

La Administración tributaria no puede exigir a los trabajadores que prueben la realidad de los gastos de desplazamientos abonados por la empresa a los efectos de su no sujeción al IRPF

El TS casa la sentencia recurrida que confirmó el acuerdo de liquidación e imposición de sanción por el IRPF, por contradecir la reciente doctrina de la Sala sobre a quién corresponde la carga de la prueba de la realidad de los gastos de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería abonados por la empresa a sus empleados, cuando éstos, además, ejercen funciones de dirección en la empresa pagadora, y ello a los efectos de determinar la exención de los gastos en el Impuesto.

Dicha doctrina ha establecido que la carga de la prueba dirigida a acreditar la sujeción de la percepción de las dietas corresponde a la Administración, siempre que se haya cumplimentado por el retenedor y perceptor los deberes formales a los que vienen obligados, no pudiendo la Administración exigir al contribuyente documentos que ya están en su posesión. Y, si la Administración considera que no existen datos suficientes, 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 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 la actividad laboral.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 13/10/2022

Nº de Recurso: 2151/2021

Nº de Resolución: 1302/2022

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

Ponente: RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

Madrid, a 13 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2151/2021, promovido por don Sabino , representado por el procurador de los Tribunales don Jaime Cox Meana, bajo la dirección letrada de don Juan Carlos Castiñeira Aldehuela, contra la sentencia dictada el 29 de diciembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, recaída en el recurso núm. 486/2018.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Sabino contra la sentencia núm. 2796/2020, de 29 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, desestimatoria del recurso núm. 486/2018 instado contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , interpuestas por don Sabino frente al acuerdo de liquidación e imposición de sanción por el concepto de IRPF de los años 2010, 2012 y 2013, por un importe total de 19.518,29 euros.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO.- [...]

Desde la premisa anterior, la conclusión a la que cabe llegar, en el particular supuesto que examinamos, es que las cantidades percibidas mensualmente por el demandante en concepto de dietas no quedan exentas de la tributación por el IRPF a tenor de los arts. 17 de su ley reguladora y 9 del Reglamento. No puede desconocerse que el demandante era administrador de la empresa, razón por la cual se encuentra en una situación privilegiada para acreditar fehacientemente la realidad de los gastos y la necesidad de los mismos. Además, en todo caso, la documentación aportada es de todo punto insuficiente, limitándose a indicar el desplazamiento a "centros de trabajo", sin especificar a cuál de los diversos locales es al que se realiza el concreto desplazamiento e inusitadamente con un número idéntico en todos los casos de kilómetros recorridos. En estas precisas circunstancias debe considerarse, como ya apuntábamos, que no han quedado acreditados los hechos que justifican como exentas del IRPF las cantidades satisfechas al demandante en concepto de dietas y demás gastos de locomoción y desplazamiento, con la consiguiente desestimación de la demanda. (...)"

Con arreglo a estas razones, tampoco en este caso quedan probadas las notas que anteriormente se relacionaban acerca de la condición de trabajador del recurrente, ni se han aportado justificantes acerca del contenido y alcance de los desplazamientos u otros gastos de manutención, sin que, como igualmente señala la demandada, constituyan prueba de la suficiente fehaciencia los cuadros resúmenes de los importes recibidos en cada uno de los meses del año, desglosados por conceptos de locomoción y manutención, elaborados unilateralmente, pues no ilustran acerca de su efectiva relación con las cantidades abonadas como dietas. Por ello, el recurso debe ahora ser igualmente desestimado".

La representación de don Sabino preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 2 de marzo de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; y 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 (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"], así como entiende que se conculca la doctrina contenida en la sentencia dictada por la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (casación 4258/2018, ES:TS:2020:211).

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 16 de marzo de 2021.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 20 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda que:

"2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

i) 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.

ii) Si la contestación a la pregunta anterior ha de ser distinta de considerarse que el perceptor de las dietas es, al mismo tiempo, administrador de la sociedad que las abona.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art.

92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"] la representación del Sr. Sabino , mediante escrito registrado el 14 de diciembre de 2021, interpuso el recurso de casación en el que, en respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión mantiene lo siguiente:

I) Que las normas citadas como infringidas "[...] imponen la carga de probar la realidad de los desplazamientos, gastos de manutención y estancia y restaurantes y hoteles, al empleador, 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"; documentación que -se dice- aportó en su momento (pág. 2 del escrito de interposición).

