



Roj: **STS 823/2021 - ECLI:ES:TS:2021:823**

Id Cendoj: **28079130022021100096**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/01/2021**

Nº de Recurso: **4268/2018**

Nº de Resolución: **112/2021**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 632/2018,**  
**ATS 1780/2020,**  
**STS 823/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 112/2021**

Fecha de sentencia: 29/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4268/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/01/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 4268/2018

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 112/2021**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 29 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4268/2018**, interpuesto por don Juan José Belmonte Pose, procurador de los Tribunales, en nombre y representación de D<sup>a</sup>. **Camino**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 7 de febrero de 2018, que estima parcialmente el recurso núm. 15382/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 17 de abril de 2017, que desestima las reclamaciones números NUM000 y NUM001 confirmando las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 y 2011, y estima las reclamaciones números NUM002 y NUM003 anulando los acuerdos sancionadores.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 7 de febrero de 2018 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, parcialmente estimatoria del recurso ordinario núm. 15382/2017.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) D<sup>a</sup>. Camino presentó reclamaciones económico administrativas contra los acuerdos de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de A Coruña, relativos a las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 2010 y 2011, de las que resultaron a ingresar 2.451,64 euros y 2.820,98 euros, respectivamente, así como contra los acuerdos sancionadores impuestos por las diferencias derivadas de dichas liquidaciones.

b) La Sra. Camino alegó en la reclamación que es empleada de la entidad SERAGRO, Sociedad Cooperativa Galega, empresa de servicios técnicos de reproducción y veterinaria a ganaderías de leche de vacuno; en concreto, tiene la condición de veterinaria del servicio de reproducción en establos de vacuno. El centro de trabajo se sitúa en Rúa Castiñeirás, nave 112-A2, Políg. Novo Milladoiro-15895, municipio de Ames, A Coruña. Y el domicilio particular del interesado se encuentra en el municipio de Boqueixón (A Coruña). Por el tipo de labor desempeñada, realiza continuos desplazamientos a las granjas donde desarrolla su trabajo. Las visitas pueden variar, tanto geográficamente (toda Galicia), como en el tiempo de dedicación en cada granja, fundamentalmente en base a la dimensión de la granja, pero también en base a las necesidades de ordeño de los ganaderos. Estas circunstancias provocan que sea práctica habitual y necesaria de la entidad SERAGRO que sus trabajadores realicen las comidas en su horario de trabajo continuo, durante el tiempo estrictamente necesario y a la hora que estimen conveniente en función de la disponibilidad de trabajo diario en las granjas, por lo que hacen práctica del régimen de dietas por manutención previsto en la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En consecuencia, cada día de desplazamiento, cada trabajador percibe 26,67 euros por manutención fuera de su municipio habitual de trabajo o residencia, sin pernoctar.

c) La resolución del TEAR de Galicia desestimó las reclamaciones núm. NUM000 y NUM001 confirmando las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 y 2011, ya que consideró no acreditado que la trabajadora tuviera que desplazarse fuera de su lugar habitual de trabajo y del que constituye su residencia, afirmando expresamente (i) que el centro de trabajo de la interesada no se encuentra en el domicilio social de la cooperativa, sino en las granjas donde presta servicios y (ii) que no existe soporte documental que acredite que las cuantías que percibe el socio-trabajador correspondientes a dietas se refieran a gastos en los que efectivamente haya incurrido la empresa; asimismo, estimó las reclamaciones números NUM002 y NUM003 anulando los acuerdos sancionadores.

**SEGUNDO. La sentencia de instancia.**

Frente a la citada resolución del TEAR, doña Camino instó recurso ordinario núm. 15382/2017 ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que lo estimó parcialmente anulando la liquidación del año 2010 por contraria a derecho y confirmó la del año 2011 a través de la sentencia ahora recurrida de fecha 7 de febrero de 2018, sentencia que se remite íntegramente a la fundamentación de la sentencia núm. 595/2017, de 20 de diciembre, dictada en el recurso núm. 15372/2017, promovido por otro socio cooperativista de Seragro, que declara:

"[...] cuando el artículo 9 del Reglamento exige la justificación de tal particular, conjuntamente con el día y hora del desplazamiento, y dispone que ello se deberá acreditar por el pagador, no está configurando una obligación autónoma en relación con éste y desligada de la actividad probatoria del contribuyente, sino que lo único que refiere es quién debe confeccionar a instancia de este último la justificación la certificación o informe correspondiente. Es decir, que el contribuyente es quien debe acreditar el desplazamiento y justificar su razón o motivo a través de lo que el pagador indique al respecto, lo que es coherente en cuanto es quien habrá decidido sobre la necesidad de dicho desplazamiento y el motivo o razón que lo justifica.

