



Roj: **STS 2842/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2842**

Id Cendoj: **28079130022021100290**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/06/2021**

Nº de Recurso: **3369/2020**

Nº de Resolución: **943/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 836/2020,**
ATS 11560/2020,
STS 2842/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 943/2021

Fecha de sentencia: 30/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3369/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 3369/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 943/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 3369/2020, interpuesto por don Cosme, representado por el procurador don Luis Sánchez González, contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2020, por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15784/2018, relativo a liquidaciones de los ejercicios 2011 a 2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia núm. 111/2020 dictada el 27 de febrero, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección cuarta, que desestimó el recurso 15784/2018, interpuesto por don Cosme contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 26 de abril de 2018, dictado en las reclamaciones NUM000 y acumuladas, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, de las que resultaron a ingresar 6.042,43, 1.896,29, 4.812,04 y 2.899,97 euros, respectivamente, y de las sanciones derivadas de las mismas, por importes de 2.562,79, 839,18, 2.235,79 y 2.285,41 euros, respectivamente.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) A don Cosme le fueron practicadas regularizaciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014 sometiendo a gravamen unas cantidades percibidas en concepto de dietas de la empresa VSM Sistemas Coruñas SA, mediante procedimientos de comprobación limitada, incrementando los ingresos íntegros declarados. El contribuyente aportó como justificación nóminas y una relación mensual de los gastos en concepto de dietas. En las nóminas aportadas por el contribuyente, consta que su categoría en la empresa VSM Sistemas Coruñas SA era Adj. Dirección en el ejercicio 2011 y hasta junio 2012, y Director TIC (Tecnologías de la Información y la Comunicación) desde julio de 2012.

Las relaciones mensuales de gastos en concepto de dietas figuran firmadas en representación de la empresa por doña Filomena. Ella y don Elías son los administradores solidarios de la sociedad y matrimonio, y guardan una relación de parentesco con el obligado tributario.

b) El 29 de julio, 8 de octubre de 2016 y 5 de enero de 2017, el interesado presentó en total ocho reclamaciones económico administrativas frente a las cuatro liquidaciones practicadas y los cuatro acuerdos de sanción derivados de las mismas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, alegando que con la documentación aportada al expediente habría quedado demostrado su derecho a considerar exentas del IRPF las compensaciones recibidas de VSM Sistemas Coruña, SA. en concepto de dietas y kilometraje, durante los ejercicios citados. Por otra parte, entiende que el procedimiento dirigido contra él y no contra la empresa pagadora es erróneo a tenor de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 9.3 a) 2º del Real Decreto 439/2007, y donde la ley no distingue no procede distinguir. En fecha 26 de abril de 2018 se resolvió desestimar las reclamaciones interpuestas contra las liquidaciones y estimar aquellas interpuestas contra las sanciones. Afirma el TEAR en dicha resolución: "Atendiendo a las circunstancias concurrentes, esto es el cargo que ostenta el interesado en la empresa, y a mayor abundamiento los vínculos de parentesco que tiene con los administradores, no ofrece dudas que debe recaer sobre él la carga de la prueba de la exoneración de gravamen de las cantidades que percibió en concepto de gastos de desplazamiento y manutención. Y tal y como indicó el órgano gestor, lo único que aportó fue documentación interna de la empresa, por lo que ante esta insuficiencia probatoria procede concluir que dichas cantidades deben de tributar".

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.



1. Frente a la citada resolución desestimatoria del TEAR, don Cosme instó recurso ordinario ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, confirmando las liquidaciones provisionales giradas al recurrente.

La sentencia del TSJ declara, en su FJ primero:

"Se da la circunstancia de que las relaciones mensuales de gastos en concepto de dietas figuran firmadas en representación de la empresa por Filomena y D. Elías que son los administradores solidarios de la sociedad y son cónyuges.

Por tanto, habida cuenta de que la documentación aportada constituye documentación internada elaborada por personas con vínculo parental con el recurrente, quien ostenta un cargo directivo entendemos que no se ha acreditado el concepto de dietas en el concepto del art. 17 LIRPF de las cantidades deducidas en su autoliquidación de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta Sala tiene constancia de la reciente sentencia 96/2020 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29.1.20 (Rec: 4258/2018) si bien dicha resolución judicial se refiere a empleados de una mercantil no de directivos por lo que entendemos que no sería de aplicación al presente caso el criterio jurisprudencial".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Luis Sánchez González, en representación de don Cosme, presentó escrito el 11 de junio de 2020 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 27 de febrero del mismo año.