II) "[Q]ue dentro de los requisitos recogidos en los artículos 17.1.d) de la Ley 37/2006 y del artículo 9 de su Reglamento, mencionados por esa Administración como necesarios para se cumplan las condiciones para que las dietas y gastos de viajes, se consideren exceptuadas de gravamen, no se recoge en modo alguno la exigencia de aportar, por parte del trabajador, las facturas justificativas de los gastos en los que ha incurrido, como condición para que puedan ser consideradas como rentas exceptuadas de gravamen", y añade que "[...] en la exigencia de justificación por parte del trabajador, no se menciona expresamente la obligatoriedad de aportar esas facturas de gastos", entendiéndose que la prueba que se ha exigido al recurrente es "una prueba diabólica" (págs. 2-3).

III) Que "[e]l hecho de que [su] mandante haya sido en algún momento administrador de la empresa, no determina variación alguna en la carga de la prueba, ya que la ley no establece ninguna excepción al respecto [...]" (pág. 3).

Por último, denuncia la incongruencia omisiva en que incurre la sentencia de instancia, puesto que no resuelve la pretensión subsidiaria que se incluía en el suplico de su demanda.

Finalmente solicita el dictado de sentencia que "[...] estime el recurso, revoque la sentencia dictada, y deje sin efectos las liquidaciones giradas por la administración tributaria".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 14 de enero de 2022, escrito de oposición en el que pone de "[...] manifiesto que respecto de las cuestiones planteadas en el auto de admisión no se aprecia que concorra razón alguna para apartarse de las sentencias testigo [...]", pese a lo cual suplica a la Sala "tenga por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos dicte sentencia que lo desestime confirmando la recurrida".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 4 de octubre de 2021, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación, interpuesto por la representación de don Sabino , la sentencia núm. 2796/2020, de 29 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, desestimatoria del recurso núm. 486/2018 formulado contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"] en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , por el concepto de liquidación y sanción por IRPF del año 2.010.

La regularización efectuada al Sr. Sabino deriva de que la Administración no admite el carácter de dietas de determinadas cantidades percibidas, para cuya justificación se dirigió al Sr. Sabino , empleado de la empresa , que durante un periodo de tiempo había sido administrador de la empresa pagadora.

SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional.

Por auto de 20 de octubre de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala acordó admitir el presente recurso de casación para examinar la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) "[...]

i) 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.

ii) Si la contestación a la pregunta anterior ha de ser distinta de considerarse que el perceptor de las dietas es, al mismo tiempo, administrador de la sociedad que las abona.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...]"

TERCERO.- Remisión a la jurisprudencia reiterada de esta Sala sobre la cuestión de interés casacional objetivo.

En relación con la cuestión de interés casacional suscitada, 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), y en particular, las

sentencias de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 4002/2018; ES:TS:2020:954), en la que se ha examinado la circunstancia de que el trabajador que percibe las dietas sea, al mismo tiempo, administrador de la sociedad pagadora de las mismas.

Tomamos como referencia, a este propósito, la pronunciada el 18 de mayo de 2020, en el recurso núm. 4002/2018, que, a su vez, se remite a la núm. 96/2020, de 29 de enero (rec. cas. núm. 4258/2018), precisamente porque en ella se analiza la cuestión relativa a la carga de la prueba del gasto exento en aquellos casos en que el perceptor es, a un tiempo, administrador de la empresa pagadora y, por tanto, existe una confusión de posiciones jurídicas en la misma persona. Dice así la referida sentencia (FD 2 y 3), a la que nos remitimos para resolver este recurso:

" 1. En el auto de admisión del presente recurso de casación ya se reprodujo lo dispuesto en 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 artículo 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".

2. En realidad, el problema que se suscita en el caso de autos es sencillo: se trata de determinar a quién corresponde probar la realidad de los gastos de locomoción y de manutención y estancia en establecimientos de hostelería abonados por la empresa a sus empleados cuando éstos, además, ejercen funciones de dirección o administración en la empresa pagadora.