En el presente caso, con independencia de lo que se pueda mantener sobre la inexistencia de facturas a nombre del contribuyente o justificación de la realidad de los desplazamientos, es el caso que no se ha justificado la razón o motivo de los mismos ni consta negativa de la empresa a efectuarla, lo que impide hacer valer la excepción de conceptuar como rendimientos el importe de las dietas y asignaciones percibidas. Y a este obstáculo que entendemos esencial habría de añadirse, igualmente la falta de justificación de la realidad del desplazamiento, por más que se hayan presentado justificantes en correspondencia con los viajes acreditados por la empresa, siendo necesario significar en este caso la obligación de que lo facturado lo esté a nombre del contribuyente que pretende hacer valer la excepción [...].

Criterio similar es de ver en la sentencia de 23/3/16 (recurso 15575/15) y en la de 13/4/16 (recurso 15504/15), que se remite a la anterior.

En todas ellas subyace la cuestión relativa a la carga de la prueba ( artículo 105.1 LGT) en cuanto si bien es el contribuyente el llamado a acreditar los hechos constitutivos de lo declarado, lo ha de hacer con el acervo probatorio suministrado por el pagador y en los términos antes acotados. Lo cual y en inicio permite distinguir perfectamente la situación de quien ejerce funciones directivas en la empresa de quien no las ejerce; o las situaciones de trabajadores que ya han abandonado la empresa, incluso siendo despedidos (lo que no parece conduzca a que se les otorguen facilidades de cara a ultimar su actividad probatoria); también empresas que ya han desaparecido. Todo lo cual, como antes dijimos, obliga a examinar caso por caso las situaciones concurrentes".

La sentencia finaliza su fundamentación sosteniendo lo siguiente:

"En el caso presente tenemos que el recurrente es SOCIO TRABAJADOR de la cooperativa, por lo que reúne una doble condición, la cual, si bien no le permite autoorganizar el trabajo (no es un directivo) -sigue siendo un trabajador- le facilita el acceso a la documentación de PAGADOR -en su condición de socio-, lo que autoriza a concluir que le correspondía al recurrente la aportación de las pruebas suficientes de que las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser calificadas como dietas.

Al respecto hay que indicar que el tipo de trabajo que realiza el recurrente exige un desplazamiento a los centros de trabajo de los clientes, por lo que es admisible que, en ocasiones, precise pagar la comida y, en consecuencia, ser compensado por la cooperativa. El libro de visitas aportado y la certificación de la cooperativa acredita los desplazamientos.

Lo que no resulta acreditado -no se aportan facturas/tickets nominativos- es que los desplazamientos a las granjas fuesen seguidos de una comida que pagó el recurrente.

Lo único que está acreditado es que el recurrente percibió 6.540 euros como dietas en el año 2011, en cantidades (que coinciden según los meses) de entre 398 y 610. No está acreditado que las comidas se hayan realizado ni que el recurrente haya asumido el importe y que luego la empresa se lo compensase.

El eventual acuerdo cooperativa/socio-trabajador sobre lo que aparente un pago casi diario de 26,67 euros/día sin justificación documentada del gasto no se puede oponer a la AEAT, quien puede dudar legítimamente de por qué se pagan y reciben las indicadas cantidades, y ante la duda es necesario aportar la prueba del gasto y nada resulta del expediente al respecto.

Lo dicho obliga a desestimar el recurso en lo tocante al año 2011".

**TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.**



1. La representación procesal de doña Camino presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia mencionada.
2. En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre) ["IRPF"]; (ii) el artículo 9.A. del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del IRPF (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"]; (iii) el artículo 9.A.3.a).2º, último párrafo del RIRPF, en consonancia con el artículo 105.1, segundo párrafo, LIRPF, 108.2.c) y 3 RIRPF, a efectos de sujeto obligado a acreditar exoneración de gravamen del IRPF; (iv) artículo 9.A.I y 3. RIRPF a efectos de prueba de acreditación de la exoneración de gravamen; (v) artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y (vi) 14 de la Constitución española ["CE"].
3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 12 de junio de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 21 de febrero de 2020, en el que precisa que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:

"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 normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

- 3.1. El artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3.2. El artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3.3. El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 3.4. El artículo 14 de la Constitución Española".

