

Para que queden exceptuadas del IRPF las dietas abonadas a los trabajadores de una empresa de transportes, ésta debe probar y justificar la realidad del desplazamiento que constituya la ejecución de un contrato de transporte

Se plantea ante la Sala cuándo cabe excluir de la base de cotización lo abonado en concepto de dietas a los trabajadores de una mercantil dedicada al transporte internacional de mercancías por carretera y que está dada de alta en el CNAE.

Afirma el Tribunal que hay que partir que es salario todo dinero que percibe un trabajador asalariado de su empresa, luego lo percibido integra la base de cotización. Ahora bien, si lo pagado es para compensarle o indemnizarle por los gastos de manutención y desplazamiento, ya no es salario sino dieta, por lo que no integra dicha base. Es carga de la empresa probar que lo pagado responde a ese concepto compensatorio o indemnizatorio. Por tanto, declara la Sala que la empresa de transportes debe justificar la realidad de un desplazamiento que constituya la ejecución de un contrato de transporte como objeto social de la misma y por el que cotiza según CNAE.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 4

Fecha: 14/12/2020

Nº de Recurso: 7692/2018

Nº de Resolución: 1716/2020

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

Ponente: JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 14 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación registrado con el número 7692/2018 interpuesto por la TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL mediante el escrito del Letrado de la Administración de la Seguridad Social contra la sentencia de 19 de septiembre de 2018 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el procedimiento ordinario 558/2017. Ha comparecido como parte recurrida la mercantil ANTONIO MARFIL, S.L. representada por el procurador don Ignacio Batlló Ripoll y bajo la dirección legal de don José Andrés Díez Herrera.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Luis Requero Ibañez.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La representación procesal de la mercantil Antonio Marfil, S.L. interpuso el recurso contencioso administrativo 558/2017 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, contra la resolución de 16 de octubre de 2017 desestimatoria del recurso de alzada de la Dirección Provincial de la Tesorería de la Seguridad Social en Málaga, interpuesto, a su vez, frente a la resolución de 18 de abril de 2017 procedente de acta de liquidación 292016008072387 por importe de 399.891,42 euros, por diferencia de cotizaciones en el periodo de agosto de 2012 a diciembre de 2015.

SEGUNDO.- Estimado parcialmente dicho recurso por sentencia de 19 de septiembre de 2018, la Tesorería General de la Seguridad Social, mediante escrito de su letrado, presentó escrito ante dicha Sala informando de su intención de interponer recurso de casación y tras justificar en el escrito de preparación la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificar la normativa a su parecer infringida y defender que concurre en el caso interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en los términos que señala en su escrito; la Sala sentenciadora, por auto de 12 de noviembre de 2018, tuvo por preparado el recurso, con emplazamiento de las partes ante esta Sala del Tribunal Supremo.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones en este Tribunal y personados en tiempo y forma la Tesorería General de la Seguridad Social como recurrente y la mercantil Antonio Marfil, S.L. como recurrida, la Sección de Admisión de esta Sala acordó, por auto de 29 de abril de 2019, lo siguiente:

" Primero. Admitir a trámite el recurso de casación preparado por el Letrado de la Administración de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, estimatoria del recurso 558/2017.

" Segundo. Precisar que la cuestión en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar: si las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, para quedar excluidas de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social, requieren, o no, prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador.

"Tercero. Identificar como normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 26 del Estatuto de los Trabajadores, 109.1 y 2.b) de la Ley General de la Seguridad Social de 1994, 147.1 y 2 b) del vigente Texto Refundido 8/2015 47. 9.3 RD 439/20017, artículo 9.3.a) del RD 4396/2007 del Impuesto de la Renta de Personas Físicas, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso." CUARTO.- Por diligencia de ordenación de 6 de mayo de 2019 se dispuso la remisión de las actuaciones a esta Sección Cuarta para su tramitación y decisión, y se confirió a la parte recurrente el plazo de treinta días para presentar su escrito de interposición.

QUINTO.- La Tesorería General de la Seguridad Social evacuó dicho trámite mediante escrito de su letrado de 10 de mayo de 2019, en el que precisó las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia infringidas, a los efectos del artículo 92.3.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso- administrativa (en adelante, LJCA) concretando su pretensión en el sentido de que esta sentencia declare lo siguiente: " Las cantidades entregadas a los conductores y al resto del personal al servicio de ANTONIO MARFIL, S.L. en concepto de dietas necesitan acreditación de gasto previo para poder ser excluidas de las bases de cotización, habida cuenta de que el gasto realizado por el trabajador es el presupuesto objetivo de la indemnización que supone la dieta abonada".

