



Roj: **STS 3847/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3847**

Id Cendoj: **28079130032021100171**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **20/10/2021**

Nº de Recurso: **1735/2020**

Nº de Resolución: **1251/2021**

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

Ponente: **ANGEL RAMON AROZAMENA LASO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 20492/2019,**

ATS 423/2021,

STS 3847/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 1.251/2021

Fecha de sentencia: 20/10/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1735/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Ramón Arozamena Laso

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1735/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Ramón Arozamena Laso

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Tercera

Sentencia núm. 1251/2021

Excmos. Sres.

D. Eduardo Espín Templado, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 20 de octubre de 2021.

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 1735/2020, interpuesto por la entidad Iluminaciones Ximénez, S.A. , representada por la procuradora de los Tribunales D^a. Fuencisla Martínez Mínguez, bajo la dirección letrada de D. Jorge Robles González, contra la sentencia de la Sección Especial de Refuerzo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha 20 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 719/2016, a instancia del mismo recurrente, sobre acta de liquidación por diferencias de cotización.

Ha sido parte recurrida la Tesorería General de la Seguridad Social , representada por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Ramón Arozamena Laso.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo núm. 719/2016 seguido en la Sección Especial de Refuerzo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, con fecha 20 de diciembre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLO: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Iluminaciones Ximénez, S.A. contra la resolución citada en el Fundamento de Derecho primero de esta Sentencia.

Se imponen a la parte recurrente las costas procesales causadas en los términos señalados en el Fundamento de Derecho duodécimo."

SEGUNDO.- La representación procesal de la entidad Iluminaciones Ximénez, S.A., presentó con fecha 19 de febrero de 2020 escrito de preparación del recurso de casación.

TERCERO.- Habiendo dictado el Tribunal de instancia auto de fecha 19 de febrero de 2020, teniendo por debidamente preparado el recurso de casación, con emplazamiento a las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, la Letrada de la Administración de la Seguridad Social, en nombre y representación de la Tesorería General de la Seguridad Social, ha comparecido y personado ante este Tribunal Supremo en calidad de parte recurrida, formulando en su escrito de personación presentado el 18 de marzo de 2020, su oposición a la admisión del recurso de casación de acuerdo con la posibilidad prevista en el artículo 89.6 LJCA

CUARTO.- La procuradora de los Tribunales D^a. Fuencisla Martínez Mínguez, en nombre y representación de la entidad Iluminaciones Ximénez, S.A., se ha personado ante este Tribunal Supremo en tiempo y forma mediante escrito presentado el 23 de abril de 2020.

QUINTO.- La Sección Primera de la Sala Tercera -Sección de admisión- de acuerdo al artículo 90.2 LJCA acordó, por auto de fecha 14 de enero de 2021:

"PRIMERO.- Admitir a trámite el recurso de casación preparado por la representación procesal de la entidad Iluminaciones Ximenez, S.A. contra la sentencia desestimatoria de fecha 20 de diciembre de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, recaída en el recurso registrado con el número 719/2016.

SEGUNDO.- Precisar que las cuestiones en las que, en principio, se entienden que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son:

Primero. Determinar si el dies ad quem del plazo previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, esto es, del plazo de interrupción de las actividades de inspección, debe ser la fecha del acta de liquidación o la fecha de su notificación.

Segundo. Determinar si procede excluir de las bases de cotización, las dietas recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que



hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores, sino que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional.

Tercero. Si la mera concurrencia de la condición móvil o itinerante de su prestación de servicios es suficiente para entender justificada la aplicación de dicha exención de cotización por los gastos de manutención o, por el contrario, se exige su acreditación probatoria.

TERCERO.- Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación las contenidas en los artículos 8.2 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social; 109.2.b) de la LGSS (en la redacción vigente del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y de idéntica redacción en el vigente art.147.2.b) del Real Decreto Legislativo 812015); y el art. 9, apartados 3 y 4, del RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero; sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras cuestiones y normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA. (...)"

SEXTO.- Admitido el presente recurso de casación y remitidas las actuaciones a la Sección Cuarta de esta Sala, por diligencia de ordenación de fecha 17 de febrero de 2021 se comunicó a la parte recurrente la apertura del plazo de treinta días para presentar su escrito de interposición del recurso de casación, trámite que evacuó mediante su escrito presentado en fecha 15 de marzo de 2021 en el que, tras exponer los razonamientos que consideró oportunos, precisó el sentido de sus pretensiones y recoge los pronunciamientos que solicita de la siguiente forma:

"dicte Sentencia por la que, de acuerdo a las pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados, estime el recurso anulando la Sentencia recurrida y estimando el recurso contencioso-administrativo conforme al suplico de la demanda rectora del proceso, todo ello con imposición de costas a la parte recurrida, y todo cuanto más proceda en Derecho."

SÉPTIMO.- Por providencia de fecha 5 de abril de 2021, se concedió el plazo de treinta días a la Tesorería General de la Seguridad Social, parte recurrida, dándole traslado del escrito de interposición del recurso de casación, para que pudiera oponerse al recurso.

OCTAVO.- Por providencia de 14 de abril de 2021 y de conformidad con el acuerdo de 6 de abril de 2021 del Excmo. Sr. Presidente de la Sala, se acordó pasar las actuaciones del presente recurso a esta Sección Tercera.

NOVENO.- La representación procesal de la Tesorería General de la Seguridad Social, parte recurrida, evacuó mediante escrito presentado en fecha 21 de mayo de 2021, su oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala:

"se desestime íntegramente el recurso de casación declarando la conformidad a Derecho de la resolución dictada por la TGSS."

DÉCIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, se acordó por providencia de 25 de mayo de 2021 que no había lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria ateniendo a la índole del asunto, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el siguiente día 21 de septiembre de 2021, fecha en la que tuvo lugar el acto .

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La cuestión litigiosa y la sentencia de instancia.

A) El presente recurso de casación núm. 1735/2020 lo interpone la representación procesal de la entidad Iluminaciones Ximénez, S.A., contra la sentencia de la Sección Especial de Refuerzo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Sevilla, de fecha 20 de diciembre de 2019, en el recurso contencioso-administrativo núm. 719/2016.

B) La sentencia recurrida desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Iluminaciones Ximénez, S.A., contra la resolución de 21 de julio de 2016 del Director Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social que desestimó el recurso de alzada que Iluminaciones Ximénez, S.A. había interpuesto frente a la resolución de 4 de abril de 2016 del Jefe de la Unidad de Impugnaciones por la que se acordó confirmar y elevar a definitiva el acta de liquidación núm. 1422015008027826 emitida en fecha 6 de octubre 2015 por diferencias de cotización correspondientes a los periodos comprendidos entre enero de 2011 y diciembre de 2014 por importe de 918.539,43 euros.



Se trata de una empresa dedicada al montaje de alumbrado en ferias o fiestas de distintas localidades.

C) Son dos las cuestiones controvertidas: (I) la referida a las fechas de interrupción de las actividades de inspección; y (II) la exclusión de las dietas de la base de cotización cuando el trabajador presta servicio en diversos lugares o centros de trabajo, esto es se trata de un centro de trabajo móvil o itinerante.

C.I) Como ya se recogió con detalle en el auto de admisión del recurso de casación de 14 de enero de 2021, la sentencia recurrida se pronuncia, en lo que afecta a este recurso, en primer lugar, sobre la cuestión referida a las fechas de interrupción de las actividades de inspección, señalando que:

"CUARTO.- (...) es la propia recurrente quien no sólo en vía administrativa, sino en su escrito de demanda, reconoce que tanto en la comparecencia de 9 de marzo de 2015 como en la de 27 de abril del mismo año, la Inspección le requirió la aportación de diversa documentación, documentación que aportó en comparecencias de fechas 20 y 27 de abril de 2015, y mediante correo electrónico enviado a la Inspección y recibido por ésta el 8 de mayo de 2015, refiriéndose en este último caso a los certificados de titularidad de los vehículos de la empresa. A esta última fecha de 8 de mayo de 2015 (y no al 27 de abril) debemos estar para valorar esa interrupción de las actuaciones de comprobación a que la actora alude, pues de acuerdo con el artículo 14.1 de la Ley 42/1997 *"La actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social se desarrollará...mediante requerimiento de comparecencia ante el funcionario actuante de quien resulte obligado, aportando la documentación que se señale en cada caso, o para efectuar las aclaraciones pertinentes"*, lo que puesto en relación con el artículo 8.2 RD 928/1998 implica que hasta tanto no se aporte por el interesado la totalidad de la documentación reclamada por la Inspección no se reiniciará el plazo de interrupción."

Se añade por la sentencia que:

"Siendo esto así, y teniendo en cuenta que el plazo cuestionado se refiere al periodo de realización de las actuaciones inspectoras, el *dies ad quem* del mismo ha de ponerse en relación con la fecha del acta de liquidación (en este sentido, Fundamento de Derecho tercero de la sentencia de la Sala 3ª, Sección 4ª del Tribunal Supremo de 6 noviembre 2012 dictada en Recurso de Casación núm. 3558/2011), no con la de su notificación, debiendo concluirse por ello que en el supuesto que analizamos no se ha excedido el plazo de cinco meses previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998 teniendo presente la aportación documental de 8 de mayo de 2015 y la fecha del acta de liquidación de 6 de octubre de 2015."

Dice luego:

"QUINTO.- Establece el artículo 33.2 RD 928/1998 en su último párrafo que *" el plazo máximo para resolver los expedientes liquidatorios de cuotas será de seis meses, computados desde la fecha del acta hasta la fecha en que se dicte la resolución, en los mismos términos establecidos en el artículo 20.3 para el procedimiento sancionador"*, en cuya virtud la superación de ese plazo producirá la caducidad del expediente y no se computarán dentro de él las interrupciones por causas imputables a los interesados o motivadas por la suspensión del procedimiento a que se refiere el Reglamento."

En nuestro caso el acta de liquidación se emitió el 6 de octubre de 2015 -por una mera errata dice 2016-, y la resolución de 4 de abril de 2016 que la confirmó y elevó a definitiva se le notificó a la recurrente mediante correo certificado con acuse de recibo el día 6 de abril de 2016."

En definitiva, la resolución que confirmó y elevó a definitiva el acta de liquidación -que se había formalizado el 6 de octubre de 2015- es de fecha 4 de abril de 2016 y se notificó a la interesada el 6 de abril de 2016. Y como dice la sentencia:

"el plazo de seis meses para notificar la resolución definitiva cumplía el día 6 de abril de 2016 (día correlativo del sexto mes siguiente a la emisión del acta), fecha en la que precisamente se llevó a cabo la notificación."

Además, la sentencia recurrida indica que:

"CUARTO.- (...) la sentencia invocada en demanda (de la Sala 3ª, Sección 4ª del Tribunal Supremo, dictada en Recurso de Casación núm. 243/2008) se refiere a un supuesto distinto al de autos relativo a la caducidad de un procedimiento sancionador iniciado mediante acta de infracción en el que conforme a lo previsto en el artículo 20.3 del Real Decreto 928/1998, en relación con el artículo 42.2 de la Ley 30/1992 tras la reforma operada por la Ley 4/1999 y la jurisprudencia que se citaba se tenía en cuenta como *dies ad quem* del cómputo el de la notificación de la resolución que decidía definitivamente ese procedimiento sancionador. (...)"

C.II) En relación a la segunda cuestión, la sentencia establece que, conforme al artículo 109.2.a) de la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio) se excluyen de la base de cotización las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto,



con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan. Ese desarrollo reglamentario se contiene en el artículo 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, que la sentencia recoge en la redacción aquí aplicable por razón de orden temporal.

En el Fundamento de Derecho Décimo se justifica que el debate ha sido ya resuelto por la misma Sala, Sección 2ª, en sentencia de 19 de septiembre de 2013 dictada en recurso contencioso-administrativo núm. 142/2013, interpuesto precisamente por Iluminaciones Ximénez, S.A., en que se señala que:

"DÉCIMO.- En relación con los contratos de trabajo por obra o servicio determinado a tiempo completo (clave 401) o a tiempo parcial (clave 501) -a los que la parte actora dedica las alegaciones expuestas bajo la letra G) del párrafo primero del Fundamento de Derecho segundo de esta Sentencia- el debate ha sido ya resuelto por esta Sala, Sección 2ª, en Sentencia de 19 de septiembre de 2013 dictada en recurso contencioso-administrativo tramitado con el número 142/2013 interpuesto precisamente por Iluminaciones Ximénez, S.A. frente a acuerdos liquidatorio y sancionador derivados de la falta de cotización en relación con lo abonado a sus trabajadores con este tipo de contratos en concepto de dietas, por lo que en base a los principios de seguridad jurídica, unidad de doctrina e igualdad en la aplicación e interpretación de la Ley nos remitiremos a lo razonado en esa anterior decisión, lo que junto a lo ya razonado abocará a la desestimación del recurso en relación con este tipo de contratos. Se expresaba así la Sentencia:

" TERCERO.- Como bien argumenta la defensa de la Administración supuesto muy similar al de autos ha sido valorado y resuelto por esta Sala y Sección en Sentencia de 25 de mayo de 2012 dictada en recurso 1059/10 , cuyos razonamientos reiteramos y reproducimos seguidamente y determinarán -con las adiciones que resulten procedentes a partir de las circunstancias específicas del caso- la desestimación de la acción ejercitada por la parte actora.

