

La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF

Análisis de la [STS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018](#)

Carmen Banacloche Palao

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (Sentencia 96/2020, ponente José Antonio Montero Fernández), en la que el Alto Tribunal fija su doctrina con relación a la carga de la prueba sobre la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de las dietas por desplazamientos y gastos de manutención y estancia, indicando que para su acreditación la Administración tributaria tiene que dirigirse al empleador y no al contribuyente.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo del IRPF.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 4258/2018 –NFJ076185–), que analizamos, estima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la Sentencia de 7 de febrero de 2018 (rec. núm. 15393/2017 –NFJ076186–) dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia (sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia que se casa y anula. Asimismo se estima el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 28 de abril de 2017, sobre liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicios 2010 y 2011, y declara excluidos del gravamen los gastos por mantenimiento de los periodos indicados, así como el derecho al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los intereses que correspondan.

El caso trata de un contribuyente, veterinario de una cooperativa de la que es socio minoritario (2,5 %). La cooperativa presta servicios técnicos de reproducción y veterinaria a ganaderías de leche de vacuno establecidas por toda Galicia. El contribuyente es, además, responsable de la administración, contabilidad y fiscalidad de dicha cooperativa, cuyo domicilio social está en Ames (La Coruña). Como consecuencia de los desplazamientos a los que se ve obligado por razón de su trabajo, el contribuyente percibió unas cantidades para gastos de mantenimiento que le fueron abonadas por la cooperativa: 26,67 euros/día.

El contribuyente consideró exentos de gravamen dichos importes mientras que el TEAR de Galicia y el tribunal de instancia (TSJ de Galicia) interpretaron que la carga de la prueba tanto de la realidad de los desplazamientos, como sobre los motivos de los mismos, recae exclusivamente en el contribuyente y dado que, a su juicio, este no había acreditado ni su jornada laboral de trabajo, ni las horas en que desarrollaba el servicio, ni la necesidad de realizar las comidas fuera de su domicilio habitual, procedía la tributación de dichas cantidades como rendimientos del trabajo en el IRPF.

La cuestión se centra en aplicar la doctrina de la carga de la prueba que, en este caso concreto, presenta una especial peculiaridad: el precepto tributario que regula la carga probatoria es el artículo 105 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –LGT–), de acuerdo con el cual cada parte tiene que probar aquellas circunstancias que le favorecen,

esto es, la Administración tributaria, la realización del hecho imponible, y el obligado tributario, los supuestos de no sujeción, exención, bonificaciones o beneficios fiscales.

Artículo 105.1 de la LGT: En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

A esta norma legal el TS añade aquella otra incorporada por vía jurisprudencial, según la cual la carga de la prueba se desplaza a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios que no estén al alcance del sujeto pasivo.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 17.1 d) de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre –LIRPF–), el concepto de rendimientos del trabajo incluye «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».

Es decir, la LIRPF exige la tributación de las dietas para gastos de viaje y solo como excepción deja fuera del gravamen (en lo que a juicio del TS es un supuesto de no sujeción más que de exención) aquellas que constituyen una indemnización por gastos en los que el empleado se ve obligado a incurrir por su trabajo (desplazamiento, desayuno, comida, cena, alojamiento), siempre dentro de ciertos límites cuantitativos que se fijan por vía reglamentaria:

[...] con carácter general se prevé que dietas y asignaciones para resarcir los gastos de locomoción, manutención y estancia en que incurra el trabajador están sujetos a gravamen, si bien se exceptúan lo que constituye en puridad un supuesto de no sujeción: aquellos que en definitiva no retribuyen el trabajo del empleado, sino que vienen a suplir o indemnizar los gastos que este tiene en el desarrollo de su trabajo cuando concurren una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos contemplados reglamentariamente (FJ cuarto).

El artículo que desarrolla la previsión legal transcrita es el artículo 9 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (RD 439/2007, de 30 de marzo –RIRPF–), el cual después de describir lo que se considera exclusivamente como gastos normales de manutención y estancia, añade un último párrafo en el apartado 3 a).2.º, donde se ordena textualmente:

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, **el pagador** deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón y motivo (la negrita es nuestra).

