retribuciones del trabajo personal donde figuran 3.173,40 euros como dietas y asignaciones de viajes exceptuadas de gravamen, nómina del mes de abril 2011 donde figuran como dietas 264,45 euros, pasaporte del obligado tributario donde se observa sus desplazamientos durante los ejercicios 2010,2011,2012...China, Vietnam , India, solicitud de visados, DUAS cuyo destinatario es X, SL ,facturas de ferias Vigo, Bruselas.. a nombre de X, SL, facturas de billetes de avión a nombre de X, SL y donde figura como viajero el obligado tributario.*

*- Del análisis de la documentación resulta que la simple mención en el certificado del trabajo y las nóminas de los importes de las dietas no acredita que se trate de conceptos exceptuados de gravamen. Lo mismo ocurre con*

la liquidación de dietas que aporta. Se observa que el obligado tributario se desplaza como parte de su trabajo como jefe de compras pero con toda la documentación que aporta no justifica en ningún momento que las cuantías señaladas como dietas exentas se corresponde con desembolsos previos del contribuyente compensados por la sociedad. Se trata de comprobar si las facturas de los gastos están a nombre de la persona física (que es quién ha soportado el gasto que luego se le compensa mediante la dieta) puesto que en el supuesto de que esté a nombre de la sociedad no tiene razón de ser calificado como dieta exenta.

- Examinadas sus alegaciones (.....) se desestiman las mismas confirmando la propuesta de liquidación. No justifica que las cuantías señaladas como dietas exentas se corresponde con desembolsos previos del contribuyente compensados por la sociedad tal como se especifica en la propuesta de liquidación. Alega que los gastos de avión y hoteles corren a cargo de la empresa X, SL y es ésta quién los paga, con lo que se desvirtúa el concepto de dietas exentas que establece la normativa del impuesto.

- Por todo lo expuesto se emite la presente liquidación provisional incluyendo como rendimientos del trabajo personal los 3.173,40 euros que no se justifican que sean dietas exentas”.

5.- El 8 de febrero de 2016 se notifican igualmente los acuerdos de inicio de procedimiento sancionador de ambos ejercicios por comisión de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT). Contra estos acuerdos el contribuyente no presenta alegaciones ni aporta nueva documentación, por lo que se confirman las sanciones propuestas y se notifican los acuerdos sancionadores el 7 de junio de 2016.

6.- Los días 7 de marzo y 6 de julio de 2016 el interesado interpone las cuatro reclamaciones económico-administrativas contra las liquidaciones provisionales y los acuerdos sancionadores, respectivamente, solicitando la anulación de las liquidaciones y de las sanciones.

7.- El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) estimó las pretensiones del contribuyente en su resolución de 22 de diciembre de 2017, en los términos siguientes:

**“DÉCIMO.- Aplicando la doctrina expuesta al caso que nos ocupa, puede observarse que la Administración ha dirigido su actuación contra el perceptor de las cantidades cuya exoneración de gravamen discute, lo cual supone, como antes dijimos vulneración del mandato establecido en el artículo 9 del Reglamento que impone la carga de la prueba al pagador. Y ello ha tenido lugar sin que conste acreditado ninguno de los dos supuestos antes vistos como posibles excepciones a esa regla general sobre carga de la prueba, puesto que en los acuerdos de liquidación no consta acreditado ni que el reclamante sea administrador de la sociedad, ni que, conforme a lo antes visto, tenga el control efectivo de la misma. No pueden confirmarse, por tanto, las liquidaciones impugnadas.**

**UNDÉCIMO.** Debiendo anularse por las razones expuestas las liquidaciones provisionales impugnadas, deben obviamente quedar también sin efecto los acuerdos sancionadores que de las mismas traen causa”.

La doctrina expuesta por el TEAR que fundamenta la “ratio decidendi” de su resolución se contiene en el Fundamento de Derecho quinto, a cuyo tenor:

**“QUINTO.- (.....)**

**Con carácter general, este Tribunal considera inadecuado el proceder de la Administración cuando se dirige (sic) a perceptores de retribuciones que han sido declaradas como dietas, con la pretensión de que justifiquen que dichas retribuciones tienen aquel carácter y, por tanto, su no sujeción al Impuesto. Tal proceder de la Administración no puede considerarse correcto, con carácter general –repetimos–, por entrañar un desconocimiento de a quién incumbe la carga de la prueba. Los acuerdos de liquidación impugnados en tales casos suelen fundamentarse en la insuficiencia probatoria de la documentación requerida al contribuyente (perceptor), ignorando que, en relación con la exclusión de gravamen de los gastos de locomoción (art. 9-A-2 RIRPF) y de los gastos de manutención y estancia (art. 9-A-3 RIRPF), la obligación de acreditar la realidad del desplazamiento, el día y lugar del mismo, su razón o motivo, los kilómetros recorridos, etcétera, no corresponde al perceptor, sino al pagador, tal y como hemos visto consta en el artículo 9 del Reglamento: “A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo”.**

**Pudiera pensarse –y con arreglo a ello se han producido pronunciamientos anteriores de este Tribunal hasta un cambio de criterio relativamente reciente– que el establecimiento, en el artículo 9 RIRPF, de la**

**obligación de probar por parte del pagador obedece a su deber de retener, pero que, en ciertos casos, esa obligación del pagador no libera al perceptor del onus probandi, teniendo en cuenta que éste está interesado en acreditar la exclusión de gravamen, en su impuesto personal, de los importes a que nos referimos.** Ello sería consecuencia de las reglas generales en materia de carga de la prueba en los procedimientos tributarios, principalmente del artículo 105.1 LGT, conforme al cual “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”. Recordemos que tradicionalmente se invocaba en esta materia el precepto del hoy derogado artículo 1214 de nuestro Código Civil, conforme al cual “incumbe la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción al que la opone”. Su principio inspirador pasó al artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 y, aun formalmente derogados ambos, aquel principio sigue siendo de plena aplicación. Hoy, además, debe tenerse en cuenta el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, cuyo artículo 217 aparece bajo el epígrafe “Carga de la prueba”, disponiendo, en lo que ahora nos interesa, lo siguiente:

“2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior.

