



Roj: **STS 211/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:211**

Id Cendoj: **28079130022020100019**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/01/2020**

Nº de Recurso: **4258/2018**

Nº de Resolución: **96/2020**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 10381/2018,**
STS 211/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 96/2020

Fecha de sentencia: 29/01/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4258/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 14/01/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4258/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 96/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Jesús Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 29 de enero de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4258/2018, interpuesto D.º Javier, representado por el procurador de los Tribunales D.º Juan José Belmonte Pose, bajo la dirección letrada de D.ª Alicia Lorenzo Ucha, contra la sentencia n.º 51, de 7 de febrero de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, pronunciada en el recurso n.º 15393/2017, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de abril de 2017, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2011.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 15393/2017, seguido en la Sección Cuarta, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, con fecha 7 de febrero de 2018, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- 1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Javier contra el acuerdo dictado con fecha 28 de abril de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, en la reclamación NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002 y NUM003. 2.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto las costas procesales".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador D.º Juan José Belmonte Pose, en nombre y representación de D.º Javier, se presentó escrito con fecha 26 de marzo de 2018, ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 7 de junio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente, D.º Javier, representado por el procurador D.º Juan José Belmonte Pose, bajo la dirección letrada de D.ª Alicia Lorenzo Ucha, y como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 3 de octubre de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles 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: 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; el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas;



el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 14 de la Constitución española".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador el procurador D^o. Juan José Belmonte Pose, en nombre y representación de D^o. Javier , por medio de escrito presentado el 27 de noviembre de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- El art. 17.1.d) de la Ley 35/2006, IRPF (LIRPF);
- 2.- El artículo 9.A del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (RIRPF);
- 3.- El artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT);
- 4.- El art. 14 de la Constitución Española (CE).

La recurrente considera vulnerados los citados artículos y entiende que a día de hoy no hay doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo interpretativa de las normas que sustentan la razón de decidir la sentencia discutida para una situación de hecho como la aquí contemplada y que se consideran infringidas, manifestando que lo que existe es jurisprudencia contradictoria emanada de los distintos Tribunales Superiores de Justicia sobre la *ratio decidendi* de la sentencia que es aquí objeto de recurso, y, entre ellos, la Sala de instancia, que ha incluso emitido pronunciamientos que podrían decirse opuestos en litigios que parecieran sustancialmente análogos.

La recurrente, en cuanto a la pretensión deducida en el presente recurso de casación y pronunciamientos que se solicitan en el fallo del mismo, manifiesta que la pretensión a precisar es: - a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y motivo de los mismos, en el marco de las dietas por manutención, y -si tal carga probatoria permite alterarse en un supuesto como el analizado en el presente procedimiento por ser el perceptor-empleado también socio de la entidad (cooperativa), aunque minoritario, en un 2,5% de participación. Y manifiesta que: (i) La prueba acreditativa corresponde al empresario pagador. (ii) La prueba aportada por el perceptor-empleado resulta suficientemente acreditativa del derecho a la exoneración de la dieta percibida. (iii) La condición del perceptor, como socio minoritario de la entidad pagadora, no modifica el fundamento anterior, pues tal relación de ningún modo permite el acceso pleno a las pruebas requeridas. (iv) Interés en la resolución acerca de la prueba efectiva del gasto nominativo en su caso efectuado, y quebrantamiento del principio de igualdad y seguridad jurídica.