Por tanto, pretendida la exención del IRPF respecto de las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de gastos de manutención, se trata de acreditar si recae sobre él la carga de probar tal exención, máxime en consideración al ejercicio de las funciones administrativas y de gestión que llevaba a cabo en la propia entidad pagadora de las dietas.

2. Doctrina del tribunal

La argumentación del tribunal supera el criterio manifestado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en una Resolución anterior, de 6 de noviembre de 2018 (RG 3972/2018 –NFJ071838–), la cual, por otra parte, no aparece ni siquiera citada en los fundamentos de derecho de la sentencia del TS.

El razonamiento jurídico parte de la base de que los gastos de locomoción en vehículo privado, así como los de estancia, han de justificarse por el propio contribuyente mediante la aportación de factura o documento equivalente. Esta demostración debe ser realizada, en primer lugar, frente a la empresa pagadora, que es la obligada a emitir el certificado de retenciones donde han de constar los conceptos gravados como rendimientos del trabajo, así como los exceptuados de gravamen (art. 108 RIRPF):

En esta declaración [...] podrá exigirse que conste [...] los siguientes datos:

c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

Por lo tanto, el pagador, que coincide con la figura del retenedor, asume unas obligaciones propias (sustantivas y formales), distintas de las que corresponden al contribuyente, que básicamente consisten en la obligación de declarar las rentas sujetas al gravamen (art. 96 LIRPF). Es, pues, obligación del pagador suministrar al contribuyente y a la propia Administración tributaria un certificado en el que consten los rendimientos del trabajo sujetos y los exentos abonados al trabajador.

A esta argumentación hay que añadir el derecho del contribuyente a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos o que se encuentren en poder de la Administración tributaria (art. 34.1 h) LGT en relación con el art. 92 del mismo texto legal).

En conclusión, en el caso concreto el contribuyente no estaba obligado a aportar aquellos documentos que constituían las obligaciones formales del pagador, cuyo contenido alcanzaba a las dietas exceptuadas de gravamen.

Además, hay que considerar que, en el caso específico de las dietas por gastos de viaje, es la propia ley la que impone al pagador-retenedor «acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón y motivo», según establece expresamente el artículo 9 del RIRPF.

El supuesto planteado ante el TS cuestiona concretamente la carga de la prueba respecto de las dietas por manutención, que son las únicas que cobró el contribuyente. Estas, según el artículo 9 del RIRPF, no exigen ningún tipo de soporte documental sino que se

fijan a tanto alzado dependiendo de si los desplazamientos son fuera o dentro del territorio español y de si ha existido o no pernocta en municipio distinto del lugar habitual de trabajo y del que constituye la residencia habitual del empleado: 53,34 euros diarios con pernocta dentro de territorio español y 91,35 euros diarios con pernocta respecto a desplazamientos al extranjero; si no hay pernocta, las cantidades se reducen a 26,67 euros diarios (que fue lo que se abonó en este caso concreto) o 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamientos dentro de España o al extranjero, respectivamente.

Por lo tanto, respecto de las dietas de manutención, hay que probar la realidad del desplazamiento (día y lugar) y el motivo del mismo (que esté relacionado con la actividad laboral desempeñada), no así la cuantía del gasto.

A la vista de la normativa expuesta, concluye el TS que no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y los gastos de manutención a efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración deberá dirigirse al empleador, en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquel concepto responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar por razón del desarrollo de la actividad laboral del trabajador.

Respecto de la objeción planteada por el TEAR en el sentido de que el contribuyente, al ser responsable de administración de la cooperativa, estaba en disposición de acreditar los extremos requeridos, el Alto Tribunal califica de «parcial y analítico» el examen y valoración de la prueba realizado por el órgano administrativo y considera que dicho dato «en nada altera lo dicho hasta ahora». Si bien es cierto que la regla general de distribución de la carga de la prueba de la no sujeción o exención de una renta recae en el contribuyente, también lo es que dicha regla general debe alterarse en este caso concreto por razón del mandato legal: conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y al deber de declaración del contribuyente, la Administración debe tener en su poder la totalidad de los datos necesarios para determinar si deben ser o no excluidos dichos gastos de manutención. Y si tuviera dudas, la Administración tributaria ha de dirigirse al pagador pues a él corresponde, y no al empleado (art. 9 RIRPF), probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención.