6. Las normas contenidas en los apartados precedentes se aplicarán siempre que una disposición legal expresa no distribuya con criterios especiales la carga de probar los hechos relevantes.

7. Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”.

Los preceptos citados suelen reconducirse, en definitiva, al principio de que, con carácter general, cada parte en el procedimiento debe probar lo que alega y de que cada parte deberá probar los hechos constitutivos de su derecho. En consecuencia, es unánime la jurisprudencia en el reconocimiento, con carácter general, de que la prueba del hecho imponible y de los ingresos incumbe a la Administración, mientras que la de los gastos o de los requisitos para gozar de un beneficio fiscal (exención, bonificación, deducción, etc...) recae sobre el obligado tributario.

**Y, sin embargo** –prescindiendo ahora de la problemática que pudiera plantear el hecho de que la exclusión de gravamen de las cantidades satisfechas al trabajador por razón de gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería no son, en sentido técnico, una exención, sino un supuesto de no sujeción–, **la conclusión expuesta al inicio del presente fundamento jurídico se basa en la interpretación sistemática de los preceptos antes citados y, muy especialmente, en el principio de disponibilidad de la prueba, consagrado como hemos visto en el artículo 217.7 LEC.**

En este sentido, no podemos desconocer el modus operandi habitual de las empresas, donde es el pagador el que organiza la actividad económica en cuyo seno se desarrollan los desplazamientos que dan lugar a esos gastos, y es el pagador quien declara las cantidades satisfechas en concepto de dietas, como sucede en el presente caso, según se desprende de los datos obrantes en poder de la Administración (tal y como lo manifiesta ésta en su requerimiento), así como en las nóminas, en las que figuran esas percepciones como cantidades sobre las que no se ha practicado retención a cuenta del IRPF.

A ello hay que añadir que, en contra de lo manifestado por la Administración, no se ha establecido obligación alguna a cargo del trabajador en cuya virtud deba éste conservar documentación acreditativa de los desplazamientos y gastos, siendo práctica habitual la entrega de estos documentos a la empresa por parte del trabajador, dado que dichos gastos y desplazamientos se producen dentro del ámbito de la organización de su actividad económica, y es la empresa por tanto la que debe poder acreditar la concurrencia de los requisitos por los que califica como exceptuadas de gravamen las cantidades destinadas a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador (el desplazamiento, fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, la justificación del importe del gasto mediante factura o documento equivalente cuando se utilizan medios de transporte público o, en su caso, la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen), así como las cantidades destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería (que se hayan devengado por gastos en municipio

distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia así como los importes que correspondan).

Siendo así, es decir, en la generalidad de los supuestos, **este Tribunal debería abstenerse de entrar a valorar las pruebas obrantes en el expediente, su suficiencia o insuficiencia, en cuanto a considerar acreditado, o no, el carácter de dietas exceptuadas de gravamen de las percepciones cuestionadas; y ello porque la insuficiencia, en su caso, sería imputable a la deficiente actuación de la Administración, al no constar en el expediente que haya sido requerido el pagador de los rendimientos, el cual, por imperativo del artículo 9, es quien normalmente deberá probar el cumplimiento de los requisitos exigidos en relación con las cantidades declaradas por ella misma como exceptuadas de gravamen.**

**Podría, no obstante, suceder –como insinuábamos al comienzo del tercer párrafo del presente fundamento jurídico– que la peculiar relación del perceptor con el pagador de los rendimientos debiera conducir a conclusión distinta de la expuesta porque aquella relación entrañase –al menos de facto– la plena disponibilidad, para el perceptor, de los medios de prueba que, en su caso, hubiesen de acreditar el carácter de dietas de las retribuciones discutidas. Sería lógico entender que la obligación de probar que, desde luego, impone al pagador el artículo 9 del Reglamento no eximiese al perceptor de la suya en aquellos supuestos en que éste tuviese la plena accesibilidad a la prueba requerida y pudiese –sin duda– aportarla a la administración: no hemos de olvidar que, como antes dijimos, en definitiva, se trata de un concepto retributivo integrante –o no– de la base imponible de su impuesto personal. Y, sin embargo, exigencias de seguridad jurídica imponen determinar concretamente cuáles serían esos supuestos, dado que cualquier relación con el pagador, que incluso pudiera parecer cercana –vgr.: un grado próximo de parentesco, si es una persona física; o la incidencia en el concepto de vinculación, si el pagador es una persona jurídica–, no entraña necesariamente la disponibilidad de los medios de prueba requeridos, que normalmente obrarán en poder del pagador.**

**A nuestro juicio son dos los supuestos en que sería exigible al perceptor la aportación de la prueba a que nos venimos refiriendo: el caso de que, siendo el pagador una persona jurídica, en el momento en que se lleve a cabo la comprobación el perceptor tenga el control efectivo de la sociedad o la condición de administrador”.**

## Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el 24 de abril de 2018 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, que alega lo siguiente:

1.- La tributación de las dietas se encuentra regulada en el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y en el artículo 9 de su Reglamento (RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. A lo largo del cuerpo de la resolución objeto del presente recurso el TEAR desarrolla una interpretación de estos artículos con la que este Departamento de Gestión Tributaria no está de acuerdo, interpretación que se centra especialmente en lo que se refiere a la carga de la prueba y a la necesidad de que exista una relación laboral o estatutaria para la aplicación del régimen de dietas del artículo 9 del RIRPF.