A partir de aquí, la recurrente trata y desarrolla todas estas cuestiones para terminar suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia que case y anule la sentencia recurrida de conformidad con los motivos del presente recurso, reembolsándole a mi representado las cantidades indebidamente ingresadas y con devengo de los correspondientes intereses de demora".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 4 de marzo de 2019, formuló oposición al recurso de casación manifestando que la cuestión que se plantea en el presente recurso de casación queda reducida a interpretar las normas sobre carga de la prueba en relación, en concreto, con las cantidades abonadas por los empleadores a los trabajadores para gastos de desplazamiento y manutención, en cuanto éstas, en los casos previstos en la Ley, no se consideran rendimientos del trabajo sujetos al IRPF. Se trata pues de dilucidar, a la vista de la normativa citada, si la carga de acreditar el cumplimiento de los requisitos legales para no tributar por estas cantidades, corresponde al empleador o al empleado y en qué medida, es decir, si el último párrafo del art.9.3.a).2º RIRPF, se debe considerar como una excepción a la regla general en materia de prueba, a la hora de acreditar la exención de las cantidades recibidas por el trabajador en concepto de gastos que, en este caso, eran de manutención. Ello, porque en principio debería ser el trabajador (en cuanto beneficiario de la no tributación) el que acreditara el cumplimiento de los requisitos establecidos para que las dietas no se consideren rendimientos de trabajo sujetos a gravamen, la Ley dispone que, en estos casos sea el empresario, como pagador, el que asuma la carga de la prueba. Y, en caso de que se afirmara ese desplazamiento de la carga de la prueba, se trataría de delimitar su alcance, puesto que la recurrente lo que parece plantear es que: 1º) solo se han de probar los desplazamientos pero no la realidad de los gastos y 2º) que la Administración ha de dar necesariamente por buena la justificación aportada por el empresario, sin poder cuestionarla, de modo que las cantidades consignadas como dietas en el certificado de la empresa, deberían sin más considerarse no sujetas a gravamen por la Administración.

A juicio de la parte recurrida, el último párrafo del art.9.3.a). 2º RIRPF, no conlleva el desplazamiento absoluto de la carga de la prueba que postula la recurrente, ni los efectos que esta pretende. El precepto debe interpretarse, ex art.3.1 Código Civil, según el tenor literal de sus palabras y en relación con su contexto, atendiendo



fundamentalmente a su espíritu y finalidad. El Sr. Abogado del Estado, considera que la correcta interpretación del art.9.3.a). 2º "in fine" RIRPF , en relación con el art.17.1.d) LIRPF y 105 LGT, conlleva que, según dicho precepto, es el empresario pagador de las dietas por gastos de locomoción, manutención y estancia, el que debe acreditar el día y lugar de los desplazamientos y su razón o motivo. Sin embargo, ello no exime al trabajador de acreditar el resto de requisitos necesarios para que las cantidades percibidas no estén sujetas a gravamen, entre ellos, singularmente, cuando sea necesario, la realidad misma de los gastos. Tampoco limita esta norma la valoración razonable de la prueba aportada que pueden hacer, tanto la AEAT, como los tribunales económico-administrativos y los órganos judiciales.

Termina el Sr. Abogado del Estado manifestado que, las pretensiones de la recurrente deben de ser rechazadas porque la sentencia de instancia no infringe arts.9 RIRPF, en relación con el 17.1.d) LIRPF y 105 LGT, correctamente interpretados, ya que no impone al trabajador la carga de probar los días en que se produjeron los desplazamientos, ni su lugar, ni el motivo de los mismos, lo que hace (al igual que la resolución del TEARG que confirma) es valorar la prueba aportada para considerarla insuficiente, ya que entiende perfectamente acreditados los desplazamientos a partir de la documentación aportada por pagador y perceptor, no estimando probados los gastos propiamente dichos (es decir, las comidas supuestamente abonadas por el trabajador), al no aportarse facturas ni tickets nominativos, ni ningún indicio de percibiera con regularidad cada mes, en concepto de gastos de manutención, prácticamente la cantidad diaria máxima que establece el art. 9 RIRPF para los desplazamientos dentro del municipio sin pernoctación (26,67 euros/día) lo que hace pensar al órgano "a quo" que se trataba de un acuerdo retributivo entre trabajador y empresa, desvinculado de la finalidad propia de las dietas (resarcir al trabajador de gastos en los que incurre por necesidades de la empresa), que es la que determina su no tributación. La sentencia de instancia no infringe el art. 9 RIRPF pues no exige del trabajador que pruebe los días y lugares de los desplazamientos, ni su motivo. Así pues, lo que el recurso pretende es que la Sala sustituya, en sede casacional la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia, y que reconozca a la interesada la devolución de las cantidades por las que tuvo que tributar excediendo de los límites del recurso de casación, por lo que procede la desestimación del recurso.

Tras las anteriores alegaciones, suplicó a la Sala "dicte sentencia que desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 22 de marzo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 14 de enero de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Se recurre la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso contencioso administrativo deducido contra la resolución de 28 de abril de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, sobre liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2011.