Del examen del expediente administrativo resulta que el Acta de liquidación tuvo por objeto las diferencias de cotización derivadas de no haber incluido en las bases cantidades abonadas a los trabajadores mensualmente como dietas en el período de enero a diciembre de 2009. (...)

Como se infiere de la normativa expuesta, para que las dietas sean excluidas de las bases de cotización es necesario el desplazamiento a centro distinto al habitual de trabajo y al de residencia, pero no puede incluirse dentro del concepto de dieta el desplazamiento del domicilio al centro de trabajo porque no coincida el lugar de domicilio con el lugar del centro de trabajo. Igualmente el concepto de dieta es incompatible con el contrato temporal o servicio determinado, en los que el desplazamiento que puede existir no origina derecho a dietas al no tratarse de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto sino que los empleados son contratados desde el inicio para ejecutar sus trabajos en una obra o en varias sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente como no sea el de la propia obra específicamente determinada para la que se le ha contratado, cual es el caso, como resulta de los contratos aportados".

CUARTO.- (...)

QUINTO.- *En el caso de autos, junto a trabajadores contratados bajo la modalidad de contrato de obra y servicio determinado (modalidad a la que alude el acta de liquidación y cuya realidad es admitida en demanda), encontramos a otros que tienen contratos formalmente suscritos como de duración determinada a tiempo completo eventual por circunstancias de la producción, en los que -al igual que sucede en los primeros- se contrata la ejecución de trabajos en una o varias obras sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente distinto a las propias obras; debe destacarse a este respecto que de acuerdo con los contratos suscritos bajo esta última modalidad su objeto lo constituyen labores descritas de manera genérica consistentes en trabajos de instalación -y de transporte en algún caso- de alumbrado artístico para fiestas y ferias a realizar por acumulación de tareas, no concretándose siquiera en los contratos el lugar de su realización al punto que se recoge en ellos como centro de trabajo el domicilio social de la empresa.*

Que se trate, por ejemplo, del montaje de alumbrado en ferias o fiestas de distintas localidades no les confiere el carácter que ahora pretende la actora, por lo que a nuestro juicio es claro que lo abonado en concepto de dietas ha de ser incluido en la base de cotización a la Seguridad Social por no cumplir los requisitos previstos en la normativa vigente antes enunciada para su exclusión. Siendo intrascendente que los representantes de los trabajadores hubieran convenido en atribuir a esas cantidades tal calificación de dieta, pues ni esta calificación puede desvirtuar la verdadera naturaleza de la percepción, ni aún menos vincular a un tercero, en este caso, la Seguridad Social.

En particular, y en lo que respecta a los contratos a tiempo completo para obra o servicio determinado, están previstos en el artículo 15.1.a) del Estatuto de los Trabajadores, a tenor del cuál podrán celebrarse contratos de duración determinada cuando se contrate al trabajador para la realización de una obra o servicio determinados,



con autonomía y sustantividad propia dentro de la actividad de la empresa y cuya ejecución, aunque limitada en el tiempo, sea en principio de duración incierta.

Repetimos que para que podamos hablar de dieta excluida de cotización es necesario que el trabajador se desplace desde su centro de trabajo habitual a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo. Por ello en este tipo de contratos no cabe la percepción de dietas dado que no existe un desplazamiento temporal del lugar de trabajo habitual a otro distinto, puesto que el referido centro habitual de trabajo está constituido precisamente por las sucesivas obras a que se va trasladando por decisión empresarial. Es por ello que, en estos casos, no estamos ante un supuesto en que el trabajador es contratado para un centro de trabajo habitual y desde allí tiene que desplazarse temporalmente a otro centro de trabajo sino que, desde el inicio de la relación laboral, se acepta que el centro de trabajo habitual del empleado va a ser la obra u obras determinadas para las que ha sido contratado. Esta situación fáctica no da lugar a un desplazamiento de un centro de trabajo habitual a otro de forma temporal, ya que la prestación laboral se desarrolla desde el principio de la contratación de duración determinada en un centro de trabajo sin que los trabajadores procedan de otro centro que sea el habitual. El desplazamiento que pueda existir en estos casos no origina derecho a dietas al no tratarse de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto sino que los empleados son contratados desde el inicio para ejecutar sus trabajos en una obra o centro determinado o varios pero sin que exista un centro de trabajo habitual o permanente (STSJ Extremadura de 16-2-2010).

A lo anterior debe añadirse otra circunstancia igualmente relevante para una adecuada calificación y valoración de las cantidades abonadas a los trabajadores que son objeto de regularización; y es que como razona la resolución de alzada - incidiendo en ello la contestación a la demanda- y no ha cuestionado la recurrente la realidad es que -sea cual fuere la modalidad del contrato de duración determinada utilizada- del examen de las nóminas de los trabajadores resulta que éstos reciben como anticipos normales el abono de dietas, esto es, la empresa adelanta el importe de la dieta y al final de mes lo descuenta de la nómina, por lo que el trabajador percibe primero un anticipo (las dietas) y al final de mes, su nómina con las retribuciones según convenio; por lo que resulta evidente que la cantidad abonada como dietas es una indemnización que se abona a los trabajadores en previsión de un gasto que a posteriori no se regulariza, y que no se acredita efectivamente como realizado, a partir de lo cuál no cabe sino considerar que estamos ante percepciones salariales sujetas a cotización de acuerdo con lo previsto en el artículo 109 LGSS".