2.- El TEAR considera en el fundamento de derecho quinto de su resolución que la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos que han dado lugar al pago de las dietas corresponde al pagador de las mismas, sin que el obligado tributario tenga que aportar nada. Para alcanzar tal conclusión entiende que en este caso no resulta de aplicación la regla general de la carga de la prueba contenida en el artículo 105.1 de la LGT y que se debe tener en cuenta el “modus operandi habitual de las empresas, donde es el pagador el que organiza la actividad económica en cuyo seno se desarrollan los desplazamientos que dan lugar a esos gastos”. Continúa el TEAR diciendo que para el trabajador no existe ninguna obligación “en cuya virtud deba éste conservar documentación acreditativa de los desplazamientos y gastos, siendo práctica habitual la entrega de estos documentos a la empresa”, estableciendo como excepción únicamente dos casos, que “siendo el pagador una persona jurídica, en el momento en que se lleve a cabo la comprobación el perceptor tenga el control efectivo de la sociedad o la condición de administrador”.

Este Centro Directivo no está de acuerdo con la interpretación del artículo 9 RIRPF que hace el TEAR, que exige completamente al contribuyente de cualquier obligación de prueba.

El artículo 105.1 LGT relativo a la carga de la prueba establece: “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En el caso que nos ocupa, es el contribuyente, y no el pagador, quien pretende que se le aplique el régimen fiscal de las dietas, que constituye un beneficio fiscal, puesto que parte de las cantidades recibidas no se someten a tributación. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 105.1 LGT, debe ser el contribuyente el que pruebe que tiene derecho a aplicar este beneficio fiscal.

Para que exista una dieta, es necesario que el contribuyente realice un pago efectivo en alojamiento, manutención o transporte, y que, posteriormente, la empresa se lo reembolse por haber tenido lugar con motivo de su trabajo. Por tanto, las facturas y demás documentos que pueden probar la realidad de los desplazamientos son emitidos a nombre del contribuyente, y corresponde a él la obligación de aportarlos.

Sin embargo, el TEAR considera que, en relación con la carga de la prueba se debe tener en cuenta el modus operandi de las empresas, en el que normalmente la documentación acreditativa se entrega al pagador.

No podemos estar de acuerdo con la premisa anterior, pues trata de convertir en norma lo que, desde el punto de vista del Tribunal, constituye el funcionamiento normal de una empresa. Si el contribuyente ha entregado la documentación justificativa del desplazamiento al pagador podrá solicitar una copia para aportar en el procedimiento de comprobación o, en su caso, indicar a los órganos de Gestión que realicen un requerimiento a dicho pagador.

En este sentido, cabe citar la sentencia 122/2017 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 9 de marzo de 2017, y la sentencia 60/2018 del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 30 de enero de 2018, conforme a las cuales la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos y de su razón o motivo así como de los gastos de comidas y estancias recae sobre el empleado, toda vez que cuando el artículo 9 del RIRPF exige la justificación de dicha razón o motivo conjuntamente con la del día y lugar del desplazamiento y dispone que ello se deberá acreditar por el pagador, no está configurando una obligación autónoma en relación con éste y desligada de la actividad probatoria del contribuyente, sino que lo único que refiere es quién debe confeccionar a instancia de este último la justificación o informe correspondiente, de manera que es el contribuyente quien debe acreditar el desplazamiento y justificar su razón o motivo a través de lo que el pagador indique al respecto.

Añade el Director recurrente que el TEAR considera que no se ha demostrado que el contribuyente sea el administrador de X, SL, siendo así que en la información que se le envió en el expediente electrónico, correspondiente a las bases de datos de la AEAT, consta el obligado tributario como administrador de la entidad. Tal información se basa en lo declarado en los modelos 200 y 201 del Impuesto sobre Sociedades, en los que se debe indicar quiénes son los socios y administradores. Por tanto, al amparo del artículo 108.4 LGT, dicha información se presume cierta. Además, el contribuyente no ha negado tener dicha condición ni ha presentado ninguna alegación al respecto.

3.- En el Fundamento de Derecho noveno el TEAR continúa el análisis de la carga de la prueba, centrándose en qué es lo que se debe probar, qué medios se pueden utilizar y cómo deben ser valorados.

El TEAR indica que en estos dos últimos extremos discrepa de las afirmaciones contenidas en los acuerdos de liquidación, por decir que son necesarias facturas para probar la realidad del desplazamiento, y por indicar que esta realidad se debe probar de forma fehaciente.

El texto de las liquidaciones se refiere en todo momento a “documentación que justifique la exención”. En ningún momento se exige expresamente la aportación de facturas, no obstante, debe tratarse de un documento que justifique que el gasto fue realizado efectivamente por el trabajador que está solicitando la aplicación del régimen de dietas, debe probar la realidad del desplazamiento, así como el motivo del mismo, dentro de la actividad realizada por la empresa. Por tanto, cuando se aporten únicamente documentos internos de la empresa o tickets, difícilmente se podrá probar el derecho a exonerar de gravamen el importe de las dietas.