SEXTO.- Por providencia de 28 de mayo de 2019 se acordó tener por interpuesto el recurso de casación y en aplicación del artículo 92.5 de la LJCA dar traslado a las partes recurridas y personadas para que presentasen escrito de oposición en el plazo de treinta días, lo que realizó la representación

procesal de la mercantil Antonio Marfil, S.L. solicitando que se acuerde desestimar el recurso de casación interpuesto con expresa condena en costas, fijando doctrina casacional la siguiente: " Las dietas abonadas por las empresas de transporte de mercancías por carretera no precisarán justificación por los gastos soportados por el propio trabajador conductor como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo por quedar excluidas de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social sin necesidad de prueba del gasto previo por dicho trabajador, o subsidiariamente, la doctrina que estime la Sala mejor, conforme a derecho" SÉPTIMO.- Concluidas las actuaciones, considerándose innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de 5 de octubre de 2019 se señaló este recurso para votación y fallo el 1 de diciembre de 2020, fecha en que tuvo lugar tal acto, y al día siguiente se pasó la sentencia a firma de los magistrados de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- LA CUESTIÓN LITIGIOSA EN LA INSTANCIA 1. Declara la sentencia impugnada que la demandante es una mercantil cuya actividad principal es el transporte internacional de mercancías por carretera, para lo que tiene contratados trabajadores como conductores de vehículos de más de 3'5 toneladas y está dada de alta en el CNAE 4941.

2. Impugnó las resoluciones reseñadas en el Antecedente de Hecho Primero de esta sentencia, mediante las que la Administración ahora recurrente integró en las bases de cotización de los conductores, las cantidades que la mercantil les habría abonado en concepto de dietas.

3. La regularización se basaba en que los recibos no acreditaban los gastos reales soportados por los conductores, frente a lo cual la empresa sostuvo que bastaba acreditar la realidad del desplazamiento.

SEGUNDO.- RAZONAMIENTOS DE LA SENTENCIA 1. Centra lo controvertido en determinar si son dietas, luego abonos extra salariales, lo que la empresa transportista demandante paga a los trabajadores para compensar los gastos que ellos adelantan de desplazamiento que les obliga su puesto de trabajo. De ser dietas, se excluyen de la base de cotización al Régimen General de la Seguridad Social (en adelante, RGSS), base que se conforma con las remuneraciones mensuales, sea cual sea su denominación o forma (remite al artículo 109.1 y 2 de la LGSS de 1994).

2. La calificación de si determinados conceptos retributivos deben cotizar como salario o no, no puede quedar al arbitrio de la empresa o de sus acuerdos con los trabajadores o mediante convenio, pues la normativa aplicable es de ius cogens, quedando condicionada su exclusión de las bases a la demostración de que lo pagado como dietas sea una retribución extra salarial.

3. Respecto de lo resuelto por otros tribunales sobre si lo pactado en convenio colectivo sirve de justificación del pago de las dietas, la Sala de instancia deja constancia de la controversia judicial y que sigue como criterio, la sentencia que reproduce como precedente en la que se aplica artículo 9.3.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante, Reglamento del IRPF) y la Instrucción 41/2005, de 18 de enero de 2005, de la Autoridad Central de Trabajo y Seguridad Social, sobre Unificación de Criterios a todas las Direcciones sobre la cuestión litigiosa.

4. En esa sentencia se resolvió que al ser la recurrente una empresa de transporte de mercancías con desplazamientos dentro y fuera de la provincia de Málaga, una vez demostrado el servicio, va de suyo que los conductores realicen gastos que -en ese caso- estaban demostrados; pero la excusa de la prueba no alcanza a todo lo pagado a los conductores, sin que pueda prevalecer el convenio colectivo, luego sólo estará exento de justificación lo que no exceda de las cuantías que prevé el Reglamento del IRPF.

5. De esta manera y ya como razonamiento aplicado al concreto litigio en el que se dicta la sentencia impugnada, ésta se limita a estimar la demanda " en lo que atañe a la liquidación complementaria realizada a los conductores de la recurrente".