Luego, en el Fundamento de Derecho Undécimo, en relación con los restantes trabajadores con contratos de trabajo eventuales por circunstancias de la producción o indefinidos, la sentencia recurrida afirma que:

"UNDÉCIMO.- (...) la demanda se basa en dos argumentos principales: que el centro de trabajo de la actora es móvil o itinerante; y que las cantidades abonadas en concepto de dietas de manutención están por debajo de las que conforme a la normativa del IRPF están exentas de tributación, por lo que no es preciso documentar el gasto correspondiente a las mismas."

Y responde:

"Sobre la primera cuestión y tal y como razonara la Sala 3ª, Sección 4ª, del Tribunal Supremo en sentencia de 14 de diciembre de 2011 dictada en Recurso de Casación núm. 4168/2009: " la definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios".

Se acoge en definitiva la doctrina ya sentada por la Sala de lo Social del Alto Tribunal que en relación con la empresa afectada, y en la Sentencia de 14 de octubre de 2004 recaída en el recurso para unificación de doctrina 2464/2003, reconoció que su actividad productiva se llevaba a cabo en centros de trabajo móviles o itinerantes habida cuenta que se dedicaba a la actividad de montajes desarrollada en diferentes centros y lugares ubicados en todo el territorio nacional en función de las obras contratadas, de suerte que la movilidad geográfica había sido consustancial en la prestación de servicios de sus trabajadores desde el comienzo de la relación laboral.

Se trata de un supuesto coincidente con el de autos habida cuenta que los trabajadores en las modalidades contractuales que ahora analizamos desarrollan de forma continua y habitual su actividad por distintas localidades a todo lo largo de la geografía nacional para la realización de montajes de alumbrado, normalmente en ferias y fiestas, en orden a la ejecución de los contratos suscritos por la empresa con entidades públicas y privadas; como así refrendan los contratos aportados y la propia testifical practicada.

Y ello es así sin perjuicio de que, como expresara la Sentencia de la Sala de lo Social (Sección 1ª) de este Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, núm. 3298/2017, de 9 noviembre, dictada en recurso de Suplicación núm. 2995/2017, la empresa disponga de una sede administrativa o centro de referencia al que



los trabajadores hayan de acudir para recoger material, útiles o equipos de trabajo, o aun vehículos utilizados para sus desplazamientos, pues lo determinante a nuestros efectos es el desarrollo continuado y sucesivo de su actividad en puestos de trabajo móviles o itinerantes en el supuesto de autos.

Ahora bien, tal pronunciamiento no lleva implícito la exclusión de las bases de cotización de lo percibido por estos trabajadores en concepto de dietas, toda vez que conforme a los artículos 109.2.a) LGSS 1994 y 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social para que ello sea así es preciso que se realicen desplazamientos del trabajador "*fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto*", presupuesto que aquí no se da al no disponer los trabajadores de un concreto centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores de manera eventual u ocasional, sino que por el contrario desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional."

La sentencia recurrida invoca además una sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 123/2003, de 27 enero, (recurso de suplicación núm. 780/2002), "partiendo como hecho probado e indiscutido de que la patronal demandada tiene centros de trabajo móviles."

También se apoya en la sentencia núm. 575/2000, de 31 octubre, de la Sala de lo Social, Sección 5ª, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (recurso de suplicación núm. 1992/2000); y la sentencia de la Sala de lo Social, Sección 1ª, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid núm. 1591/2010 de 3 noviembre (recurso de suplicación núm. 1591/2010) que "plantea la posibilidad, en concordancia con la anterior, de que la empresa deje de abonar kilometraje y dietas al disponer de centros de trabajo móviles o itinerantes que justifican el desplazamiento del trabajador como algo implícito a su contrato de trabajo."

Añade la sentencia de la Sala "*a quo*":

"En fin, nada impide que la empresa puede concertar con sus trabajadores el abono de dietas por gastos de manutención, pero en orden a su exclusión de la base de cotización -que es lo que cabría deducir en su caso frente a la liquidación discutida- se hace obligado el cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa antes citada, lo que aquí no sucede." Y: "En cuanto a la remisión que la normativa de Seguridad Social hace al Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, lo es en relación con los límites cuantitativos que se fijan en las letras A) y B) del artículo 9 de ese Reglamento; y en todo caso ese artículo 9 dispone en el número 3 de su letra A), al respecto de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, que "*Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia*", por lo que debemos dar por reproducido lo razonado anteriormente en torno a la no exclusión de las dietas abonadas de las bases de cotización al no darse el presupuesto de hecho previsto en esa norma."

Concluye la sentencia recurrida que:

"Finalmente, insistir en que, en todo caso, y pese a incumbirle la carga de esa prueba (a partir de la presunción legal *iuris tantum* del carácter salarial de las cantidades percibidas por los trabajadores como consecuencia del contrato de trabajo), la parte actora no ha demostrado fehacientemente mediante prueba suficiente e idónea al efecto que las concretas cantidades abonadas a sus operarios en concepto de dietas para las mensualidades objeto del acta de liquidación respondan a gastos de manutención efectivamente realizados por cada uno de los trabajadores afectados por el acta de liquidación en bares, restaurantes o demás establecimientos de hostelería."

SEGUNDO.- La admisión del recurso y las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Conforme al auto de 14 de enero de 2021 se resolvió que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

Primero.- Determinar si el *dies ad quem* del plazo previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, esto es, del plazo de interrupción de las actividades de inspección, debe ser la fecha del acta de liquidación o la fecha de su notificación.

Segundo.- Determinar si procede excluir de las bases de cotización, las dietas recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores, sino que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional.



Tercero.- Si la mera concurrencia de la condición móvil o itinerante de su prestación de servicios es suficiente para entender justificada la aplicación de dicha exención de cotización por los gastos de manutención o, por el contrario, se exige su acreditación probatoria.

TERCERO.- La determinación del *dies ad quem* del plazo previsto en el artículo 8 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general sobre procedimientos para la imposición de sanciones por infracciones de orden social y para los expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social.

A) Debemos pronunciarnos sobre la cuestión referida a las fechas de interrupción de las actividades de inspección y examinar el artículo 8 del Real Decreto 928/1998.

"Artículo 8. Objeto de la actividad inspectora previa.

1. Se entiende por actividad inspectora previa al procedimiento sancionador, a los efectos del presente Reglamento, el conjunto de actuaciones realizadas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social destinadas a comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y convenidas en el orden social.