El TS razona que la aseveración simplemente de la facilidad de una parte (en este caso, el cooperativista-trabajador) para conseguir una determinada prueba no puede condicionar la distribución de la carga de la misma que hace la ley, máxime cuando la Administración solo deja constancia del «crudo dato» sin justificar dicha disponibilidad.

3. Comentario crítico

A finales de 2018 el TEAC resolvió, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, la cuestión relativa a si la carga de la prueba sobre la exoneración de gra-

vamen de las dietas para gastos de viaje corresponde al pagador de las mismas o, por el contrario, al obligado tributario perceptor de las retribuciones del trabajo (Resolución de 6 de noviembre de 2018, RG 3972/2018 –NFJ071838–).

La citada resolución fue muy comentada por la doctrina (Álvarez Barbeito y Soler Sanz-Ramos, 2018 y CEF, 16 de noviembre de 2018), que resumió que la Administración tributaria no puede imputar al empleado estas rentas automáticamente, sino que previamente ha de intentar recabar información a la entidad que abonó las dietas, especialmente si el contribuyente alega que no dispone de los documentos probatorios por haberlos entregado al pagador (Briz Jurídico Tributario, 12 de febrero de 2019).

En este sentido, el resumen anual de retenciones (modelo 190) que presentan los pagadores de rentas del trabajo constituye el elemento de prueba sustancial a la hora de determinar las cantidades exoneradas de gravamen en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje.

La resolución del TEAC distinguía entre dos tipos de dietas de viaje: las que se abonan en función de un tanto alzado, esto es, la locomoción cuando se utiliza vehículo privado (0,19 €/kilómetro recorrido, art. 9.2 b) RIRPF) y la manutención (en las cuantías ya expuestas en líneas anteriores, según el art. 9.3 a) RIRPF), respecto de aquellas otras que se abonan sobre la base de la justificación documental aportada: factura o documento equivalente (gastos de locomoción en medios de transporte públicos y gastos de estancia o alojamiento).

Las primeras (es decir, las dietas que se abonan a tanto alzado según los parámetros preestablecidos en el RIRPF) tienen que ser necesariamente acreditadas por el pagador, pues a él corresponde demostrar, según el propio artículo 9.3.a).2.º *in fine* del citado RIRPF, el día y lugar del desplazamiento, así como el motivo o razón de este, que son los extremos que permiten acreditar que las cantidades fijadas en el precepto deben estar exentas por corresponder a gastos exigidos por la actividad laboral desarrollada por el contribuyente fuera de su lugar habitual de trabajo o de su domicilio. Entiende el tribunal que, no obstante esta obligación legal, el perceptor puede voluntariamente aportar la justificación de tales dietas, si dispusiera de ella. Es importante resaltar que en estos supuestos solo hay que probar la realidad del desplazamiento y su vinculación con el trabajo, pero no así las cantidades abonadas, ya que estas están prefijadas en la norma a efectos de la exención, con independencia de cuál haya sido el gasto real.

En cambio, respecto de las dietas de locomoción en medios de transporte público y las de estancia, la carga de la prueba ha de recaer necesariamente en el contribuyente-perceptor de la dieta, pues solo él está en disposición de aportar la prueba del gasto realizado, que será la factura del avión, tren, hotel, etc., expedida a su nombre y por el importe correspondiente (art. 9.2 a) y 9.3 a) RIRPF). En estos supuestos, rige la regla general de la carga de la prueba establecida en el artículo 105 de la LGT: quien alega un derecho debe demostrarlo.

También especifica la resolución del TEAC que, respecto de los gastos de aparcamiento y peaje en supuestos de utilización de vehículo privado para el desplazamiento

(art. 9.2 b) RIRPF), el contribuyente tiene que demostrar su importe aportando el correspondiente tique o factura, mientras que el pagador es quien habrá de probar la vinculación de estos gastos con la actividad laboral realizada.

La discrepancia entre esta resolución del TEAC y la sentencia del TS que estamos comentando estriba en la distribución de carga de la prueba cuando la Administración tributaria considera que, por razón de la relación entre el pagador y el perceptor-contribuyente, este tiene acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las dietas: en estos casos, a juicio del TEAR, la Administración puede dirigirse exclusivamente al perceptor para obtenerlas sin obligación de requerir al pagador.

En cambio, si el contribuyente alegara no estar en poder de las pruebas documentales por haberlas entregado al pagador y si las rentas están declaradas como exentas en el modelo 190 o en los certificados de retenciones emitidos por el pagador:

[...] el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impediría [a la Administración] 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 (Acuerdo final, letra b).3) Resolución del TEAC de 6 de noviembre).

A contrario sensu, según la doctrina administrativa, en los casos en que el perceptor de las dietas fuese administrador de la entidad pagadora o tuviese el control efectivo sobre ella, el principio de facilidad probatoria haría recaer la carga de la prueba en dicho perceptor y no en el pagador, como establece la norma reglamentaria.

Este punto es el que matiza la sentencia del TS. En el caso enjuiciado, el contribuyente además de trabajador era responsable de la administración de la entidad pagadora, «supervisando la contabilidad y la fiscalidad de la entidad, así como llevando el control de la facturación y tesorería» (FJ 5.º). Efectivamente, esta posición del trabajador-cooperativista en la entidad permite suponer su fácil acceso a la documentación. Sin embargo, el TS considera que, si la Administración pretende alterar la distribución de la carga de la prueba, esta circunstancia de la «facilidad probatoria» no basta con que sea una simple afirmación de la Administración tributaria (el «crudo dato» califica literalmente la sentencia), sino que «exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados de que, por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador, deriven los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente».

Como corolario de este razonamiento, el Alto Tribunal concluye que la actuación de la Administración tributaria, al exigir la carga de la prueba al trabajador por su condición de socio-trabajador, conculca el artículo 9 del RIRPF que hace recaer expresamente dicha obligación en el pagador, al que, por tanto, debió dirigirse la Administración tributaria, y no, como lo hizo, al empleado a quien no compete probar la realidad de los desplazamientos

ni los motivos o razones de los gastos de manutención, procediendo el tribunal a estimar el recurso contra las liquidaciones tributarias practicadas y declarando excluidos del gravamen por el IRPF los gastos de manutención declarados. En el mismo sentido se ha manifestado el TS en su Sentencia 155/2020, de 6 de febrero (rec. núm. 4304/2018), la cual es una reproducción literal del pronunciamiento objeto del presente análisis si bien, en el caso enjuiciado en esta segunda sentencia, el contribuyente, pese a ser perceptor-empleador y socio de la cooperativa (como ocurría también en el caso anterior), no ejercía funciones de administración ni de gestión, lo que lleva al tribunal a reforzar su criterio contrario a hacer recaer sobre él la carga de la prueba.

Resulta muy interesante la doctrina que ha fijado el TS en torno al principio de facilidad probatoria. Este principio jurídico, que la jurisprudencia acuñó¹ originalmente para desplazar hacia la Administración la carga de la prueba cuando esta se encuentra a su disposición y no al alcance de los obligados tributarios, había servido en los últimos tiempos para lo contrario: desplazar hacia el contribuyente una carga probatoria que *a priori* no le correspondía. El TS, a través de esta sentencia, pone límite a la aplicación que la Administración tributaria venía haciendo libremente del principio de facilidad probatoria, al exigir que se examine cada caso concreto, sin que resulten válidos los apriorismos generalizados basados en la afirmación de una teórica facilidad genérica del contribuyente para conseguir las pruebas: según el artículo 9 del RIRPF la carga de la prueba de la exención de las dietas de manutención recae exclusivamente sobre el pagador de tales dietas y a él se ha de dirigir la Administración exclusivamente².