TERCERO.- PRECISIÓN SOBRE LO QUE PRESENTA INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO 1. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, no es tanto juzgar si son dietas o sueldo lo que paga la empresa a sus conductores para compensarles por los gastos en que incurrir en sus desplazamientos (manutención y estancia): cuestión sobre la que no hay duda jurídica.

2. Tampoco tiene interés casacional, una vez justificado que lo abonado son dietas, cómo se justifica la cuantía, pues de la remisión que el artículo 23.2.A) del Reglamento de Cotización hace al artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF -y ambas normas relacionadas con el Criterio Técnico 41/22005- se deduce que por gastos normales de manutención y estancia, no precisa justificarse lo pagado en concepto de dietas si no se excede de tales cantidades, luego lo que exceda sí debe justificarse.

3. Lo controvertido en esta casación es si, para excluir de la base de cotización esos abonos por ser dietas, la empresa debe justificar que el gasto hecho por el conductor es real, prueba que es el presupuesto para considerar los abonos como dieta y que así no se integren en la base de la cotización.

CUARTO.- RAZONAMIENTOS DE LAS PARTES 1. La TGSS impugna la sentencia objeto de esta casación en estos términos:

1.º La sentencia infringe las normas relacionadas en el auto de admisión. En concreto alega que del artículo 109.1 de la LGSS de 1994 (artículo 147.1 de la vigente LGSS de 2015) se deduce la presunción iuris tantum de que toda cantidad que percibe el trabajador del empresario es salario.

2.º Por tanto, para considerar que las cantidades entregadas son dieta y no salario [artículo 109.2.a) de la LGSS de 1994], el empresario asume la carga de probar la realidad del gasto en concepto de indemnización por desplazamiento, para que así puedan excluirse esas cantidades abonadas de las bases de cotización por ser dieta; tal prueba es el presupuesto objetivo de la indemnización en que consiste la dieta abonada.

3.º En consecuencia, para entender probado que se trata de dieta, rechaza que baste la simple constatación del desplazamiento por el trabajador para apreciar una correlación automática entre desplazamiento y percepción de cantidad.

2. Y la mercantil demandante en la instancia y ahora recurrida se opone al recurso de casación alegando lo siguiente, también, en síntesis:

1.º La actividad de la empresa es transporte de mercancías por carretera (CNAE 4941), y acreditó los días, lugares y motivos de los desplazamientos y aportó los datos del tacógrafo y peajes de sus transportes de mercancías internacionales.

2.º Es práctica de la TGSS indicar a las empresas que no precisan justificar con facturas el importe de las dietas, bastando la dieta como concepto: fechas, horas y lugares que motivan la percepción, por lo que archiva actas de inspección al respecto.

3.º Invoca el Criterio Técnico 41/2005, de 18 de enero de 2005, de la Autoridad Central de Trabajo y Seguridad Social, sobre Unificación de Criterios a todas las Direcciones sobre la cuestión litigiosa (en adelante, Criterio Técnico 41/2005) y que se remite a la normativa estatal sobre el IRPF, así como a la interpretación del concepto de dietas por la Dirección General de Tributos.

4.º Se remite al concepto de dieta según la Sala de lo Social de este Tribunal Supremo en las sentencias que cita y de la normativa que también cita se deduce que a efectos tributarios la empresa

sólo debe acreditar el día y lugar del desplazamiento del trabajador, no existiendo obligación, sin que haya que justificar los gastos en las cuantías referidas en el artículo 9.3.A) del Reglamento del IRPF.

5.º Se remite al artículo 23.2.A) del Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre (en adelante, Reglamento de cotización); al artículo 109.1 y 2 b) de la LGSS de 1994, hoy día artículo 147.1 y 2 b) de la LGSS de 2015 y analiza las sentencias invocadas por la TGSS.

QUINTO.- JUICIO DE LA SALA 1. Hecha la anterior precisión, se parte de la presunción de que es salario todo dinero que percibe un trabajador asalariado de su empresa, luego lo percibido integra la base de cotización. Ahora bien, si lo pagado es para compensarle o indemnizarle por los gastos de manutención y desplazamiento, ya no es salario sino dieta, por lo que no integra dicha base. Pues bien, es carga de la empresa probar que lo pagado responde a ese concepto compensatorio o indemnizatorio.