2. Tales actuaciones comprobatorias no se dilatarán por espacio de más de nueve meses (...).

Asimismo, no se podrán interrumpir por más de cinco meses, salvo que la interrupción sea causada por el sujeto inspeccionado o personas de él dependientes.

Para el cómputo de los plazos señalados en este artículo, en ningún caso se considerará incluido el tiempo transcurrido durante el plazo concedido al sujeto obligado en los supuestos de formularse requerimientos de subsanación de incumplimientos previos por parte del órgano inspector.

Si se incumplen los plazos a que se refieren los párrafos anteriores, **no se interrumpirá el cómputo de la prescripción y decaerá la posibilidad de extender acta de infracción o de liquidación**, como consecuencia de tales actuaciones previas, sin perjuicio de la eventual responsabilidad en la que pudieran haber incurrido los funcionarios actuantes".

El plazo cuestionado se refiere al periodo de realización de las actuaciones inspectoras. Y, como recoge la sentencia recurrida y sostiene la defensa de la Tesorería General de la Seguridad Social, frente al criterio y los argumentos de la recurrente, el *dies ad quem* del mismo ha de ponerse en relación con la fecha del acta de liquidación, no con la de su notificación.

Y así no se ha excedido el plazo de cinco meses previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998 teniendo presente la aportación documental de 8 de mayo de 2015 y la fecha del acta de liquidación de 6 de octubre de 2015 -y no la de su notificación el 15 de octubre-.

Debe pronunciarse esta Sala acerca de si el plazo de interrupción de cinco meses dispuesto para que se lleven a cabo las actividades de la Inspección de Trabajo, debe ser la fecha del acta de liquidación o extenderse hasta la fecha de su notificación a la empresa.

De no tomarse en consideración la fecha del acta sino la de su notificación, " *decaerá la posibilidad de extender acta de infracción o de liquidación*".

B) Es preciso resaltar que el objeto del recurso no viene referido al plazo de caducidad del procedimiento administrativo, con los correspondientes efectos y garantías que el mismo otorga a los derechos del interesado. No estamos por tanto ante la caducidad de un expediente, sino únicamente ante el plazo de interrupción máximo -cinco meses- de las actividades de inspección.

En efecto no nos encontramos ante el plazo de caducidad para la resolución del procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones del orden social y para expedientes liquidatorios de cuotas de la Seguridad Social regulado en el propio Real Decreto 928/1998. Sobre el cómputo de dicho plazo de caducidad ya existe jurisprudencia, siendo de aplicación el plazo de seis meses que con tal carácter fijan los artículos 20.3 y 33.2 del Real Decreto 928/1998, estableciendo esta Sala -SSTS de 23 de febrero de 2010, 12 de noviembre de 2011 y 7 de febrero de 2014, entre otras-, que en tal caso el *dies ad quem* se produce el día de la notificación de la resolución administrativa por la que se confirma y eleva a definitiva el acta de la Inspección de Trabajo, y no el día de la fecha de la resolución, en garantía de los derechos del interesado. Esta cuestión ya está zanjada. Cómputo del plazo de caducidad de seis meses en los procedimientos liquidatorios de cuotas a la Seguridad Social: el día final es el de la notificación y no el de la fecha de la resolución. Basta acudir a dicha sentencia de 7 de febrero de 2014 recaída en el recurso de casación en interés de la Ley núm. 4607/2012 o a la de 23 de febrero de 2010 dictada en el recurso núm. 243/2008, con cita de otras precedentes, conforme a lo que resulta pacífico que no basta con que la resolución se dicte en plazo, siendo necesaria también su notificación dentro de él.



C) Ahora bien, el plazo establecido en el artículo 8 del Real Decreto 928/1998 viene referido, dentro del procedimiento liquidatorio de cuotas, al plazo máximo en que las actuaciones comprobatorias previas de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social pueden mantenerse interrumpidas (cinco meses) dentro del plazo que la norma otorga a la Inspección para dictar el acta. Y ello, en la única pretensión de que no se produzca una pendencia o demora innecesaria de las propias actuaciones inspectoras, y coordinadamente con el plazo de caducidad para la resolución del expediente que es el que efectivamente otorga las garantías propias de esta institución de la caducidad al interesado.

La notificación del acta a la empresa no otorga ningún valor añadido a la eficacia de este acto administrativo dictado en esta fase del procedimiento liquidatorio. Su notificación lo que otorga es la apertura de la fase de alegaciones de la empresa para su reconsideración y propuesta al órgano competente, hasta su definitiva ratificación y elevación a definitiva por el mismo, momento en que se inviste de los efectos sancionadores o liquidatorios que el acta dispone. En tal sentido, la fecha del acta dictada por la autoridad actuante conforme a los requisitos legalmente establecidos, bajo firma y con todas las garantías de integridad inherentes a la misma, es el *dies ad quem* del plazo que la norma impone a la propia Inspección de Trabajo y Seguridad Social para que la dicte. Su extensión hasta la fecha incierta de su notificación carece de amparo normativo.

D) No olvidemos lo que dice el artículo 20.3 sobre "*Resolución*" en su reciente redacción aprobada por Real Decreto de 3 de agosto de 2021 :

"El **plazo máximo para resolver los expedientes sancionadores** por infracciones de orden social será de seis meses, computados **desde la fecha del acta hasta la fecha en que se notifique** -en la redacción anterior decía "se dicte"- **la resolución**, produciéndose en caso de superación de dicho plazo la caducidad del expediente. (...)"

En definitiva, la propia norma -de conformidad con la jurisprudencia de esta Sala- ha fijado que en el expediente sancionador ha de estarse a la fecha de notificación de la resolución pero no ha modificado la fecha de inicio que sigue siendo la "*fecha del acta*".

E) Por su parte, el artículo 33.2 del Real Decreto 928/1998, sobre "*Notificación y resolución de las actas de liquidación*", dice:

"El **plazo máximo para resolver los expedientes liquidatorios** de cuotas será de seis meses, computados **desde la fecha del acta hasta la fecha en que se dicte la resolución**, en los mismos términos establecidos en el artículo 20.3 para el procedimiento sancionador."

El artículo 33.2 cuando establece el plazo de seis meses para resolver los expedientes liquidatorios, dispone que se computará "*desde la fecha del acta*" que no desde su notificación, pues de otro modo supondría de facto para la administración -como apunta la Tesorería General de la Seguridad Social- una ampliación del plazo para resolver, lo que en ningún caso es considerado ni cuestionado en garantía de los interesados.