La tesis de la sentencia recurrida es, también, simple y clara: aunque es el contribuyente el llamado a acreditar los hechos constitutivos de la exención que pretende, ha de hacerlo en los términos y con los materiales que le proporcione la empresa, que es la que, en definitiva, habrá decidido sobre la necesidad del desplazamiento. Sin embargo, cuando el perceptor es, al mismo tiempo administrador o ejecutivo con capacidad de decisión en esa empresa, la aplicación del principio de facilidad de la prueba hace que deba entenderse que dicho perceptor es el que mejor se encuentra en disposición de acreditar cualquier hecho que fuere necesario al respecto.

Por eso, el auto de admisión -en la primera cuestión en la que aprecia que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia- interroga a la Sala sobre lo siguiente (la alusión no afecta directamente a este recurso):

"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".

3. La sentencia de esta misma Sala y Sección núm. 96/2020, de 29 de enero (casación núm. 4258/2008), deliberada conjuntamente con el asunto que ahora nos ocupa, ha dado respuesta a la primera de esas cuestiones.

Por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, procede ahora reproducir en lo esencial los razonamientos de esa sentencia, comenzando por el fundamento referido a la doctrina de la carga de la prueba, en el que se dice literalmente lo siguiente:

"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".

4. En el fundamento jurídico cuarto de la indicada sentencia se recuerda que, conforme a lo dispuesto en el art. 17.1.d) de la LIRPF, en relación con el art. 9 del RIRPF, con carácter general se prevé que las 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 que a éste se le irrogan en el desarrollo de su trabajo cuando concurre una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos contemplados reglamentariamente.

Y se afirma literalmente lo siguiente:

"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 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 acríticamente 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".

5. Por consiguiente, a la primera cuestión ha de responderse en esos mismos términos: 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.

TERCERO. Respuesta a la segunda cuestión suscitada por el auto de admisión.

1. El debate esencial que ha tenido lugar en la instancia no solo giró sobre la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos que justifican las dietas, sino también sobre la relevancia que, a la hora de acreditar esa realidad, pueda tener la circunstancia de que coincida en el perceptor de esas dietas la condición de trabajador y de administrador de la empresa pagadora.

Tanto la Administración como la sentencia recurrida otorgan a esa circunstancia una trascendencia capital, al punto de que es, precisamente, la condición de administrador de la empresa pagadora que ostenta el Sr. Santiago ... la que ha resultado determinante para excluir que las dietas percibidas puedan acogerse a la exención prevista en la norma.

2. La representación procesal del contribuyente cuestiona esa tesis aportando tres argumentos esenciales:

a) El primero, que el criterio de la sentencia recurrida supone diluir, confundiéndolas, las personalidades de pagador y perceptor de la dieta.

b) El segundo, que la Administración Tributaria nunca se dirigió al Sr. Santiago ... en su condición de representante legal o administrador de P..., sino que siempre lo hizo como persona natural, responsable de su impuesto personal (IRPF) que era, por cierto, el único objeto de comprobación.

c) El tercero, que la circunstancia de no haber practicado retenciones carece de relevancia alguna: si no se practicó tal retención fue porque la empresa pagadora no entendió que fueran retribuciones no exentas, sino dietas no gravables, siendo así que ni siquiera la Administración tributaria ha efectuado actuaciones de comprobación en relación con el impuesto sobre sociedades de la sociedad pagadora.

3. Tiene razón la parte recurrente cuando afirma que tanto la Administración como el TEAR han confundido las personalidades de pagador y perceptor de las dietas.

Acierta también dicha parte -y este es un extremo que resulta incontrovertido- cuando señala que la Administración nunca se dirigió al Sr. Santiago ... como "administrador" de la entidad P.; lo hizo, siempre, como contribuyente del tributo que estaba siendo comprobado, esto es, como sujeto pasivo -perceptor de las dietas- del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Es más -añadimos nosotros-, la relevancia otorgada a la condición de administrador de la sociedad pagadora aparece sobrevenidamente en la liquidación provisional, pues nada hay en el procedimiento de comprobación limitada que pudiera (o debiera) hacer pensar al sujeto comprobado que esa circunstancia -ser administrador, o responsable, o ejecutivo de la entidad- era la que tenía que tener en cuenta al contestar a los requerimientos que le fueron emitidos en relación con la justificación de los desplazamientos que dieron lugar a las dietas controvertidas.