Especial relevancia tiene esta cuestión en el caso de los gastos de estancia, en los que la normativa no establece ninguna cuantía concreta que esté exceptuada de gravamen, como si hace con los gastos de transporte o manutención. Por lo tanto, en relación con la estancia, no será suficiente con probar la realidad del desplazamiento y el motivo del mismo, si no que será necesario probar el importe específico, y que este ha sido satisfecho por el contribuyente, para lo que se deberá aportar la factura correspondiente emitida por el establecimiento.

El criterio de este Centro Directivo es que únicamente se permita exceptuar de tributación las cantidades percibidas en concepto de dietas cuando se aporte la documentación, externa a la empresa, que pruebe que ha habido un desembolso previo por parte del contribuyente, que ha existido un desplazamiento que exige los gastos

de transporte, manutención y/o estancia que se refieren, y que dicho desplazamiento se encuadra dentro de la actividad de la empresa.

4.- Otra de las cuestiones que el TEAR analiza en profundidad en los Fundamentos de Derecho sexto, séptimo y octavo, es la necesidad de que para aplicar lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF exista una relación laboral o estatutaria, tal y como exige el artículo 17 LIRPF.

El TEAR entiende que no es necesaria la existencia de una relación laboral en sentido estricto para que se aplique el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF, pudiendo acogerse al mismo el administrador o el socio trabajador que, no estando vinculados a la empresa por una relación laboral, le presten servicios, en régimen de dependencia, distintos de los inherentes al cargo de administrador. Esta es la única conclusión, dice el TEAR, a que puede conducirnos una interpretación literal o gramatical, lógica, sistemática y finalista o teleológica, criterios aplicables en virtud de la remisión que hace el artículo 12 LGT a lo dispuesto en el artículo 3.1 de nuestro Código civil.

El criterio de la Dirección General de Tributos, compartido por este Departamento, se recoge en numerosas consultas vinculantes. Entre las más recientes se encuentra la consulta V1638-17, de la que se infiere que de lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad. Este criterio es mantenido también por varios Tribunales Superiores de Justicia (sentencia 122/2017 del TSJ de Galicia, de 9 de marzo de 2017; sentencia 159/2017 del TSJ de Castilla y León, de 29 de septiembre de 2017).

Termina el Director recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que:

- No existe ninguna norma que impida comprobar al perceptor de retribuciones que han sido declaradas como dietas en relación con las mismas.
- La carga de la prueba corresponde al obligado tributario, que es quien debe acreditar la realidad del desplazamiento y de los gastos de comidas y estancias, y justificar su razón o motivo, pudiendo para ello solicitar la documentación que se encuentre en poder del pagador. En el caso de los gastos de estancia también se deberá probar su importe, puesto que la normativa no establece ninguna cuantía concreta que esté exceptuada de gravamen.
- La naturaleza contradictoria del procedimiento supone que el silencio del obligado tributario no puede invertir la carga de la prueba, especialmente en casos de exención o no tributación de determinadas rentas. La Administración tributaria podrá requerir al pagador en base a las manifestaciones del obligado tributario.
- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006 y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

### Tercero:

El 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) formuló alegaciones en las que reiteró en síntesis lo manifestado en la reclamación económico-administrativa.

## 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.

Las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio pueden sintetizarse del modo siguiente:

1.- Determinar si 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 corresponde a este último o al perceptor de las mismas.

2.- Determinar si de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006 y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

No obstante, con carácter previo, este Tribunal Central debe plantearse si es procedente o no admitir a trámite el presente recurso extraordinario de alzada.

El artículo 242.1 de la LGT establece en qué casos se admitirá este recurso que, como medio extraordinario de impugnación que es, exige motivos tasados para su presentación, señalando:

*“1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico- administrativos regionales y locales y por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico- Administrativos del Estado o de los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.*

*Quando los tribunales económico- administrativos regionales o locales o los órganos económico- administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones”.*

Este Tribunal Central ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, la resolución de 24 de septiembre de 2008, RG 6131/08) y en relación con este recurso extraordinario, que:

*“...el error alegado debe ser susceptible de reiteración, esto es, que tenga carácter de generalidad. Así lo hemos indicado, entre otras, en la resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002), al señalar que “este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estime que es errónea, es decir, que infringe la Ley y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, no siendo el remedio adecuado para la revisión de posibles errores de calificación en los que la resolución hubiere podido incurrir acerca de cuestiones de hecho o de valoraciones jurídicas, sólo relevantes para resolver la concreta cuestión planteada en el expediente”. De esta forma, “implica el que **el objeto de impugnación deba ser el del criterio o criterios que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente “fallo”, con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto**” (resolución de 5 de junio de 2003, RG 6694/2003 y en sentido análogo la de 23 de enero de 2003, RG 1717/2002).*

*De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.*

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, “pero no en cualquier circunstancia”, conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada –siempre que se den, desde luego los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive*

de las propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aún pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS.

Este Tribunal Central debe señalar que la ratio decidendi de la resolución del TEAR está constituida en exclusiva por lo dispuesto en su Fundamento de Derecho quinto, que hemos reproducido en el Antecedente de hecho primero de la presente resolución. Es decir, la razón de la anulación de las liquidaciones y sanciones impugnadas estriba únicamente en la vulneración por la Administración, a juicio del TEAR, del mandato establecido en el artículo 9 del RIRPF, al haber dirigido su actuación contra el perceptor de las cantidades cuya exoneración de gravamen se discute cuando el citado precepto impone la carga de la prueba al pagador, no concurriendo en el caso examinado ninguna de las dos excepciones a dicha regla, a saber, que el perceptor sea administrador de la sociedad o que tenga el control efectivo de la misma.