2. El recurrente identifica como norma infringida el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"].

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso en auto de 29 de junio de 2020, emplazando a las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, y la Sección de Admisión dictó auto, el 3 de diciembre de 2020, admitiendo a trámite el recurso, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistentes en esclarecer:

" Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, 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 en la base imponible del IRPF.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 9 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa".

La Sección de Admisión señala también en este auto que esta cuestión ha sido ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictada el 29 de enero de 2020 en el RCA/4258/2018: ES:TS:2020:211, en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de don Cosme interpuso el recurso de casación mediante escrito de 8 de enero de 2021, que observa los requisitos legales.

2. En el escrito de interposición, la parte recurrente desarrolla los motivos por los que considera infringidos los preceptos que ya señaló en su escrito de preparación del recurso, y realiza un resumen de las pretensiones que deduce y los pronunciamientos que solicita y que son los que se transcriben:

"1) Que la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, respecto a 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 en la base imponible del IRPF corresponde a la empresa empleadora y no a su empleado.

2) Que no se puede alterar esta carga de la prueba en el caso del recurrente, ya que fue requerido como persona natural y con ocasión de la comprobación de su impuesto de la renta de las personas físicas, sin advertirle



que su condición profesional dentro de la empresa lo situaba en una condición más exigente, careciendo, en cualquier caso, de facultad de decisión en cuanto a la organización de la actividad de la entidad para la que trabaja".

QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

El Abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 15 de febrero de 2021, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, frente a las pretensiones deducidas de contrario, dice: "en relación con la cuestión doctrinal planteada en el Auto de admisión, vistas las pretensiones de la recurrente, propugnamos que la doctrina sentada en la Sentencia testigo de 29 de enero de 2020 y otras posteriores, se complete en el sentido de hacer constar que no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción a IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar 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, si bien:

-No es preciso ulterior requerimiento al empleador cuando conste ya aportada la documentación de que éste dispone.

- Ello no obsta al derecho de la Administración de valorar libremente la prueba recibida y,

- En todo caso, es necesario para la no sujeción de las cantidades percibidas como gastos de desplazamiento y manutención, que quede acreditada su realidad".

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el 29 de junio de 2021 para la votación y fallo del recurso, día en que efectivamente comenzó la deliberación del mismo con el resultado que a continuación se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Afirma el auto de admisión que la cuestión planteada en este recurso de casación ya ha sido resuelta en la sentencia de la Sección segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dictada el 29 de enero de 2020, en el recurso de casación 4258/2018.

Nos corresponde, pues, pronunciarnos sobre si las circunstancias del caso presente avalan la misma solución.

SEGUNDO. - Remisión a la sentencia núm. 96/2020 de 29 de enero, recaída en el recurso de casación 4258/2018.

A la vista de lo señalado en el apartado precedente, por seguridad jurídica y por unidad de doctrina, reproducimos aquí lo dicho en los fundamentos de derecho tercero a quinto de la sentencia señalada, en los que aborda, en primer lugar, la doctrina sobre la carga de la prueba; en segundo lugar, la plasmación de la doctrina de la carga de la prueba en el caso que nos ocupa y, por último, la controversia conforme a los antecedentes obrantes.

"TERCERO.- Sobre la doctrina de la carga de la prueba.

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto, el *onus probandi* no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de *ius cogens*, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impositivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena



fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT, en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración, la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario, las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo.

CUARTO. - *Plasmación de la doctrina de la carga de la prueba en el caso que nos ocupa.*

Conforme a lo dispuesto en el art. 17.1.d) de la LIRPF, en relación con el art. 9 del RIRPF, se comprende dentro del concepto de rendimientos íntegros de trabajo sujetos al impuesto, aparte de otros, "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". Esto es, con carácter general se prevé que dietas y asignaciones para resarcir los gastos de locomoción, de manutención y de estancia en que incurre el trabajador están sujetos a gravamen, si bien se exceptúan, se excluyen, 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 en que este tiene en el desarrollo de su trabajo cuando concurren una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos contemplados reglamentariamente.