Dicho todavía con mayor claridad: en el procedimiento de gestión tributaria que terminó con las liquidaciones impugnadas ante el TEAR el Sr. Santiago ... siempre fue considerado como la persona natural que había percibido las dietas, al punto de que fue a él -y no a la sociedad que administraba o representaba- a quien se exigió aquella justificación. Además, en ningún momento se le dio noticia de que pudiera ser un extremo relevante para acreditar el presupuesto de hecho de las dietas su condición, además de perceptor, de administrador de la entidad pagadora.

4. Para el TEAR y para la sentencia recurrida en casación la circunstancia expuesta, esto es el requerimiento dirigido solo a la persona física perceptora de las dietas, resulta -al parecer- completamente irrelevante pues lo fundamental, tanto para el órgano de revisión como para la Sala de A Coruña, es que don Sabino ... era "administrador de P..., SL" y, como tal, tenía acceso a la documentación requerida y, por ello, debió aportarla al órgano de gestión.

Lo expresa con claridad la resolución del TEAR cuando afirma, como se dijo más arriba, lo siguiente:

"(...) D. Sabino ... es socio y administrador de la sociedad pagadora de las dietas (P..., SL) y se limita a aportar documentación interna.

A juicio de este Tribunal (...), D. Sabino ..., que dispone de las facilidades propias de la condición de socio y administrador social, no ha aportado documentación externa justificativa de los desplazamientos y, por ello, no ha acreditado de forma suficiente la realidad de los desplazamientos".

Y lo ratifica, prácticamente de manera idéntica, la sentencia recurrida al señalar que:

"En el caso presente tenemos que el recurrente era el administrador de la sociedad al tiempo de iniciarse las actuaciones de comprobación por lo que, no solo organizó el trabajo durante los años 2009 a 2011, sino que tenía acceso a la documentación entregada a la sociedad para hacerle el reintegro de los gastos asumidos en sus desplazamientos.

No es admisible alegar que el requerimiento de documentación le fue hecho a título individual y no como administrador dado que, aun siendo así, debió actuar de forma diligente y entregar aquello que tenía a su disposición".

5. No compartimos esa forma de argumentar que lucen ambas resoluciones.

Dijimos en la citada sentencia núm. 96/2020, de 29 de enero (dictada forzoso es recordarlo- en un supuesto muy similar al que ahora nos ocupa) que una forma de proceder como la que revelan esos razonamientos pone de manifiesto que "el examen y valoración de la prueba resulta parcial y analítico" por cuanto lo esencial es que las resoluciones recurridas -en aquel proceso, y en el que ahora nos ocupa-, sitúan como justificación esencial de la decisión el solo hecho de que el contribuyente no ha acreditado la realidad de los desplazamientos que justifican las dietas.

Y eso no supone otra cosa que hacer recaer sobre el contribuyente (del impuesto comprobado) la prueba de la realidad del desplazamiento y la vinculación del desplazamiento con el desarrollo de la actividad.

Resulta, así, plenamente aplicable al caso lo que afirmamos en el fundamento jurídico quinto de la citada sentencia, que ahora reproducimos:

"(...) 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 mismo 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".

En definitiva, la Administración debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

6. En la sentencia de 29 de enero de continua cita se puso de manifiesto que la Administración había tenido en cuenta la condición de sociotrabajador del contribuyente con carácter general, sin concretar su grado de participación o relación, afirmando -como sucede en el caso que ahora analizamos- no solo que ello le facilita el acceso a la documentación, sino 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.

Contestamos a esa argumentación en los siguientes términos (que resultan plenamente aplicables a este asunto):

"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".

7. Algo muy similar sucede en el supuesto analizado, pues tanto el TEAR como la sentencia recurrida sitúan

-apodícticamente- la condición de "administrador y socio al 15% del pagador" en el único elemento que determina a quién corresponde probar la realidad de los desplazamientos.

Para tales resoluciones, en efecto, basta con constatar esa situación para determinar que toda la carga de la prueba recaiga sobre el administrador, más allá de la forma en que se desenvuelven las actuaciones de comprobación.

La Administración, con el aval del órgano de revisión económico administrativo y de la sentencia impugnada, otorga aquella relevancia esencial sin indicar siquiera al contribuyente requerido -en el seno de ese procedimiento de comprobación- cuáles eran las consecuencias de ostentar esa condición (administrador de la empresa pagadora), y sin advertirle que era precisamente esa condición la que le situaba en una situación más "exigente", a la hora de contestar al requerimiento, que la de un perceptor de las dietas que no fuera socio, representante o personal ejecutivo de la entidad.