En consecuencia, sólo cabe la admisión del presente recurso extraordinario de alzada respecto de la cuestión controvertida que está en la base de dicha razón de decidir pero no respecto de las demás cuestiones que plantea el Director recurrente pues, con independencia de que no comparta respecto a ellas el parecer del TEAR, los razonamientos de éste en relación con las mismas no han sido determinantes de su decisión. En definitiva, pues, los criterios del TEAR sobre estas otras cuestiones no han determinado el resultado final de su resolución plasmado en el fallo, por lo que no pueden ser objeto de impugnación a través del presente recurso extraordinario de alzada.

A ello hay que añadir, además, que de las liquidaciones provisionales impugnadas no se infiere que la propia Administración tributaria, en los procedimientos de comprobación limitada seguidos con el perceptor, denegara la exención de las cantidades recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje por el hecho de que aquél fuera administrador de la entidad pagadora, sino por entender no acreditada tal exención con los documentos aportados, por lo que carece de sentido que el Director recurrente plantee en el presente recurso una cuestión sobre la que no existía controversia entre la Oficina gestora y el TEAR.

Abordaremos seguidamente, por tanto, como única cuestión a examinar la concerniente a si 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 corresponde a este último o al perceptor de las mismas.

### Tercero.

Antes de entrar a analizar la cuestión controvertida este Tribunal Central, a la vista de las alegaciones presentadas por el Director recurrente, debe poner de manifiesto determinadas incongruencias de las que adolece la resolución del TEAR recurrida.

Así, son reiterados en la resolución los lugares en los que el TEAR atribuye a los actos de liquidación contenidos que no se ajustan a la realidad. A título de ejemplo, pueden señalarse los que se señalan a continuación:

#### A) En el Fundamento de Derecho sexto:

- Dice el TEAR: *“En la motivación del acuerdo, llama la atención el hecho de que se haga referencia al reclamante diciendo que es “socio o administrador”; es algo que se repite reiteradamente a lo largo del acuerdo y que supone, ciertamente, una deficiente motivación: no sólo porque la repetición de dicha afirmación induce a pensar que se está confeccionando una redacción deliberadamente ambigua, sino porque, aunque se dice que el perceptor tiene una participación de un 30% del capital social de la entidad pagadora, lo cierto es que en el acuerdo, a la hora*

de la verdad, no consta si el reclamante es o no administrador de la sociedad". Pues bien, en ninguno de los dos acuerdos se dice que el perceptor tiene una participación de un 30% del capital social; sí se dice en ellos, sin embargo, que es administrador de la misma; en ningún momento mencionan las liquidaciones la expresión "socio o administrador".

- Dice el TEAR: "Sigue diciendo el acuerdo que "resulta esencial determinar si existe precisamente una relación laboral o estatutaria entre el socio o administrador y su sociedad, que permita aplicar el régimen de dietas exentas de gravamen, tal y como exige el mencionado artículo 17.1 de la Ley del IRPF". Los acuerdos nada dicen, sin embargo, a este respecto.

- Dice el TEAR: "Y, más adelante, afirma el acuerdo que "conviene recordar que la relación existente entre los administradores y miembros de Consejos de Administración y las entidades no es una relación de carácter laboral sino que deriva de una relación orgánica regida por el Derecho mercantil" –extremo que tampoco podemos compartir, como inmediatamente veremos–, para seguir afirmando más adelante que "el artículo 1.2 c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo (BOE de 25 de septiembre), declara expresamente incluidos en el ámbito de aplicación del Estatuto, es decir, excluye de la relación laboral, a "quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquella, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de julio".

Y, por último, otra afirmación que también habremos de rebatir: "el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia, ajenidad y subordinación entre el trabajador, perceptor de tales dietas y el empleador, pagador de las mismas". Los acuerdos de liquidación tampoco dicen nada sobre todo esto que señala el TEAR.

#### B) En el Fundamento de Derecho octavo:

- Dice el TEAR: "Lo hasta aquí expuesto evidencia la errónea fundamentación jurídica de los acuerdos de liquidación objeto de revisión en la presente resolución. Así, en contra de lo que en ellos se dice, no es cierto que la condición de administrador implique que la relación con la empresa haya de tener un carácter meramente orgánico y exclusivamente mercantil; la sujeción al régimen especial de trabajadores de autónomos de la Seguridad Social – sea como administrador o como socio que trabaja en la sociedad– no es tampoco, por sí sola, excluyente de la existencia de una relación laboral (esto será cierto cuando, por tener el control efectivo de la sociedad, faltase la nota de ajenidad, esencial, como antes veíamos para la relación laboral); tampoco es cierto, por tanto, que a quienes se encuentren en las anteriores situaciones no les sea aplicable el régimen de dietas previsto en la normativa del IRPF; etc." Los acuerdos no se han basado, sin embargo, en estas cuestiones.

#### C) En el Fundamento de Derecho noveno:

- Dice el TEAR: "Por último, en cuanto a los medios de prueba y su valoración, discrepa también el Tribunal de afirmaciones contenidas en los acuerdos de liquidación.

Se dice así que "al existir una vinculación directa entre la entidad que debe certificar tales dietas y la persona perceptora de las mismas, al ser socio o Administrador de la propia sociedad, resulta evidente la necesidad de acreditar de forma fehaciente tanto la realidad de los desplazamientos como la cuantía de los gastos producidos. Lógicamente carecería de efectos probatorios el certificado que un contribuyente se hiciese a sí mismo, como puede suceder en los casos en que el Administrador y representante legal de la sociedad mercantil pagadora de las dietas, como persona competente para suscribir tal certificado, coincida con la persona perceptora de tales dietas cuya tributación se pretende eludir..." Y más adelante añade: "resulta necesario aportar las facturas justificativas de la totalidad de los gastos para acreditar quien es realmente el titular del gasto, ya que si no son soportados por el propio trabajador no sería aplicable el régimen de dietas." Los acuerdos tampoco dicen lo que la resolución del TEAR les atribuye.

