

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03972/2018 de 06/11/2018

IRPF. Rendimientos del trabajo. Dietas exoneradas de gravamen. Carga de la prueba. Unificación de criterio.

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima

Resuelve el TEAC, en unificación de criterio, sobre quien recae la carga de acreditar que las cantidades percibidas en concepto de dietas se encuentran exentas del IRPF, si corresponde al pagador o, por el contrario, al perceptor de los rendimientos. Los gastos de locomoción (cuando se utiliza vehículo privado) y los de manutención deben ser acreditados por el pagador, dado que así viene establecido expresamente en el artículo 9 del RIRPF. Ello supone una excepción a la regla general contenida en el artículo 105 de la LGT -que atribuye al obligado tributario la carga de probar los hechos que le favorecen-, dado que, en este caso, la regla especial debe prevalecer sobre la general. Los gastos de locomoción, cuando se utiliza un medio de transporte público, y los de estancia deben ser acreditados por el perceptor de las dietas. Por otro lado, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica corresponde a la entidad pagadora, aunque el perceptor de los rendimientos puede aportar la documentación pertinente para ello si estuviera en su poder. Ahora bien, según el Tribunal, cuando en el curso de un procedimiento de comprobación el perceptor de las dietas no acredite las mismas manifestando que la documentación no se encuentra en su poder, la Administración debe intentar obtener dicha documentación del pagador de los rendimientos, pues el principio de facilidad probatoria así lo exige.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- (...) 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.

(...)

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 aquélla 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'.