8. En definitiva, sin mayores especificaciones que la mera constatación de la posición que ostenta el perceptor de las dietas en la empresa pagadora, no cabe alterar las reglas esenciales de distribución de la carga de la prueba en la materia que -como ya hemos indicado reiteradamente- determinan que no sea al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia, 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.

9. Ello determina que no podamos responder a la segunda cuestión que suscita el auto de admisión en términos generales, sino en atención a las circunstancias concretas que concurran en cada caso.

Nos preguntaba el auto citado si las reglas de distribución de la carga de la prueba en esta materia deben alterarse cuando el perceptor de las dietas sea, al mismo tiempo, administrador de la sociedad que las abona.

De lo hasta aquí razonado se desprende que esa condición de administrador podrá tener relevancia en cuanto a la acreditación de la realidad del presupuesto de hecho de las dietas en atención a las circunstancias del caso y, específicamente, a tenor de la forma de conducirse que haya tenido la Administración en el procedimiento de comprobación correspondiente.

Dicho de otro modo, la condición de trabajador/administrador del perceptor de la dieta no determina per se que sea éste el que, ineluctablemente, deba acreditar la realidad de los desplazamientos o de los gastos de manutención y estancia.

Tal circunstancia puede, ciertamente, influir en la singular, casuística y concreta acreditación de aquella realidad; pero ello dependerá, insistimos, de varios factores, como, a título de ejemplo, (i) el contenido de los requerimientos efectuados, (ii) la expresión -o no- en los mismos de la condición en que tales requerimientos se dirigen al perceptor, (iii) el conocimiento por el interesado de la relevancia de su condición de responsable de la empresa a efectos de contestarlos y, sobre todo, (iv) de la constatación de las específicas funciones que ostenta el perceptor de la dieta en la entidad y su relevancia a la hora de tomar las decisiones correspondientes sobre la necesidad de los desplazamientos.

Lo que no es suficiente -insistimos- es efectuar el requerimiento al interesado como persona natural y con ocasión de la comprobación de su impuesto sobre la renta de las personas físicas y, después, manifestar que no es suficiente la acreditación porque -al ser administrador de la empresa pagadora- debió aportar más datos de los que legal y reglamentariamente le son exigibles como sujeto pasivo del tributo y a tenor de las reglas generales sobre distribución de la carga de la prueba que ya hemos determinado" (FD 2 y 3).

Procede, en definitiva, mantener el criterio muy reiterado de esta Sala en relación con la carga de la prueba, establecido en las tres sentencias citadas y en otras varias, entre las más recientes la STS 1239/2022 de 4 de octubre (rec. cas. 1910/2021) siendo así que la identidad entre los asuntos de referencia y el que ahora nos corresponde resolver es patente.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la parte recurrente frente a la sentencia recurrida, pues ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en nuestra sentencia núm. 429/2020, de 18 de mayo, dictada en el recurso de casación núm. 4002/2018, pues si la Administración consideraba que la prueba aportada por el hoy recurrente resultaba insuficiente debió dirigirse al pagador, dado que no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos, 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. En consecuencia, la sentencia recurrida ha de ser casada y estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto, con anulación de la resolución económica administrativa y acuerdos de liquidación.

QUINTO.- Las 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, habida cuenta de las serias dudas de derecho sobre la cuestión litigiosa hasta la fijación de doctrina jurisprudencial.

FALLO

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

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero, por remisión a la STS núm. 429/2020, de 18 de mayo, pronunciada en el recurso núm. 4002/2018.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2151/2021 interpuesto por la representación procesal de don Sabino contra la sentencia núm. 2796/2020, de 29 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, desestimatoria del recurso núm. 486/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el núm. 486/2018 ante la Sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de don Sabino frente a las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 , interpuestas por don Sabino frente al acuerdo de liquidación e imposición de sanción por el concepto de IRPF de los años 2010, 2012 y 2013, por un importe total de 19.518,29 euros. Anular la resolución económico administrativa y los acuerdos de liquidación y sanción que se anulan por ser contrarios a Derecho.
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.