2. Por tanto y a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA, se declara que la empresa de transportes debe justificar la realidad de un desplazamiento que constituya la ejecución de un contrato de transporte como objeto social de la misma y por el que cotiza según CNAE. En consecuencia, la empresa debe justificar la realidad del viaje realizado conforme a su actividad mercantil de transporte, luego su origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje.

3. Y como complemento de la anterior doctrina casacional, justificada la realidad del desplazamiento, es cuando ya se aplica el régimen de justificación de los concretos gastos, y de ahí a lo regulado en la normativa citada en el RIRPF referido al límite de la cuantía de la dieta que no se precisa justificación.

SEXTO.- DESESTIMACIÓN DEL RECURSO 1. De la pretensión de la TGSS expuesta en el Antecedente de Hecho Quinto de esta sentencia, ya de entrada se elimina lo referido "al resto del personal". Las razones son obvias: en el auto de admisión lo controvertido se ha ceñido a los conductores y, sobre todo, porque respecto de ese otro "resto del personal" la sentencia fue desestimatoria y no ha sido recurrida en tal punto por ANTONIO MARFIL S.L.

2. Enjuiciada la sentencia de instancia conforme a lo razonado en el anterior Fundamento de Derecho, ya se ha dicho que la impugnada se remite a otra de la misma Sala y de no fácil lectura. Esa otra sentencia se centra, más bien, en la justificación de la cuantía de la dieta, pero aun así cabría extraer un criterio interpretativo que sí sería conforme en lo sustancial con la doctrina fijada en esta sentencia.

3. En efecto, en aquel caso se trataba de una empresa dedicada al transporte de mercancías dentro y fuera de la provincia de Málaga y respecto de la justificación documental de los concretos gastos de manutención y estancia de los conductores, añadía que "consta la realidad del servicio" luego "va de suyo que tenga que realizarse gastos de manutención y estancia, no puede negarse la realidad de la dieta" para concluir que es innecesario justificar las cuantías que no excedan de las previstas en el Reglamento del IRPF como exentas de justificación.

4. Por tanto de ese leve inciso -"consta la realidad del servicio"- se deduce que la sentencia ahora impugnada al reproducir sin más aquella otra suya, viene a exigir que la demandante y ahora recurrida, como empresa de transportes, deba justificar que las dietas pagadas se corresponden con un servicio de transporte real, cierto, siendo cuestión distinta ya -no objeto de esta casación- la exigencia o no de justificación atendiendo a la cuantía de la dieta percibida.

5. Expuesto todo lo anterior se desestima el recurso de casación, pero dejando constancia de lo siguiente:

1.º Hemos dicho que la sentencia se ajustaría a nuestra doctrina si bien la sentencia impugnada, en sus veinticinco folios, se limita a resumir la demanda y contestación, a transcribir preceptos y remitirse

a otra sentencia a modo de motivación in aliunde, fundamentos de la misma que toma como ratio decidendi y cuyos pormenores fácticos, dicho sea de paso, se desconocen.

2.º El único razonamiento propio de la sentencia impugnada es el último párrafo del Fundamento de Derecho Quinto en el que no enjuicia expresamente las cuestiones de hecho referidas al concreto caso de autos, ni valora los elementos de hecho alegados por la demandante.

3.º Ahora bien, de ese párrafo cabría deducir una valoración probatoria implícita, esto es, que da por válida la documental aportada por la mercantil pero sólo a efectos de probar la realidad de los desplazamientos, luego de las dietas abonadas a los conductores, pero no a otros trabajadores.

4.º En consecuencia, lo que haya de falta o errónea valoración de la prueba o de falta de motivación de la misma, no se ha planteado por la recurrente en esta casación, aun dentro de los estrechos márgenes casacionales.

SÉPTIMO.- COSTAS Al no apreciarse en el recurso de la TGSS temeridad ni mala fe, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.3 de la LJCA en relación con el artículo 93.4 de la LJCA, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido PRIMERO.- Conforme a la jurisprudencia declarada en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia, se desestima el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la TESORERÍA GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL contra la sentencia de 19 de septiembre de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso contenciosoadministrativo 558/2017, sentencia que se confirma.

SEGUNDO.- En cuanto a las costas, estése a lo declarado en el último Fundamento de Derecho.

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

Así se acuerda y firma.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente en estos autos, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.