#### **CUARTO. Interposición del recurso de casación.**

La representación procesal de doña Camino interpuso el recurso de casación mediante escrito de 28 de abril de 2020, que observa los requisitos legales y en el que desarrolla los motivos por los que considera infringidos los preceptos que ya señaló en su escrito de preparación, y también alega que el Tribunal Supremo ha resuelto el conflicto existente a favor de las pretensiones de la recurrente y sus compañeros, habiendo emitido ya dos sentencias en el mismo sentido estimatorio que consolidan la jurisprudencia en esta materia, Sentencia 96/2020, de 29 de enero, y Sentencia 155/2020, de 6 de febrero. Finalmente, realiza un resumen de las pretensiones que deduce y los pronunciamientos que solicita, que son los que se transcriben:

"Que, teniendo por presentado este escrito, con sus copias, se sirva admitirlo y, en su virtud, tenga por presentado ESCRITO DE INTERPOSICIÓN ante la Excma. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en el ámbito del recurso de casación nº 4268/2018 contra la Sentencia de 7 de feb. de 2018 dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia, y, previa su tramitación, el Tribunal dicte en su día sentencia que case y anule la sentencia recurrida de conformidad con los motivos del presente recurso, reembolsándole a mi representada las cantidades indebidamente ingresadas y con devengo de los correspondientes intereses de demora".

#### **QUINTO. Oposición al recurso de casación.**

El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 16 de septiembre de 2020, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso y afirmar que el supuesto es, efectivamente, muy parecido al resuelto por esa Sala y Sección en la STS de 29-1-2020 (RCA 4258/2018), sin embargo, considera que existen razones fundadas en Derecho para dictar en este caso una sentencia desestimatoria del recurso de casación.

Alega que el TSJ consideró acreditados los desplazamientos y su vinculación con la actividad laboral a partir de la documentación de la empresa, si bien lo que no consideró acreditados fueron los gastos de manutención que, según señala, no se podían considerar probados por el acuerdo entre la empresa y el trabajador a fin de pagarle una cantidad diaria por este concepto.



Trae a colación la STS de esa misma Sección, de 6-2-2020, dictada en el RCA 2097/2018, en un caso en el que se analizó la cuestión casacional, planteada aquí indebidamente sobre la carga de la prueba (dando la misma respuesta que la de la STS de 29-1-2020), pero se desestimó el recurso de casación, precisamente por considerar que el debate versó sobre la valoración de la prueba y que la realizada por la Administración y el órgano "a quo" fue razonable.

Termina solicitando se dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

#### **SEXTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 17 de septiembre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de octubre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 12 de enero de 2021, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.**

Hay que recordar que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 21 de febrero de 2020, es la que reproducimos a continuación:

"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"

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

"3.1. El artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.2. El artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3.3. El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.4. El artículo 14 de la Constitución Española".

En relación con dicha cuestión, hemos de tener en cuenta que, con fecha 29 de enero de 2020, hemos dictado sentencia en un recurso de casación, el núm. 4258/2018, de similar naturaleza, a la que le han seguido otras posteriores ( SSTS 1310/2020 y 1315/2020, de 15 de octubre, dictadas en los recursos de casación 5926/2018 y 6941/2017, entre otras), en que se dilucidaban cuestiones semejantes a las aquí planteadas, y donde también son comunes los interrogantes que nos suscitan los respectivos autos de admisión a los que debemos dar respuesta.

Procede, por tanto, una remisión *in toto* a lo razonado y decidido en la expresada sentencia, dada la sustancial identidad de razón entre ambos asuntos.

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

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia, mediante la transcripción literal e íntegra de su fundamentación jurídica:

"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 documentalmente 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".

### **TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de doña Camino frente a la sentencia de 7 de febrero de 2018, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, aquí recurrida, pues ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en nuestra sentencia núm. 96/2020, de 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018, pues si la Administración consideraba que la prueba aportada por la hoy recurrente resultaba insuficiente debió dirigirse al pagador, dado que no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, sino que es el empleador el 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 que nos lleva, como se ha anticipado, a la estimación del recurso de casación.

A lo expuesto se añade que el caso analizado en la sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2020, dictada en el RCA 2097/2018, difiere sustancialmente del examinado en este recurso.

Lo expuesto implica, asimismo, la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Sra. Camino .

### **CUARTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

## **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, por remisión al fundamento jurídico cuarto *in fine* de la sentencia núm. 96/2020, 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018 .

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de **DOÑA Camino** contra la sentencia de fecha 7 de febrero de 2018, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, dictada en el procedimiento ordinario núm. 15382/2017, sentencia que se casa y anula en cuanto a la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011.

**Tercero.** Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 15382/2017 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 17 de abril de 2017, que desestima las reclamaciones números NUM000 y NUM001 confirmando las liquidaciones provisionales practicadas por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 y 2011, resolución y acuerdos administrativos que se anulan por su desconformidad a Derecho.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.



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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO