

# La carga de la prueba en relación con las dietas abonadas a los trabajadores

## Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

---

*El Tribunal Supremo entiende que la Administración debe dirigirse al empleador —y no al trabajador— a efectos de recabar las pruebas necesarias sobre la realidad de los desplazamientos que justifican el pago de dietas exoneradas de tributación.*

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 29 de enero del 2020 (rec. núm. 4258/2018), analiza en casación, en el marco de las dietas por desplazamiento y manutención, a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y los motivos de éstos, así como la posibilidad de alterar la carga probatoria en el caso de que el empleado perceptor de las dietas ostente también la condición de socio, en este caso, socio minoritario de una cooperativa.

Como es sabido, de la lectura conjunta de los artículos 17.1d de la Ley 35/2006 y 9 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas se desprende que, con carácter general, las dietas y asignaciones para resarcir los gastos de locomoción, manutención y estancia en los que incurra el trabajador están sujetos a gravamen, si bien se excluyen de tributación aquellos que se entiende que suplen o indemnizan los gastos que el trabajador tiene en el desarrollo de su labor, siempre que concurren una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos previstos reglamentariamente.

En ese contexto, la Sala de instancia, en contra de la pretensión del recurrente, determinó que era él, en su condición de contribuyente, quien debía acreditar el desplazamiento y justificar su

*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.

razón o motivo por medio de lo que el pagador indicase al respecto, hallándose en ese supuesto en disposición de acreditarlo debido al ejercicio de las funciones que el socio-trabajador venía desarrollando en la entidad.

Recurrido dicho fallo en casación, el Tribunal Supremo comienza el análisis de la cuestión recordando que, a tenor de lo establecido en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, cada parte tiene la carga de probar las circunstancias que la favorezcan. Esto es, la Administración habrá de probar la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, mientras que el obligado tributario será el que deba aportar prueba de las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización —que ha tomado carta de naturaleza en la jurisprudencia— de que en esos últimos supuestos se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando ésta disponga de los medios necesarios que no estén al alcance del sujeto pasivo.

Pues bien —señala el tribunal—, dichas reglas sobre la carga de la prueba —tanto su regla general como las matizaciones o excepciones— deben necesariamente vincularse a la relación tributaria concreta y a las obligaciones que las partes asuman en ella.

Así, en el caso analizado existe, por un lado, una obligación tributaria principal entre el contribuyente —sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de las personas físicas— y la Administración tributaria. Es precisamente en el marco de esta relación —respecto de la cual, en puridad, el pagador es un extraño, sin perjuicio del papel que normativamente se le vaya a asignar en el juego de la carga de la prueba— donde han de aplicarse las citadas reglas de la carga de la prueba, por lo que es a una de esas dos partes a la que va a corresponder la prueba de que las dietas están o no sujetas al impuesto.

Ahora bien, junto con dicha obligación principal coexiste otra accesoria que vincula directamente al pagador-retenedor con la Administración tributaria, obligación de la que derivan consecuencias cuyo análisis resulta necesario para determinar si es de aplicación la regla general o, en su caso, si ésta debe matizarse cediendo en los casos en que la Administración disponga de los medios necesarios de prueba que no estén al alcance del sujeto pasivo. A estos efectos, resulta fundamental tener en cuenta que el pagador-retenedor asume, entre otras, la obligación de hacer acopio y dar traslado previo a la Administración de todos los datos que, en última instancia, permitirán concluir si determinadas dietas y asignaciones están o no sujetas al gravamen.

De acuerdo con lo anterior, entiende el tribunal que ha de ser la Administración la que asuma, por la facilidad probatoria y disponibilidad de los datos aportados por el retenedor, la carga de la prueba en estos casos siempre, obviamente, que el pagador-retenedor y el contribuyente hayan asumido las obligaciones formales que les incumban, ya que en otro caso el principio general de la carga de la prueba no se vería alterado. Salvo en estos casos, los deberes formales impuestos al pagador-retenedor implican que la Administración dispondrá de todos los datos sobre dietas y asignaciones pagadas a los trabajadores del empleador, por lo que no puede hacer recaer sobre

el contribuyente un deber que le resulta ajeno, ya que por mandato legal se le impone al retenedor-pagador, a quien, además, corresponde acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

Concluye así el Tribunal Supremo que no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino que ha de ser la Administración la que, para su acreditación, deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a demostrar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

No obstante, en este caso se daba la particularidad de que el perceptor de las dietas ostentaba también la condición de socio —cooperativista— del pagador, extremo que el tribunal no considera suficiente por sí mismo y en ausencia de prueba sobre las funciones concretas desempeñadas por el contribuyente en la entidad para alterar su fallo estimatorio del recurso de casación interpuesto por el contribuyente.

Ahora bien —aclara el tribunal—, de igual modo que el fallo se ha sustentado en el hecho de que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse cuando a una de las partes le resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, la posición que el socio-trabajador pueda ocupar en el entramado empresarial puede ser «absolutamente relevante» en cuanto a la alteración de las reglas de la carga de la prueba, cuestión que exigirá examinar con detalle cada caso sin que quepan apriorismos generalizados de que la mera participación del trabajador en la entidad pagadora implique, por sí sola, la atribución al contribuyente de la carga de la prueba.

Por tanto, la doctrina del Tribunal Supremo sobre el principio de mayor facilidad probatoria, sin llegar a alterar las reglas contenidas en el artículo 105 de la Ley General Tributaria, sí posee virtualidad práctica en determinados contextos, tales como el aquí analizado.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con los siguientes letrados:

**Bárbara Mambrilla Lorenzo**  
Abogada, Madrid  
bmambrilla@ga-p.com

**Adrián Boix Cortés**  
Abogado, Valencia  
aboix@ga-p.com

**Luis Cuesta Cuesta**  
Abogado, Barcelona  
lcuesta@ga-p.com

Para más información, consulte nuestra web [www.ga-p.com](http://www.ga-p.com) o diríjase al siguiente e-mail de contacto: [info@ga-p.com](mailto:info@ga-p.com).