Esta doctrina del TS entendemos que puede ser extrapolable a otros casos de comprobación administrativa, como la exención para trabajadores internacionales prevista en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

Efectivamente, desde hace unos años son habituales las discusiones doctrinales acerca de sobre quién recae la obligación de demostrar las rentas del trabajo exentas por corresponder a trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los requisitos que establece el artículo 7 p) del LIRPF. En este caso, la posición administrativa es la contraria a la que mantiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) respecto de las dietas por

¹ Véanse las Sentencias del TS de 25 de septiembre de 1992, 23 de enero de 1995, 29 de marzo y 11 de mayo de 1996, 28 de octubre de 1997, 11 de junio de 1998 y 14 de diciembre de 1999, entre otras.

² La remisión al caso concreto implica que en algunos supuestos específicos el TS sí acepte la responsabilidad probatoria del contribuyente. Así se observa en la Sentencia del TS 156/2020, de 6 de febrero (rec. núm. 2097/2018 –NFJ076581–), donde el propio tribunal constata la ausencia de esfuerzo probatorio por parte del contribuyente, circunstancia que combinada con la inverosimilitud de su pretensión (percibe la misma cuantía en concepto de manutención y estancia durante todos los meses del año, sin exceptuar periodos vacacionales, lo que significaría que todos los meses efectúa el mismo número de comidas o pernoctas en municipios diferentes de su lugar de trabajo, y así durante ocho años consecutivos) impulsó a desestimar la casación solicitada.

manutención, objeto del presente comentario: en el supuesto de **trabajadores expatriados** la AEAT se resiste a admitir como prueba de la exención documento distinto del certificado emitido por la entidad contratante. Cierto es que el precepto en sí (el art. 7 p) LIRPF) no exige ningún documento probatorio en concreto ni hace recaer la carga de la prueba sobre alguna de las partes intervinientes, y, por tanto, debiera regir el principio de libertad de prueba (art. 106 LGT). Sin embargo, los numerosos procedimientos de comprobación llevados a cabo en los últimos tiempos demuestran que pruebas tales como facturas de hoteles, billetes de avión, contratos de alquiler, tarjetas de embarque, contratos de trabajo, cartas de desplazamiento, etc., presentadas por los contribuyentes no se consideran suficientes para demostrar la exención de los rendimientos del trabajo si no van acompañados del correspondiente certificado emitido por la empresa pagadora, o su incorporación como rentas exentas en la declaración informativa modelo 190.

Además, se exige un contenido específico del certificado, el cual ha de incluir la identificación del contribuyente, de los proyectos realizados en el extranjero, el país de desplazamiento y las fechas en las que este se ha producido así como la mención sobre la imposibilidad de aplicar simultáneamente la exención del artículo 7 p) de la LIRPF y el régimen de excesos previsto en el artículo 9.A.3.b).4.^a del RIRPF³.

Esta incompatibilidad de la exención del artículo 7 p) de la LIRPF con el régimen de excesos que regula el artículo 9.A.3.b).4.^o del RIRPF no se extiende, sin embargo, al régimen general de exención de dietas de viaje que regula el RIRPF en su artículo 9.A.1.2 y 3.a), tal y como ha remarcado expresamente la Dirección General de Tributos (DGT) en reiteradas consultas vinculantes, manifestando la compatibilidad entre estas dos últimas clases de exenciones⁴.

³ Se conoce por dicho régimen a la exención prevista en el artículo 9.A.3.b).4.^o del RIRPF, según el cual tendrá la consideración de dieta exceptuada de gravamen:

[...] el exceso que pervivan 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.

El precepto continúa declarando la incompatibilidad de este régimen de excesos con la exención prevista en el artículo 6 del RIRPF, que desarrolla la de la letra p) del artículo 7 de la LIRPF.

⁴ Por todas, véase la Consulta DGT V3314/2016, de 14 de julio (NFC061261):

Por otra parte, en los supuestos excluidos de tributación que regula el artículo 9 del RIRPF es posible distinguir un régimen general y un régimen especial (artículo 9.A.3.b) del RIRPF, que trata los denominados «excesos» retributivos percibidos por estar destinado en el extranjero).

En cuanto a este segundo régimen, el artículo 7 p) de la LIRPF dispone que «esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención».

No obstante, hay que tener en cuenta que en caso de que proceda la aplicación del artículo 7 p) de la LIRPF, la Administración tributaria excluye la consideración de dietas exentas por manutención o estancia las correspondientes a desplazamientos y permanencia por un periodo continuado superior a nueve meses, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.A.3, segundo párrafo, del RIRPF⁵, pues el legislador interpreta que cuando los desplazamientos laborales son de cierta duración, el trabajador realmente ha cambiado su lugar de trabajo habitual, por lo que no procede la aplicación del concepto de «dieta», a tenor de lo contestado a la Consulta DGT V3449/2019, de 16 de diciembre (NFC074674):

En lo que se refiere al régimen general, las cantidades que abone la empresa y que deriven del desplazamiento del trabajador a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al IRPF ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan, de acuerdo con el artículo 9.A.3. del RIRPF, los siguientes requisitos:

- a) Que traten de compensar gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.
- b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo no se permanezca por el perceptor más de nueve meses (límite temporal), y
- c) Que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo 9.A.3. letra a) del RIRPF, en donde se establece:

[...]

Debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor.

Por tanto, tal y como ha reiterado este Centro Directivo (V2154-08 de 18 de noviembre de 2008, V2320-07 de 30 de octubre de 2007, V1777-07 de 13 de agosto de 2007, V2396-06 de 29 de noviembre de 2006) en el supuesto de contratación para obra determinada, el destino en sí del trabajador en el centro de trabajo donde en

En lo que se refiere al régimen general, dicho régimen general de dietas exceptuadas de gravamen resulta compatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero, en la medida en que se cumplan los requisitos y límites previstos en la normativa.

⁵ Artículo 9. A. Reglas generales.

[...]

Salvo los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un periodo 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.

concreto se ubica la obra o el servicio, invalidaría la aplicación del régimen de dietas previsto en el artículo 9.A.3. del RIRPF, por cuanto se consideraría que las cantidades que se abonasen lo serían para compensar los desplazamientos desde los domicilios particulares a los centros de trabajo a los que están destinados los trabajadores, lo cual conllevaría a que estuvieran sometidos a tributación en su totalidad.

Ahora bien, si el trabajador se desplaza desde el centro de trabajo donde se ubica la obra para la que se le contrató a otras obras, sería de aplicación en tal supuesto lo establecido en el artículo 9.A.3 del citado Reglamento, en la medida que se cumplieren los requisitos y condiciones previstos en dicho precepto.

Dicho régimen general de dietas exceptuadas de gravamen resulta compatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero, en la medida en que se cumplan los requisitos y límites previstos en la normativa.

Por último, hay que puntualizar que las dietas y gastos de viaje que efectivamente resulten exentos no estarán sujetos a retención, tal y como prescribe el artículo 75.3 a) del RIRPF, como tampoco lo están las rentas exentas.

Referencias bibliográficas

Álvarez Barbeito, P. y Soler Sanz-Ramos, P. (2018). La carga de la prueba en relación con las dietas y asignaciones para gastos de viaje. Gómez Acebo & Pombo.

Briz Jurídico Tributario. (12 de febrero de 2019). Carga de la prueba de dietas y gastos de viaje exentos. Recuperado de <Brizjuridicotributario.com>.

Cazorla Prieto, L. M.^a y Chico de la Cámara, P. (dirs.). (2019). *Introducción al Sistema Tributario Español*. (7.^a ed.). Thomson Reuters Aranzadi.

CEF. (16 de noviembre de 2018). La carga de la prueba en relación con los gastos de locomoción y estancia exentos recae en el pagador. Recuperado de <www.fiscal-impuestos.com>.