En lo que respecta a los gastos de manutención - en otros como en locomoción se exige factura o documento equivalente o justificación-, que constituyen el núcleo del debate, los requisitos previstos reglamentariamente se concretan en desarrollo del trabajo personal en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, considerándose gastos normales de manutención -y estancias, que deben justificarse- en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, cuando no se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, y dentro del territorio español, los que no excedan de 26,67 euros -los que excedan, claro está, y así se dispone reglamentariamente, están sujetos al gravamen como rendimientos de trabajo y al sistema de retenciones-. Debiendo el pagador acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, como manda el art. 9 del RIRPF.

Aplicando las reglas sobre la carga de la prueba modelada jurisprudencialmente, anteriormente vistas, en principio, le corresponde al contribuyente acreditar las circunstancias determinantes de la no sujeción. Pero es necesario hacer una precisión, cual es de que estamos hablando de una relación, como no puede ser de otro modo, entre obligado tributario, en este caso contribuyente de IPRF, y Administración Tributaria, y es en esta relación en la que tiene cabida las reglas de la carga de la prueba a la que venimos refiriendo, en el sentido, de que es una de estas dos partes que conforman la citada relación a la que va a corresponder la prueba de que los gastos por manutención están o no sujetos. El pagador, respecto de esta relación, en puridad resulta un extraño, sin perjuicio del papel que normativamente se le va a asignar en el juego de la carga de la prueba.

En definitiva, las reglas sobre la carga de la prueba, tanto en su regla general, como en las matizaciones o excepciones vistas, deben necesariamente vincularse a la concreta relación tributaria y a las obligaciones que asumen las partes. Existe, por un lado, una obligación tributaria principal entre contribuyente, sujeto pasivo por IRPF y Administración Tributaria. Por otro, coexiste una obligación accesoria directamente vinculada con aquella entre el retenedor-pagador que asume determinadas obligaciones, de carácter formal y material, con la Administración Tributaria, en función de la concreta obligación tributaria principal y de las que derivan consecuencias cuyo análisis resulta necesario para determinar si es de aplicación la regla general o debe ser matizada e incluso alterada, en tanto que como se ha indicado la misma cede, en determinados supuestos, bajo los principios de la disponibilidad y de la facilidad probatoria, de suerte que le correspondería a la Administración la carga de la prueba cuando dispone de los medios necesarios que no están al alcance del sujeto pasivo. En este contexto es en el que se incardina el mandato que hace recaer sobre el pagador la acreditación del día y lugar del desplazamiento y su razón o motivo, pero en todo caso distinguiendo entre relación tributaria principal y la accesoria del retenedor, como luego se dirá.

Efectivamente, el pagador al que hace referencia el art. 9 del RIRPF, coincide con la figura del retenedor, el cual asume, como se ha indicado, una serie de obligaciones sustantivas y formales, propias y distintas de las que corresponden al contribuyente, pues frente al deber de este de declarar las rentas obtenidas, art. 96 de la LIRPF y 61 del RIRPF, el retenedor tiene la obligación de retener e ingresar las cuantías retenidas, así como declarar



la existencia de estas retenciones, art. 105 de la LIRPF, debiendo presentar declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos, además presentará una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta, estando obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. El desarrollo de estas obligaciones del retenedor se recoge en el art. 108 del reglamento, que en lo que ahora interesa y respecto de la declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados, además de otros datos, debe incluir la "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", y a favor del contribuyente le viene obligado normativamente a "expedir certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior".

Una circunstancia más ha de valorarse, en tanto que la lógica de las relaciones laborales de contenido extrafiscal, junto a las facultades de dirección y organización empresarial, impone, y así se positiviza reglamentariamente, que sea el empleador que dirige y organiza la actividad laboral el que a efectos fiscales defina y delimite, en principio, los gastos y asignaciones por locomoción, gastos normales de manutención y estancia excluidos, esto es no sujetos al gravamen por IRPF.

A lo anterior debe añadirse que el art. 34.1.h) de la LGT, "Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó", en relación con el art. 99.2 de dicho texto, "Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados", permite discernir el derecho de los contribuyentes a no aportar documentos ya presentados o que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Lo cual en el presente se traduce en que el contribuyente no venía obligado a aportar aquellos documentos que constituían las obligaciones formales del pagador, antes referidas, cuyo contenido alcanzaba a las dietas exceptuadas del gravamen.