Cuestión distinta es, como ya se dijo, que el plazo final para la tramitación del expediente culmina con la notificación de la resolución definitiva.

En el caso de autos el acta de liquidación se emitió el 6 de octubre de 2015 y la resolución de 4 de abril de 2016 se notificó mediante correo certificado con acuse de recibo el 6 de abril de 2016. Así el plazo de seis meses para notificar la resolución definitiva vencía el 6 de abril de 2016 -día correlativo del sexto mes siguiente a la emisión del acta-, fecha en que precisamente se llevó acabo la notificación.

Una interpretación coordinada e integradora, obliga a que debe ser esa misma "*fecha del acta*" la que deba considerarse en el cómputo "*hacia atrás*", respecto de los plazos para la finalización de las actuaciones inspectoras y su elevación al órgano competente. Y esta es la respuesta y solución lógica y más adecuada.

En consecuencia, el acta de liquidación de la Inspección fue expedida el 6 de octubre de 2015, sin interrumpirse por más de de cinco meses el plazo reglamentariamente establecido en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998, es decir, no se ha excedido dicho plazo de cinco meses -se computa desde el 8 de mayo de 2015- según se ha recogido.

CUARTO.- Sobre si procede excluir de las bases de cotización las dietas recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus funciones, sino que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional, esto es realizan sus funciones en un centro de trabajo móvil o itinerante.

Se trata de responder ahora a las dos restantes cuestiones que presentan interés casacional en el auto de 14 de enero de 2021 y que están íntimamente conectadas.



A) La sentencia establece que, conforme al artículo 109.2.a) de la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio) se excluyen de la base de cotización las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto.

Dice dicho artículo 109 sobre "*Base de cotización*":

"1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena. (...)

2. Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:

a) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, cuando utilice medios de transporte público, siempre que el importe de dichos gastos se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no comprendidos en el apartado anterior, así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas. (...)"

(Hoy artículo 147 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social).

Y su desarrollo aparece en el artículo 23 del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social bajo el título "*Base de cotización*":

"1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General de la Seguridad Social, así como por los conceptos de recaudación conjunta con las cuotas de dicho régimen, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que, con carácter mensual, tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena. (...)

2. Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:

A) Los gastos de manutención y estancia, así como los gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, en los términos y en las cuantías siguientes:

a) No se computarán en la base de cotización las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia, cuando los mismos se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

El exceso sobre los límites señalados en los apartados citados, se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.

Tampoco se computarán en la base de cotización los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas a trabajadores a ellas vinculados por relaciones laborales especiales, por desplazamientos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo, para realizarlo en lugar distinto de este en diferente municipio, tanto si el empresario los satisface directamente como si resarce de ellos al trabajador, con los límites establecidos en el artículo 9.B) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El exceso sobre los límites señalados en el citado artículo 9.B) se computará en la base de cotización a la Seguridad Social. (...)"

B) Merece que destaquemos la reciente STS de 31 de mayo de 2021 (RCA 1036/2020) de esta misma Sala y Sección que recoge una serie de consideraciones generales aplicables a este caso:

"SEGUNDO.- (...) El adecuado análisis de la cuestión controvertida exige partir de lo dispuesto en el Estatuto de los Trabajadores, Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, que considera como salario la totalidad



de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computable como de trabajo, y excluye en su apartado segundo las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

La jurisprudencia se ha mostrado unánime al considerar que se presume que todo lo que percibe el trabajador es salario salvo prueba en contrario. El carácter oneroso de los contratos de trabajo impide atribuir a las condiciones de empleo móviles altruistas o de liberalidad, existe pues una presunción "iuris tantum" de que todo lo que percibe el trabajador del empresario es salario que se conviene como contraprestación del trabajo realizado y por tanto sólo producirá la exención de cotizar por parte de la empresa demandante si el mismo no tiene su causa en el trabajo o está excluido dicho concepto de cotización con arreglo a la normativa vigente.

En tal sentido, la STS, Sala de lo Social, de 20 de noviembre de 2002 (rec. 4070/2002) con cita de otras anteriores (STS 12-2-85 (RJ 1985\536) ha sostenido "la existencia de una presunción "iuris tantum" de que todo lo que recibe el trabajador del empresario le es debido en concepto de salario. Presunción que, por consiguiente, puede ser desvirtuada, o bien mediante la prueba, que corresponde a quien niega la condición salarial de la percepción discutida, de que la cantidad abonada obedece a alguna de las razones que enumera el art. 26.2; o bien acreditando que su abono está establecido con tal carácter indemnizatorio en una norma paccionada, [...]".

Es más, el actual 147.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, establece como referencia para conformar la base de cotización la "remuneración total", cualquiera que sea su forma y denominación, que tenga derecho a percibir el trabajador por razón del trabajo que realice por cuenta ajena, al disponer "1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General [...] estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser esta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena". Y en similares términos se pronuncia el art. 23.1.b) del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social, aprobado por RD 2064/1995, de 2 de diciembre en su nueva redacción introducida por el RD 637/2014 a efectos de su inclusión en la base de cotización:

"[...] estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que, con carácter mensual, tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena.

A) Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año.

B) A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los importes que excedan de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

A estos efectos, constituyen percepciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda. [...]"

En este caso se trataba sin duda de servicio gratuito prestado por la empresa que permitía a los trabajadores el desplazamiento desde su residencia al centro de trabajo habitual, por lo que se trataba de una prestación directamente relacionada con el desempeño de la actividad laboral por cuenta ajena. (...)

Lo cierto es que esta prestación no puede considerarse una indemnización por traslado del centro de trabajo. (...)

Debe rechazarse, por tanto, este motivo de impugnación entendiendo ajustado a derecho el pronunciamiento de instancia relativo a la necesidad de incluir la prestación de este servicio en la base de cotización y por ende la conformidad a derecho de la liquidación practicada en tal sentido."

C) Con carácter general, la jurisprudencia ha señalado sobre el concepto y naturaleza de las dietas y la carga de la prueba para su justificación una serie de criterios, de los que cabe ahora destacar:

- Se presume que todo lo que percibe el trabajador es salario salvo prueba en contrario.

- La calificación como cotizables o no, de determinados conceptos, no puede quedar al arbitrio de la empresa, o de los eventuales acuerdos de esta con los trabajadores.