Tales desajustes entre las liquidaciones provisionales y lo que la resolución del TEAR les atribuye –que muy probablemente obedecen a que el Tribunal Regional ha reproducido textos de alguna resolución suya anterior sin

advertir la necesidad de depurar lo que constituían hechos concernientes a otros expedientes- genera confusión que, en lo que se refiere a la cuestión controvertida admitida a trámite, tiene que ver con si el perceptor de las retribuciones era o no administrador de la compañía. Así, en el Fundamento de Derecho sexto de la resolución del TEAR se indica, tal como se transcribió más arriba, que *“en el acuerdo, a la hora de la verdad, no consta si el reclamante es o no administrador de la sociedad”*. Y, sin embargo, este Tribunal Central constata que los acuerdos de liquidación sí aluden a que el perceptor de las retribuciones era el administrador de la entidad. En efecto, señalan ambos acuerdos de liquidación impugnados que *“De acuerdo con la información que dispone la AEAT es el administrador único de la empresa...”*. Es relevante en este sentido que tal afirmación de los acuerdos sobre la condición de administrador del obligado tributario no ha sido cuestionada por éste en ningún momento. La citada incongruencia pone de manifiesto el posible error del TEAR en su pronunciamiento toda vez que, conforme a sus propios razonamientos, si ciertamente el obligado tributario fuera administrador de la compañía, sí hubiera resultado ajustado a Derecho el actuar de la Administración requiriéndole para que justificara la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas en concepto de dietas.

#### Cuarto.

Sea la que fuere la condición del obligado tributario, administrador o no de la entidad pagadora, lo que se ha de analizar en el presente recurso es si se ajusta o no a Derecho el criterio que emana de la resolución del TEAR. Se trata en definitiva de determinar si la carga de la prueba sobre la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas en concepto de dietas corresponde al pagador de las mismas –salvo en los casos en que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo de ésta-, tal como sostiene el TEAR, o si, por el contrario, como defiende el Director recurrente, corresponde al obligado tributario perceptor de las retribuciones, pudiendo para ello solicitar la documentación que se encuentre en poder del pagador.

La normativa aplicable a la cuestión controvertida está constituida por los artículos 17.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 9 de su Reglamento (RIRPF), aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en su redacción vigente al tiempo de los hechos examinados en el presente expediente.

#### DISPONE EL ARTÍCULO 17.1.D) DE LA LIRPF:

#### ARTÍCULO 17.RENDIMIENTOS ÍNTEGROS DEL TRABAJO

*“1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

*Se incluirán, en particular:*

*(...)*

*d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan”.*

*El artículo 9 del RIRPF señala por su parte lo que sigue:*

*Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia*

#### **“A. Reglas generales:**

**1. A efectos de lo previsto en el artículo 17. 1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.**

**2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa 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.**

**3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa 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 del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.**

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) **Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:**

**1º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:**

**Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.** En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

**Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.**

**2º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.**

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

**A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.**

b) **Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:**

**1º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/ 1995, de 13 de enero ( RCL 1995, 328) , por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25. 1 y 2 del Real Decreto 462/ 2002, de 24 de mayo ( RCL 2002, 1393) , sobre indemnizaciones por razón del servicio.**

**2º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de**

hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/ 1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. 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.

**6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.**

#### B. Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

##### a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se registrarán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/ 1996, de 1 de marzo ( RCL 1996, 958, 1305) , por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991 ( RCL 1991, 897) , por la que se establece el importe de las dietas de los miembros de las Mesas Electorales”.

Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, como cualquier otra contraprestación pagada por la empresa, constituyen, a priori, rentas del trabajo. No obstante, cuando pretenden compensar los gastos que se producen por motivos laborales, se exceptúan de tributación, en las cuantías y condiciones reglamentariamente establecidas. Si no se cumplen los requisitos reglamentarios o se exceden las cuantías máximas, se someten al IRPF como rendimientos del trabajo. No resulta difícil adivinar la razón de ser de las condiciones, requisitos y cuantías máximas que la norma reglamentaria establece para que las cantidades recibidas por dietas y asignaciones para gastos de viaje queden exoneradas de tributación en el IRPF del perceptor. Sin duda pretende evitarse que los pagos por tales conceptos vayan más allá de la mera compensación de los gastos reales producidos por desplazamientos laborales de los trabajadores y se conviertan, fraudulentamente, en un mecanismo para que las empresas satisfagan retribuciones sin practicar la oportuna retención y los trabajadores perciban retribuciones que por exceder del gasto real incurrido en el desplazamiento laboral o, incluso, por no corresponder a compensación de gasto por desplazamiento laboral alguno, queden injustificadamente exoneradas de tributación.

En primer lugar debe indicarse que, tal como sugiere el Director recurrente, ningún obstáculo normativo encuentra este Tribunal Central para que la Administración tributaria pueda iniciar el procedimiento de aplicación de los tributos adecuado con el fin de comprobar si un obligado tributario ha declarado correctamente las cantidades que en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen le imputa la entidad pagadora, por ejemplo a través del modelo 190, como ocurre en el supuesto examinado. Es decir, no existe obligación legal o reglamentaria que fuerce a la Administración a regularizar previamente a la entidad pagadora por el concepto de retenciones a cuenta del IRPF por las cantidades satisfechas al trabajador con motivo de sus desplazamientos. Cosa distinta es a quién corresponde la carga de la prueba de las cuestiones que han de comprobarse, como veremos a continuación.