La cuestión debatida se concreta por la Sala de instancia en la "pretendida exención del impuesto respecto de las cantidades que el demandante percibe por gastos de manutención de la entidad SERAGRO, Sociedad Cooperativa Galega, empresa de servicios técnicos de reproducción y veterinaria a ganaderías de leche de vacuno, por desarrollar labores veterinarias, principalmente, por toda Galicia, en su condición de veterinario del servicio", aunque a continuación precisa "que el actor ostenta la condición de responsable de administración y gestión de la entidad...".

Se da cuenta en la sentencia que las cuestiones planteadas ya han sido resueltas en procedimientos anteriores, y reproduce los mismos, lo que le sirve para desestimar la pretensión actuada sin descender a examinar específicamente el caso en particular, en tanto que expresamente recoge que "en la reciente sentencia 595/2017, de 20 de diciembre, dictada en recurso 15372/2017 promovido por un socio cooperativista de SERAGRO, cuyos fundamentos, que ahora reproducimos, imponen la desestimación del presente recurso toda vez 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". Sentencia que a su vez reproduce otras en las que, según la Sala de instancia, se establece un criterio general; sin embargo, su lectura resulta confusa y en ciertos aspectos contradictoria.



Dado los términos en los que las partes plantean la controversia, el pronunciamiento de la Sala de instancia y la cuestión en la que se descubre interés casacional objetivo, conforme al auto de la Sección Primera de esta Sala Tercera, de fecha 3 de octubre de 2018, preciso es que a lo largo del desarrollo del presente recurso hagamos las precisiones necesarias para abordar y dar respuesta, también, al caso concreto que nos ocupa, puesto que a pesar de la principal función nomofiláctica y depuradora del ordenamiento jurídico del recurso de casación, no puede obviarse que no cabe en el mismo realizar interpretaciones de la norma en abstracto, sino que sólo es factible en el seno del caso concreto que se enjuicia y en atención a la resolución del mismo, ni un tribunal de justicia es órgano consultor, ni una sentencia puede convertirse en un dictamen sobre la interpretación de determinados artículos del ordenamiento jurídico.

SEGUNDO.- *La cuestión con interés casacional objetivo.*

La sección primera de este Tribunal dictó auto de admisión de 3 de octubre de 2018. Reproduce el art. 9 del RIRPF, relativo a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, que evidentemente ha de conectarse con el artº 17.1 d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que regula los rendimientos íntegros del trabajo, y prevé que:

"1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

d) 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".

En el auto de admisión se hace referencia a los motivos de la desestimación al considerar la Sala de instancia 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 la que ahora nos ocupa no existe cuestión sobre la circunstancia del ejercicio de funciones directivas por parte del demandante para la mercantil (... S.A.) , sin que por ello sea razonable alcanzar conclusión diferente a que se encontraba en disposición de acreditar cualquier hecho que fuese necesario, por aplicación del principio de distribución dinámica de la prueba (artículo 106.1 LGT en relación con el 217.7 LEC); incluso sin entrar a valorar los términos de su relación laboral en el modo planteado por el TEAR. De ahí, entonces, que pesase sobre él, exclusivamente, la carga de la prueba - artículo 105.1 LGT - tanto en cuanto a los desplazamientos, su realidad y, esencialmente, la razón o motivo del mismo sin que, por todo lo expuesto, pudiera conceptuarse tal actividad estrictamente entre la empresa y la AEAT". Concluyendo que la cuestión que suscita este recurso de casación consiste en "Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles 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". Considerando que las normas jurídicas que deben ser objeto de interpretación son el art. 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; el art. 17.1.d) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; el art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 14 de la Constitución española.

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 impeditivos, 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 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 mandata 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 Tributarias. 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 pruebas 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 si, procede la aplicación de las reglas de la carga de la prueba, con la 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.

SEXTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

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

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

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

PRIMERA.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto *in fine*.

SEGUNDO.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por D. Javier, contra la sentencia de fecha 7 de febrero de 2018, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sentencia que se casa y anula.

TERCERO.- Estimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución de 28 de abril de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, sobre liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 y 2011, reclamaciones NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002 y NUM003, declarando excluidos los gastos por manutención del gravamen por IRPF en los períodos indicados y el derecho al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas con los intereses que correspondan.

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

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Jesús Cudero Blas Rafael Toledano Cantero

Dimitry Berberoff Ayuda Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.