- El carácter de un concepto retributivo no depende de la denominación que le hubieran dado las partes sino de su verdadera naturaleza.
- En materia de retribuciones extra salariales, rige la presunción *iuris tantum* de que lo que percibe el trabajador del empresario en contraprestación al trabajo realizado es salario.
- Sólo son conceptos extrasalariales las indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral.
- La dieta es una percepción económica, de naturaleza extrasalarial, que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempeñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo. El concepto de dieta lleva, pues, implícito el de desplazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro distinto, además de obedecer, a un carácter indemnizatorio, que en definitiva es lo que convierte a la dieta y a los gastos de locomoción en percepciones de carácter extrasalarial.

En este caso, frente a la presunción *iuris tantum* de certeza, valor y fuerza probatoria de las actas de la Inspección -que desplaza la carga de la prueba al administrado- la carga de probar la naturaleza de las cantidades discutidas, recae en el empresario y, salvo dicha prueba en contrario a cargo de la empresa, habrá que concluir que las cantidades percibidas por los trabajadores en concepto de dietas a las que se refiere el acta -en este caso en el asunto examinado-, no tenían el carácter compensatorio que les atribuía la empresa para poder ser excluidas de la base de cotización.

D) La sentencia recurrida destaca y reitera una anterior sentencia de 19 de mayo de 2013 de la misma Sala -recurso núm. 142/2013- que sería firme, interpuesto por la misma entidad Iluminaciones Ximénez [vid. F.D. Décimo recogido en el anterior F.D. Primero, apartado CII)].

Para hablar de dieta excluida de cotización es necesario que el trabajador se desplace desde su centro de trabajo habitual a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo. No estamos ante un supuesto en que el trabajador es contratado para un centro de trabajo habitual y desde allí tiene que desplazarse temporalmente a otro centro de trabajo sino que, desde el inicio de la relación laboral, se acepta que el centro de trabajo habitual del empleado va a ser la obra u obras determinadas para las que ha sido contratado. Esta situación fáctica no da lugar a un desplazamiento de un centro de trabajo habitual a otro de forma temporal, ya que la prestación laboral se desarrolla desde el principio de la contratación de duración determinada en un centro de trabajo sin que los trabajadores procedan de otro centro que sea el habitual.

E) En definitiva, en el asunto ahora examinado, como vienen a sostener la sentencia recurrida y la Tesorería General de la Seguridad Social, cuyos razonamientos compartimos, a efectos de su exclusión en la base de cotización a la Seguridad Social, únicamente tendrán la consideración de dietas y asignaciones para gastos de viaje las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia.

Salvo prueba en contrario a cargo de la empresa, las cantidades percibidas por los trabajadores en concepto de dietas a las que se refiere el acta, no tenían el carácter compensatorio que les atribuía la empresa para poder ser excluidas de la base de cotización. La liquidación practicada lo es únicamente por el concepto de dietas relacionadas con gastos de manutención de los trabajadores de la actora. Esto es, no incluyen gastos de alojamiento, como ya recogió la sentencia recurrida.

No puede incluirse dentro del concepto de dieta el desplazamiento del domicilio al centro de trabajo porque no coincida el lugar de domicilio con el lugar del centro de trabajo. Igualmente el concepto de dieta es incompatible con el contrato temporal o para servicio determinado, en los que el desplazamiento que puede existir no origina derecho a dietas al no tratarse de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto sino que los empleados son contratados desde el inicio para ejecutar sus trabajos en una obra o en varias sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente como no sea el de la propia obra específicamente determinada para la que se le ha contratado.

F) En este sentido, cabe citar la STS de 14 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 4168/2009) que indica:

"Éste es por tanto el supuesto que contempla la sentencia. Trabajadores que se contrata para la realización de una obra fuera de su domicilio habitual y que tampoco coincide con la sede de la empresa; de ese modo las cantidades que los mismos perciben por manutención, alojamiento y traslado al lugar de trabajo no tienen la consideración de dietas sino de salario, y por ello no están excluidas de la base de cotización puesto que su domicilio en tanto dure la obra a realizar es el del lugar donde la misma se lleva a cabo."



La propia recurrente admite que dicho razonamiento es pacífico, atendidos los pronunciamientos de este Tribunal Supremo, en relación con los trabajadores con contratos de obra o servicio determinado.

G) Por lo que se refiere a los restantes trabajadores con contratos de trabajo eventuales por circunstancias de la producción o indefinidos la Sala *a quo* se ciñe a lo que recoge en el F.D. Undécimo [recogido en el F.D. Primero, apartado CII)].

Aunque no cabe desconocer que en el propio F.D. Décimo, al reiterar su sentencia precedente respecto a la misma empresa y actas de liquidación por un período anterior, la Sala *a quo* viene a extender dicho régimen cuando señala - destacamos lo que ya se anticipó al reseñar la sentencia recurrida-:

"QUINTO.- En el caso de autos, junto a trabajadores contratados bajo la modalidad de contrato de obra y servicio determinado (modalidad a la que alude el acta de liquidación y cuya realidad es admitida en demanda), encontramos a otros que tienen contratos formalmente suscritos como de duración determinada a tiempo completo eventual por circunstancias de la producción, en los que -al igual que sucede en los primeros- se contrata la ejecución de trabajos en una o varias obras sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente distinto a las propias obras; debe destacarse a este respecto que de acuerdo con los contratos suscritos bajo esta última modalidad su objeto lo constituyen labores descritas de manera genérica consistentes en trabajos de instalación -y de transporte en algún caso- de alumbrado artístico para fiestas y ferias a realizar por acumulación de tareas, no concretándose siquiera en los contratos el lugar de su realización al punto que se recoge en ellos como centro de trabajo el domicilio social de la empresa."

Conforme a los artículos 109.2.a) LGSS 1994 y 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social para la exclusión de las bases de cotización de las cantidades cuestionadas es preciso que se realicen desplazamientos del trabajador *"fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto"*, presupuesto que aquí no se da al no disponer los trabajadores de un concreto centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores de manera eventual u ocasional, sino que por el contrario desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional.

Y de nuevo acudiendo a aquella STS de 14 de diciembre de 2011 (recurso de casación núm. 4168/2009):

"La definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios."