Por todo ello, ha de convenirse que es la Administración, con facultades para proceder a la regularización y, claro está, no obligada a acoger acriticamente los datos aportados por el contribuyente, y que ha de servir con objetividad los intereses generales, art. 103.1 CE, ante una regulación del sistema de retenciones, que procura el acopio y traslado previamente a la Administración de todos los datos para concluir sobre si determinadas dietas y asignaciones están o no sujetas al gravamen, la que asume, por la facilidad probatoria y disponibilidad de los datos aportados por el retenedor, la carga de la prueba. No le basta, pues, a la Administración con estar inactiva -siempre en el caso de que se hayan cumplido por pagador y contribuyente las obligaciones formales que les incumben, en tanto que en otro caso el principio general de la carga de la prueba no se vería alterado, puesto que tales circunstancias conllevan que decaiga la disponibilidad y facilidad de la prueba de la Administración-. Al contribuyente no le puede exigir la aportación de datos que ya deben constarle documentalente a la propia Administración. Es el retenedor-pagador al que legalmente se le impone los deberes formales vistos, que conlleva que la Administración posea todos los datos al efecto sobre dietas y asignaciones pagadas a los trabajadores del empleador; sin que la Administración pueda hacer recaer sobre el contribuyente un deber que le resulta ajeno, pues por mandato legal se le impone al retenedor-pagador, como se ha visto, al que conforme, art. 9 del RIRPF, además, le corresponde "acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo".

Dicho lo anterior la cuestión con interés casacional tal y como se formula por la Sección Primera, precisa de cierta matización; recordemos que el tenor de la cuestión es "Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, 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 en la base imponible del IRPF"; dado el objeto del debate, pues no puede obviarse que lo que se dilucida es si determinadas cantidades por dietas o asignaciones, en este caso sólo por manutención, percibidas por el contribuyente están o no sujetas conforme dispone el art. 17 de la LIRPF en relación con los requisitos y cuantía que prevé el art. 9 del RIRPF, se incardina dentro de lo que es la relación tributaria principal entre el contribuyente y la Administración Tributaria, de suerte que determinar si las cantidades percibidas por manutención están o no sujetas y por tanto susceptible de ser gravada es una cuestión que afecta a los sujetos de la relación tributaria en exclusividad, y por ende, la acreditación de la concurrencia o no de los requisitos previstos en el art. 9 del RIRPF para excluir



o no dichas dietas y asignaciones del gravamen le corresponde a los sujetos de la relación tributaria principal. Lo dicho anteriormente, en cuanto a la carga de la prueba y a cuál de las partes correspondía asumirla, debe entenderse en el contexto que se ha delimitado en función del debate suscitado y de las pretensiones de las partes, que en este se concretan en el interés del contribuyente de excluir del gravamen las asignaciones percibidas por manutención y en el interés de la Administración de sujetar a gravamen dichas sumas; en otras palabras, resulta un debate falso centrar la cuestión en la determinación de si la carga de la prueba de la sujeción de las retribuciones que han sido declaradas por el pagador como dietas exceptuadas de gravamen corresponde a este o al perceptor de las mismas, puesto que el debate a considerar es a quién le corresponde la carga de la prueba de la sujeción de dichas cantidades o al sujeto pasivo del impuesto o a la Administración Tributaria.

Pues bien, en el citado contexto, conforme a los razonamientos anteriormente realizados, corresponde a la Administración la carga de la prueba dirigida a acreditar la sujeción de dichas asignaciones -siempre que se haya cumplimentado por retenedor y perceptor los deberes formales a los que vienen obligados-; que pasa, entre otras circunstancias, por acreditar la inexistencia del desplazamiento o que este se debió a una razón o motivo ajeno a la actividad económica o trabajo que se presta -lo cual resulta de suma facilidad para la Administración, en tanto que, en su poder deben estar la totalidad de los documentos al efecto, le basta con el simple cotejo de los documentos en su poder con la acreditación que le corresponde al pagador, sin perjuicio de que se pueda valer de cuantos medios de prueba se autorizan-

Es el reglamento el que advierte, como se ha dejado dicho, que es el pagador el que debe acreditar el día y lugar del desplazamiento, en definitiva, su realidad, así como su razón o motivo, esto es su vinculación con la relación laboral de la que se obtiene los rendimientos. Por tanto, no pudiendo exigir la Administración al contribuyente documentos que ya estén en su posesión -ni aquellos respecto de gastos que no precisan justificación conforme al art. 9 del reglamento-, y haciendo recaer normativamente el deber del pagador de acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, a estos efectos el contribuyente no asume más deber que cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por la empresa, que de no resultar suficientes para la Administración para discernir sobre la sujeción o no de asignaciones y dietas deberá dirigirse al empleador para hacer prueba sobre dichos extremos a los efectos de la exclusión prevista en el art. 17 de la LIRPF, pues es al pagador al que se le impone reglamentariamente dicho deber. Todo ello en el buen entendimiento que siendo necesaria en todo caso la intervención del pagador para dicha acreditación, que supone en definitiva acreditar la realidad del desplazamiento, de no alcanzarse dicho objetivo por imposibilidad o insuficiencia de la acreditación, en modo alguno queda perjudicado el derecho del contribuyente de valerse de cuantos medios probatorios se autorizan legalmente para hacer prueba sobre dichos extremos; y sin perjuicio de que habiéndose producido la acreditación por parte del pagador de día y lugar del desplazamiento y de su razón o motivo, esto es acreditada la realidad del desplazamiento, se perjudique el derecho de la Administración de determinar si estamos o no ante gastos o asignaciones excluidos, en tanto que el fundamento y fin de la exclusión no es otro que cubrir los gastos que el trabajador-perceptor tiene necesidad de hacer en el desarrollo de su actividad laboral, lo que exige la correlación entre gastos necesarios y desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad.

Hechas las anteriores matizaciones, ha de concluirse 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 IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar 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.

QUINTO.- Resolución de la controversia conforme a los antecedentes obrantes.

Cabe insistir en que la doctrina de la carga de la prueba opera en cuanto no existe prueba sobre los presupuestos fácticos.

En el caso que nos ocupa, procede examinar primero si hubo prueba suficiente a fin de determinar la sujeción o no de las asignaciones por manutención devengados a favor del recurrente; y en caso negativo o de persistir las dudas, entonces sí, procede la aplicación de las reglas de la carga de la prueba, con las matizaciones antes referidas.

Como se refleja en el auto de admisión la sentencia de instancia resuelve el caso concreto remitiéndose a lo resuelto en la sentencia 595/2017, de 20 de diciembre, considerando que el actor ostenta la condición de responsable de administración y gestión de la entidad y la documentación aportada es la misma en ambos procedimientos. (..) Pues bien la sentencia de referencia recoge que el recurrente es socio trabajador de la cooperativa SEGRARO y desenvuelve su labor como veterinario y acude a las granjas de vacuno y percibe 26,67 euros/día para manutención, utiliza vehículos de la cooperativa por lo que no se genera gastos por



los desplazamientos y sostiene que en todo caso la acreditación de los desplazamientos corresponde a la cooperativa presentar los documentos a propósito; sin solución de continuidad se remite a otras sentencias para solventar la cuestión nuclear de a quién corresponde la carga de acreditar las ayudas del gasto, hablando la ley del pagador. En definitiva, viene a confirmar la resolución del TEAR objeto del recurso contencioso administrativo, en base a sentencias que considera enjuicia un caso semejante, pero en las que existe importantes matizaciones fácticas como se recoge en la resolución del TEAR, inspirada en lo recogido en las liquidaciones giradas.

La resolución del TEAR, *grosso modo*, parte de la alegación de que el recurrente es responsable de administración de SEGRARO, supervisando la contabilidad y la fiscalidad de la entidad, así como llevando el control de la facturación y tesorería, realizando la cooperativa labores de gestión y administración para Xesga. Considera el TEAR que el obligado tributario no ha acreditado cuál es su centro de trabajo, siendo responsable de administración; aporta una relación de supuestos viajes a la entidad Xesga, que tiene su domicilio social en Ames y que es el mismo que la entidad que satisface sus rendimientos; no se aporta documento que acredite su jornada laboral de trabajo y las horas en las que se desarrolla el servicio, sin que haya acreditado que no es posible realizar sus comidas en su domicilio o residencia habitual, limitándose la empresa a multiplicar el número de días laborables para el trabajador por el máximo permitido de dietas, sin tener en cuenta las características particulares de cada desplazamiento; en algún caso el desplazamiento no dista más de 20 kms. del domicilio de la entidad pagadora, por lo que no ha quedado acreditado que sea necesario realizar las comidas habituales fuera de su domicilio. Señala que el contribuyente no presenta nuevas pruebas para acreditar la procedencia de la exención, y si bien no se exige justificante de la cuantía de los gastos de manutención, sin que se pruebe la necesidad de realizar las comidas principales fuera de casa. Añade que en relación a las pruebas aportadas son todas documentos privados elaborados por la propia entidad que no hacen prueba frente a terceros si no están avalados por soportes documentales correspondientes y acreditativos de la realidad y razón o motivo de los mismos.

Estos razonamientos como se ha indicado, los toma de las liquidaciones provisionales confeccionadas por la Administración Tributaria, de semejante contenido. En lo que ahora interesa, destacar que el examen y valoración de la prueba resulta parcial y analítico, siendo realmente importante la conclusión a la que le conduce los datos con los que cuenta, "el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni que por razones de horario y jornada laboral y no ha podido realizar sus comidas habituales en lugar de residencia habitual". Esto es, hace recaer sobre el contribuyente la prueba de la realidad del desplazamiento y la vinculación del desplazamiento con el desarrollo de la actividad.

Pues bien, aparte de exigirle al contribuyente la acreditación de circunstancias al margen de las que el reglamento exige justificar, hemos de remitirnos a lo dicho anteriormente para resolver el supuesto que nos ocupa. Prescindiendo del caso concreto, en general, la prueba de la no sujeción corresponde acreditarla al contribuyente. Pero descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se debe alterar la regla general de la carga de la prueba, puesto que conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y el 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 por ende a la misma corresponde probar la exclusión en base a los principios de facilidad y disponibilidad de la prueba. En el caso presente, la Administración no podía recabar del contribuyente aquellos documentos y, con ellos, los datos que obraban ya en su poder; y cuando llega a la conclusión de que el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del desplazamiento, en los términos vistos, conculca el art. 9 del RIRPF, puesto que debió dirigirse al efecto al pagador, pues no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, y la Administración para su acreditación debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral. Lo cual debe llevarnos a estimar el recurso de casación.

En la sentencia de instancia, se deja constancia de la condición de socio-trabajador del contribuyente, con carácter general sin concretar su grado de participación o relación. Con referencia a otros pronunciamientos señala que ello le facilita el acceso a la documentación y que correspondía al recurrente en su condición de socio-trabajador la carga de probar si las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser cualificadas como ayudas de gastos. Ciertamente tal y como se hace constar y sin un análisis suficiente y adecuado, este dato en nada altera lo dicho hasta ahora. Ciertamente si hemos puesto el acento en que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, esto es, si se condiciona la distribución de la carga de la prueba en los supuestos de facilidad o disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho, puede resultar absolutamente relevante en cuanto a la alteración de las reglas de la



carga de la prueba que en razón de la posición que el socio-trabajador, o en este caso cooperativista-trabajador, ocupe en el entramado empresarial, pero ello exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados del que por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador derive los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente. En este caso, como se ha dicho, se deja constancia del crudo dato, sin justificar dicha disponibilidad o facilidad".

Pues bien, adaptando el criterio jurisprudencial a las circunstancias del caso presente, debemos declarar que el hecho de que el cargo que ocupa el interesado en la empresa, y a mayor abundamiento, los vínculos de parentesco que tiene con los administradores de la misma, no son razones suficientes para considerar que sea él y no la empresa, la que debe acreditar los extremos objeto de controversia en el presente recurso.

TERCERO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Por las razones expuestas en los fundamentos precedentes, procede declarar haber lugar al recurso de casación, lo cual llevado aparejada la estimación del recurso contencioso administrativo 15784/2018, interpuesto por don Cosme contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, de fecha 26 de abril de 2018, dictado en las reclamaciones NUM000 y acumuladas, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, resolución que se anula y, con ella, los actos administrativos de los que trae causa.

CUARTO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo.

SEGUNDO.- Declarar haber lugar al recurso 3369/2020, interpuesto por don Cosme, representado por el procurador don Luis Sánchez González, contra la sentencia dictada el 27 de febrero de 2020 por la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15784/2018, relativo a liquidaciones de los ejercicios 2011 a 2014 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sentencia que se casa y anula.

TERCERO.- Estimar el recurso 15784/2018, interpuesto por don Cosme contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 26 de abril de 2018, dictado en las reclamaciones NUM000 y acumuladas, sobre liquidaciones en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, resolución que se anula y, con ella, los actos administrativos de los que trae causa.

CUARTO.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.