De la actuación seguida por la oficina gestora parece colegirse que ésta hace recaer exclusivamente sobre el obligado tributario la carga de acreditar la exoneración de gravamen de las cantidades percibidas de la entidad pagadora en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje. Para el TEAR, sin embargo, la carga de tal prueba corresponde en exclusiva a la entidad pagadora (salvo en los casos en que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo sobre ella), razón por la cual consideró inadecuado el proceder de la Administración, que se dirigió al perceptor con esa finalidad sin requerir al pagador.

Determinar sobre quién recae la carga de la prueba de la exoneración de gravamen de determinadas cantidades percibidas de una entidad en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje exige, en principio, partir de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

El artículo 105 LGT establece una regla general de distribución de la carga de la prueba señalando que:

*“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.*

*2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.*

Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1.214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217.2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de ‘normalidad’, ‘disponibilidad’ y ‘facilidad probatoria’. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico

correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, “para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio”.

Partiendo pues de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de la existencia del hecho imponible y de los elementos positivos que sirvan para cuantificarlo son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como la existencia y realidad de los gastos y el cumplimiento de los requisitos para su deducibilidad y la existencia y el cumplimiento de los requisitos para aplicarse exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o regímenes fiscales especiales.

Sentado lo anterior y centrándonos en el caso aquí examinado, aplicando las reglas expuestas sobre la distribución de la carga de la prueba, correspondería al obligado tributario la carga de probar que determinadas retribuciones que le han sido satisfechas por la entidad pagadora y que, a priori, constituirían rendimientos del trabajo, están exoneradas de tributación por tratarse de asignaciones para gastos de locomoción o para gastos normales de manutención y estancia en las condiciones y cuantías reglamentariamente establecidas, puesto que se trata de hechos cuya existencia y realidad le favorecen.

Ahora bien, no puede perderse de vista lo dispuesto en el artículo 9 del RIRPF, que constituye una norma específica sobre la carga de la prueba en el asunto que se examina, en cuya virtud corresponde al pagador acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. Tal disposición es plenamente razonable, a nuestro juicio, porque es la entidad la que autoriza y supervisa la actividad del empleado, quien presta sus servicios a aquella en régimen de dependencia. Será ella, en consecuencia, como organizadora de la actividad económica y autorizadora y supervisora de la actividad de sus empleados la que deba acreditar el lugar y los días del desplazamiento que ha autorizado u ordenado a éstos así como la razón o motivo de dicho desplazamiento. Podría concluirse, en definitiva, que la norma, al exigir que la entidad pagadora acredite el día, lugar y motivo del desplazamiento, está pidiéndole en definitiva que justifique que los gastos satisfechos con ocasión de los desplazamientos de sus trabajadores responden, efectivamente, a motivos estrictamente laborales y de organización de su actividad económica.

Desde esta perspectiva, siempre será precisa la intervención del pagador para la acreditación de la exoneración de gravamen en el IRPF del perceptor, de las cantidades recibidas por éste último en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, ya que, aunque la carga de justificar dichos gastos ante la Administración recayera directamente sobre el perceptor, el pagador deberá justificar en todo caso que tales gastos acreditados por el perceptor obedecen realmente a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica.

Hecha la precisión anterior, cabe concluir que los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención deberán ser acreditados por el pagador (una vez justificada por el perceptor la realidad del desplazamiento), pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento, extremos que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los 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.

En cambio, 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 dicha carga que expusimos más arriba 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. Ahora bien, tal como indicamos más arriba, para la exoneración de tributación de las cantidades percibidas en resarcimiento de los gastos referidos en este párrafo no basta la acreditación por el empleado de su realidad e importe mediante los justificantes oportunos pues en todo caso el pagador deberá justificar su relación con el desarrollo de la actividad económica acreditando el lugar, días y motivo del desplazamiento.

Sentado lo anterior, ningún inconveniente encuentra este Tribunal Central a que el propio obligado tributario aporte voluntariamente en el seno del procedimiento iniciado con él toda la documentación en su poder pertinente para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades que le fueron satisfechas por la entidad en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, tanto aquella correspondiente a los gastos cuya justificación le correspondería, en principio, directamente (gastos de locomoción mediante transporte público, gastos de estancia

en establecimientos hoteleros (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), gastos de aparcamiento y peaje en caso de uso de vehículo privado) como aquella cuya justificación le es exigible, conforme a lo expuesto, a la empresa (documentación que acredite el motivo o razón de los desplazamientos así como el lugar y días de éstos).

*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 los gastos de locomoción en transporte público, los gastos de aparcamiento o peaje en caso de usar vehículo privado, o los gastos de estancia por él satisfechos (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) -acreditación que le correspondería en principio, tal como hemos señalado, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT-, alegando que tal documentación está en poder del pagador por haber tenido que entregársela 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 o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, ésta no podría 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.*

Y es que, según expusimos más arriba, la regla general sobre distribución de la carga de la prueba del artículo 105 de la LGT, conforme a la cual cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquellos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen, no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'.