H) Como ya señaló la sentencia recurrida, la parte actora no ha demostrado fehacientemente mediante prueba suficiente e idónea al efecto que las concretas cantidades abonadas a sus operarios en concepto de dietas para las mensualidades objeto del acta de liquidación respondan a gastos de manutención efectivamente realizados por cada uno de los trabajadores afectados por el acta de liquidación en bares, restaurantes o demás establecimientos de hostelería. Y ha valorado la prueba documental y testifical practicada, cuestión en la que no debemos entrar en sede casacional.

I) El acta y posterior resolución administrativa afecta a trabajadores con diversos tipos de contrato de trabajo: de obra o servicio determinado (clave 401); a tiempo parcial (clave 501); eventuales por circunstancias de la producción a tiempo completo (clave 402); y contratos de trabajo indefinidos (claves 100, 189 y 200).

Al ceñirse la admisión del recurso a estos últimos (eventuales e indefinidos), se confirma por tanto la resolución administrativa relativa a la liquidación practicada respecto de los primeros, reiterando el criterio jurisprudencial relativo a la procedencia de incluir en las bases de cotización las cantidades calificadas como dietas por la empresa, cobradas por los trabajadores con contrato de obra o servicio determinado.

Por otra parte, la pretensión que se deduce viene referida a las dietas de manutención reflejadas en nómina y abonadas por adelantado, y no las de alojamiento cuyo coste es abonado directamente por la empresa al establecimiento hotelero prefijado por ella, como gasto de la actividad.

También hace hincapié la sentencia recurrida en que, como admiten los testigos que han depuesto en autos, la operativa seguida por la empresa para el abono de las dietas de manutención, rendición de gastos realizados, regularización y reflejo en nómina por el concepto de dietas, ha sido la misma para todos los trabajadores con independencia del tipo de contrato que tuvieran suscrito, sean indefinidos, con contrato por obra o servicio, o con contrato eventual. Y, como señala la sentencia recurrida, la operativa de la empresa "ha variado únicamente tras el acta de la inspección, pues a partir de entonces la empresa ha dotado a cada trabajador de una tarjeta con cargo a la empresa con la que hacer frente a los gastos de manutención".



J) Tampoco la invocación del artículo 9 del Reglamento del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, altera lo que venimos diciendo. Dicho artículo dispone en el número 3 de su letra A), al respecto de las asignaciones para gastos de manutención y estancia, que "Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia", lo que subraya la no exclusión de las dietas abonadas de las bases de cotización al no darse el presupuesto de hecho previsto en esa norma, como apunta la Sala "a quo".

K) A la vista de lo que venimos señalando en los anteriores apartados, debemos resolver si para los contratos eventuales o indefinidos cabe la exclusión de las dietas de las bases de cotización. Y, frente a los argumentos de la recurrente, compartimos lo resuelto por la Sala "a quo" y los fundamentos de la Tesorería General de la Seguridad Social.

El artículo 109.2 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (aplicable al periodo afectado por el acta) no distingue los supuestos de exclusión de la base de cotización según tipo de contrato. Y ello por cuanto, concertada la relación laboral y con independencia de su duración y otros derechos laborales, para todos los contratos opera la presunción del carácter salarial prevista en el artículo 26.1 del Estatuto de los Trabajadores respecto de todas las percepciones económicas, en dinero o en especie, percibidas por el trabajador, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como trabajo. Se trata de una presunción *iuris tantum*, y por tanto a salvo de prueba en contrario a cargo del empresario (pues su inclusión en la base de cotización será siempre favorable al derecho del trabajador en orden al cálculo de las prestaciones de seguridad social que pueda causar) de la naturaleza extrasalarial de aquellas cantidades percibidas en concepto de suplidos o indemnizaciones por los gastos o costes que debe soportar el trabajador como consecuencia de la actividad, circunstancias que acontecen al margen del tipo de contrato de trabajo que mantenga.

Tal y como resulta de la sentencia recurrida, la fijeza de los gastos en contratos de trabajo donde el desplazamiento es consustancial a la actividad no justifica en sí misma el carácter indemnizatorio de los mismos.

La empresa debe probar que se ha producido un gasto para el trabajador que se tenga que compensar en concepto de dieta, pues, como se dijo, la regla general es que todo lo que percibe el trabajador es salario y por tanto sujeto a cotización.

L) En conclusión, la mera concurrencia de la condición de móvil o itinerante de la prestación de servicios, establecida así desde el inicio de su contrato y consustancial a su actividad, en un caso como el examinado, no es suficiente para entender ya justificada la exención de la base de cotización de los gastos de manutención, respecto de los que en cualquier caso debe exigirse su acreditación probatoria a la empresa.

Como considera la Sala "a quo" respecto a las cantidades abonadas de modo anticipado por la recurrente a sus trabajadores y consignadas en nómina, no ha resultado acreditada durante el periodo en que se levanta el acta su naturaleza extrasalarial de manera que permita su detracción de la base de cotización y no resultan convincentes los argumentos de la recurrente frente a la sentencia recurrida.

QUINTO.- Sobre la fijación de doctrina y la desestimación del recurso.

Así debemos sentar la siguiente doctrina, conforme a la expuesto en el Fundamento de Derecho Tercero:

El *dies ad quem* del plazo previsto en el artículo 8.2 del Real Decreto 928/1998, de 14 de mayo, esto es, del plazo de interrupción de las actividades de inspección, debe ser la fecha del acta de liquidación y no la fecha de su notificación.

Y conforme al Fundamento de Derecho Cuarto:

No procede excluir de las bases de cotización las cantidades litigiosas calificadas como dietas por la empresa y recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores, puesto que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional, como ocurre en el caso de autos en el que la empresa interesada no dispone de un lugar de trabajo habitual o permanente, ya que la mera concurrencia de la condición móvil o itinerante de su prestación de servicios, establecida así desde el inicio del contrato y consustancial a su actividad, no es suficiente para entender justificada la aplicación de dicha exención de cotización por los gastos de manutención que exige su acreditación probatoria.



En consecuencia, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la entidad Iluminaciones Ximénez.

SEXTO.- Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4 y 139.3 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, entendemos que no procede la imposición de las costas de casación a ninguna de las partes, debiendo abonar cada una 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, de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en el fundamento de derecho quinto:

No ha lugar al recurso de casación núm. 1735/2020, interpuesto por la entidad Iluminaciones Ximénez, S.A., contra la sentencia de la Sección Especial de Refuerzo de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de 20 de diciembre de 2019, dictada en el recurso núm. 719/2016; sin imponer las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CEJ/01