

La carga de la prueba en relación con las dietas y asignaciones para gastos de viaje

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de GA_P

Pablo Soler Sanz-Ramos

Abogado del Departamento de Fiscal de GA_P

El Tribunal Económico-Administrativo Central sienta los criterios aplicables para determinar si es el perceptor o, por el contrario, el pagador quien ha de probar la exoneración de tributación de las retribuciones percibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución 3972/2018, de 6 de noviembre del 2018, resuelve un recurso de alzada para la unificación de criterio con el objeto de determinar si la carga de la prueba acerca de la exoneración de tributación de las retribuciones que un pagador ha declarado como dietas exceptuadas de gravamen le corresponde a él, salvo en los casos en que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo de ésta —como sostiene el Tribunal Económico-Administrativo Regional en la resolución recurrida—, o si, por el contrario, dicha prueba corresponde en todo caso al obligado tributario perceptor de las retribuciones —como defiende el director recurrente—.

A esos efectos, el Tribunal Económico-Administrativo Central analiza la normativa aplicable a la cuestión controvertida, básicamente constituida por los artículos 17.1d de la Ley 35/2006 y 9 de su reglamento, en su redacción aplicable *ratione temporis*.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

G A _ P

De acuerdo con tales preceptos, 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.

Teniendo en cuenta que tales límites responden a la necesidad de impedir que tales conceptos se conviertan en un instrumento fraudulento, la Administración tributaria puede poner en marcha un procedimiento de comprobación para averiguar si un obligado tributario ha declarado correctamente las citadas cantidades exoneradas del gravamen que le imputa la entidad pagadora, por ejemplo, por medio del modelo 190, como ocurre en el supuesto examinado.

Pues bien, en ese contexto se sitúa precisamente la cuestión objeto de controversia, traducida en la necesidad de precisar sobre quién recae la carga de la prueba acerca de la exoneración de gravamen de las citadas cantidades.

A esos efectos, el Tribunal Central parte de lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en virtud del cual tanto la Administración como el contribuyente han de probar los hechos en los que fundamentan sus derechos, precepto que ha de interpretarse teniendo en cuenta los matices que aporta la teoría jurisprudencial de la proximidad al objeto de la prueba.

De acuerdo con lo anterior, el tribunal entiende que corresponderá al obligado tributario la carga de probar que determinadas retribuciones que le han sido satisfechas por la entidad pagadora —que *a priori* son rendimientos del trabajo— están exoneradas de tributación. Ahora bien, lo anterior debe conjugarse con lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, 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 el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, exigencia que el Tribunal Central interpreta como una exigencia que incumbe al pagador en orden a justificar 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, por lo que su intervención siempre será precisa.

Hecha la precisión anterior, el Tribunal Central fija los siguientes criterios:

- La Administración podrá comprobar si el perceptor ha declarado correctamente las retribuciones recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen.
- Los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado, así como los gastos de manutención deben ser probados por el pagador, ya que es él quien ha de justificar el día y el lugar del desplazamiento que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los extremos que permiten acreditar que las cantidades 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 aquéllos si dispusiera de ella.

- 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) y los de aparcamiento o de peaje (éstos en caso de utilizarse vehículo privado) habrán de justificarse, en principio, por parte del empleado o perceptor de las dietas, ya que será él quien los haya satisfecho, disponiendo así de los justificantes necesarios expedidos a su nombre.

No obstante, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica de la entidad pagadora corresponderá a esta última, pues a ella se le atribuye la carga de probar el día, lugar y motivo del desplazamiento, aunque ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de tales circunstancias si dispusiera de ella.

Ahora bien, si en el marco de una comprobación administrativa el perceptor de las dietas y asignaciones para gastos de viaje no pudiera acreditar tales gastos por él satisfechos alegando que tal documentación se entregó al pagador para 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, el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impide hacer tributar por tales cantidades al perceptor por falta de la justificación correspondiente sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento.

- Por último, puntualiza el Tribunal Central, 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 del gravamen de las citadas cantidades —como sucedería en el caso de que el perceptor fuese administrador de la entidad o tuviese el control efectivo de ésta—, entonces aquella podría dirigirse exclusivamente al perceptor para recabarlas, sin obligación de requerir al pagador.

Para terminar, apuntaremos que, dados los problemas que se han suscitado en el ámbito de la prueba en relación con el aspecto analizado, ha de valorarse el esfuerzo de concreción realizado por el tribunal. De igual modo y por la misma razón, cabría plantear la posibilidad de aplicar esta doctrina a otros casos, como el referido a las comprobaciones de la exención regulada en el artículo 7p de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.