Pues bien, tratándose en la generalidad de los supuestos reales analizados por los Tribunales Económico-Administrativos en los que se ha aplicado el criterio de exigir en exclusiva al perceptor de las dietas y asignaciones para gastos de viaje la documentación justificativa de la exoneración de su gravamen, de procedimientos de comprobación limitada en los que la Administración parte de los datos imputados por las entidades pagadoras al perceptor como exentos por tales conceptos a través del modelo 190, entraría en juego el principio de la disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria, puesto de manifiesto por las circunstancias siguientes:

- La declaración modelo 190 consignando como retribuciones satisfechas exoneradas de tributación determinadas cantidades por dietas y asignaciones por gastos de viaje, en cuyos datos se apoya la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación limitada sobre el perceptor, significa el reconocimiento por la entidad pagadora de los hechos que en dicha declaración se señalan, reconocimiento que sólo cabe tras un análisis de los documentos justificativos de los gastos en cuestión y que presupone la posesión por parte de la entidad pagadora de los mismos tras su entrega por el perceptor. El perceptor se ha desprendido de dichos documentos a favor del pagador. Señala la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de 23 de marzo de 2016 (Rec. nº 15575/2015), (traducimos al castellano) *“Cuando el artículo 9 RD 439/2007, en su último párrafo, habla de que a los efectos indicados en los párrafos anteriores, el PAGADOR deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento y además su razón o motivo, como pagador identifica al pagador final (el empresario) y no al instrumental (el trabajador que adelanta el dinero) por lo que entendemos que en circunstancias normales (.....) **no es exigible que el trabajador conserve las facturas o tickets de gastos por las que recibió las ayudas de coste, siendo suficiente, a estos efectos, que se remita a los archivos de la empresa...**”.*

A ello cabe añadir que el pagador está obligado legalmente a conservar las facturas y justificantes correspondientes a los gastos de desplazamiento de sus empleados por razones contables y fiscales, circunstancia ésta que pone de manifiesto la cercanía a aquél de las pruebas solicitadas.

- Aún cuando pudiera considerarse que la obligación del pagador de acreditar el lugar, día y motivo del desplazamiento, esencial en todo caso, como vimos, para la no tributación de los gastos de locomoción mediante transporte público, los gastos 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) y los de peaje o aparcamiento en caso de uso de vehículo privado, no fuera una obligación autónoma y desligada de la actividad probatoria del contribuyente (perceptor), ello no obliga a éste a ser él quien solicite tal justificación del pagador en la medida en que no puede exigírsele que ponga en duda el contenido del modelo 190 o el certificado de retribuciones y retenciones emitido por aquél. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en la

sentencia señalada anteriormente, señala (traducimos al castellano) que “considerar que un trabajador que percibe en su nómina las cantidades correspondientes a su trabajo (entre las que se incluyen las ayudas de coste) y obtiene la certificación de ingresos que refleja dicha situación, está obligado a dudar de su contenido e, incluso que debe apreciar si la documentación entregada al empresario es suficiente o no a los efectos de acreditar la realidad exigida por el artículo 9 RD 439/2007, y actuar en consecuencia (es decir, obligándose a declararlas como renta del trabajo aunque no fueran objeto de retención) supone elevar el listón de la exigencia tributaria a un nivel excesivo e incompatible con la realidad de la relación trabajador/empresa...”.

• La Administración dispone de la facultad de formular requerimientos individualizados de captación de información a las propias entidades pagadoras al amparo del artículo 136 de la LGT, requerimientos que en todo caso habrían de tener lugar:

(i) para la comprobación de los gastos de manutención y locomoción mediante transporte privado al recaer sobre aquéllas la carga de la prueba conforme a lo que se expuso anteriormente;

(ii) para la acreditación de que los gastos de locomoción en transporte público, los gastos 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) y los gastos de peaje o aparcamiento en caso de uso de vehículo privado, corresponden a razones laborales y de desarrollo de la actividad económica, prueba que también corresponde al pagador como también señalamos antes.

De lo expuesto pueden extraerse las conclusiones que se señalan a continuación:

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 dicha carga que expusimos más arriba 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 los gastos de locomoción en transporte público, los gastos de aparcamiento o peaje, o los gastos de estancia por él satisfechos (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), 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.

#### Quinto.

Restaría, por último, analizar si las conclusiones alcanzadas en el fundamento de derecho anterior se verían modificadas por el hecho de que pudiera existir una peculiar relación entre el perceptor y el pagador al tiempo de la comprobación que entrañase la plena disponibilidad para el primero de los medios de prueba para acreditar el carácter de dietas exoneradas de las retribuciones discutidas.

A juicio del TEAR es lógico entender que la obligación de probar que impone al pagador el artículo 9 del RIRPF no exime al perceptor de la suya en aquellos casos en que éste tuviese la plena accesibilidad a la prueba requerida y pudiese, sin duda, aportarla a la Administración. Añade el TEAR que, sin embargo, exigencias de seguridad jurídica imponen determinar cuáles serían esos supuestos pues cualquier relación del perceptor con el pagador que pudiera parecer cercana –grado próximo de parentesco si se trata de persona física o vinculación si el pagador fuera persona jurídica- no entraña necesariamente la disponibilidad de los medios de prueba requeridos que normalmente obrarán en poder del pagador. Concluye el TEAR que sería exigible al perceptor la aportación de la prueba cuando siendo el pagador una persona jurídica, en el momento en que se lleve a cabo la comprobación el perceptor tenga el control efectivo de la sociedad o la condición de administrador.

En opinión de este Tribunal Central cabe concluir que si, efectivamente, 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 lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) acuerda:

**A.- DECLARARLO INADMISIBLE** respecto de la cuestión concerniente a si de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006 y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

**B.- ESTIMARLO EN PARTE** respecto de la cuestión admitida a trámite, esto es, la relativa a si 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 corresponde a este último o al perceptor de las mismas, fijando los criterios siguientes:

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.