



Roj: **ATS 10381/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:10381A**

Id Cendoj: **28079130012018201714**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **03/10/2018**

Nº de Recurso: **4258/2018**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Auto**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Fecha del auto: 03/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4258/2018

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria: Rendimientos del trabajo personal

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 4258/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Angeles Moreno Ballesteros

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**AUTO**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Luis Maria Diez-Picazo Gimenez, presidente

D. Rafael Fernandez Valverde

D<sup>a</sup>. Maria del Pilar Teso Gamella

D. Jose Antonio Montero Fernandez



D. Jose Maria del Riego Valledor

D<sup>a</sup>. Ines Huerta Garicano

En Madrid, a 3 de octubre de 2018.

## HECHOS

**PRIMERO.** - 1. El Procurador don Juan José Belmonte Pose, en representación de don Javier , asistido de la letrada doña Alicia Lorenzo Ucha, presentó escrito fechado el 26 de marzo de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 7 de febrero del mismo año por la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15393/2017, relativo a liquidación de los ejercicios 2010 y 2011 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: **(i)** el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, IRPF (BOE de 29 de noviembre); **(ii)** el artículo 9.A. del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el reglamento del IRPF (BOE de 31 de marzo) [«RIRPF»]; **(iii)** el artículo 9.A.3.a).2º, último párrafo del RIRPF, en consonancia con el artículo 105.1, segundo párrafo, LIRPF, 108.2.c) y 3 RIRPF, a efectos de sujeto obligado a acreditar exoneración de gravamen del IRPF; **(iv)** artículo 9.A.I y 3. RIRPF a efectos de prueba de acreditación de la exoneración de gravamen; **(v)** artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)[«LGT»] y **(vi)** 14 de la Constitución española [«CE»].

3. Razona que tal infracción ha sido relevante y determinante de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que considera errónea la interpretación que la sala de instancia hace del artículo 9 RIRPF, al declarar que la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de comidas y estancias recae sobre el empleado, en cuanto que considera que la justificación exigida no es una obligación autónoma de la del pagador y desligada de la del contribuyente, sino que alude a quién ha de confeccionar, a instancias de éste, la justificación, siendo el contribuyente quien debe acreditar el desplazamiento y justificar su razón o motivo a través de lo que el pagador indique al respecto.

4. Subraya que las normas infringidas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes razones:

**5.1.** La sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación del artículo 9 RIRPF contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE de 14 de julio) «LJCA»].

Trae a colación las siguientes sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia: de 13 de abril de 2016 [recurso 15504/2015: ES: TSJGAL: 2016:2482]; 11 de mayo de 2016 [recurso 15467/2015: ES: TSJGAL: 2016:3577]; 16 de marzo de 2016 (2) [recursos 15387/2015: ES: TSJGAL: 2016:2092 y 15347/2015: ES: TSJGAL: 2016:2093].

**5.1.1.** Fija, asimismo, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de los artículos 17.1.d) LIRPF y 9.A.3 RIRPF contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a LJCA], invocando las siguientes sentencias: de la Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en sentencias de 24 de febrero de 2016 (recurso 15323/15: ES: TSJGAL: 2016:492), 21 de septiembre de 2016 (recurso 15471/15: ES: TSJGAL: 2016:6745) y 15 de febrero de 2017 (recurso15086/16: ES: TSJGAL: 2017:1077); así como también las Salas de lo Contencioso Administrativo de Navarra en sentencia de 25 de febrero de 2000 (recurso 1699/96: ECLI:ES:TSJNA:2000:320); Cataluña en sentencia de fecha 15 de octubre de 2007 (recurso 1813/03: ECLI:ES:TSJCAT:2007:11132); Andalucía en sentencia de 14 de noviembre de 2014 (recurso 826/12: ECLI:ES:TSJAND:2014:11542), y de Madrid en sentencia de 15 de noviembre de 2012 (recurso 672/10: ECLI:ES:TSJM:2012:14938). Asimismo, cita la Sentencia de esta Sala (Sección Cuarta) de 18 de septiembre de 2012 (casación 1272/2011: ECLI:ES:TS:2012:5944).

**5.2.** Sostiene que las cuestiones aquí debatidas afectan a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], al tratarse de «un asunto de naturaleza fiscal (vinculado con el ámbito laboral) de indudable aplicación práctica por parte de los contribuyentes dado el ámbito material al que afecta, extensible a todas aquellas empresas en las que se deba desplazar a trabajadores para efectuar su trabajo (...) [siendo]frecuentes las comprobaciones tributarias referidas a esta cuestión, tanto en lo que respecta al hecho de que la Administración tributaria se dirija en sus labores de comprobación al contribuyente empleado y no a la empresa pagadora, como en lo referido a la exigencia de acreditación por parte del trabajador con los justificantes



de gasto real y nominativo a nombre del empleado perceptor (...) la doctrina jurisprudencial que emane del presente debate será extensible a otros muchos supuestos para justiciables en situación semejante, pues todos aquellos socios trabajadores de la entidad SERAGRO (39) a los que se les han girado liquidaciones por este concepto de dietas, han ejercido sus derechos de recurso frente a las liquidaciones (e incluso sanciones) emitidas, por todos los años posteriores al ejercicio 2010 y hasta el día de hoy ».

**5.3.** La Sala de instancia interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión [ artículo 88.2.f) LJCA] la doctrina constitucional sobre el principio de igualdad «defendido por el art. 14 CE, en particular a la Sentencia del Tribunal Constitucional 83/1984».

**5.4.** Considera finalmente que concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, no constándole que «existan pronunciamientos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre las normas que hemos expuesto como infringidas, siendo un dato a tener en cuenta que las resoluciones administrativas y las sentencias que se han pronunciado sobre la cuestión que se plantea en el presente recurso se apoyan en pronunciamientos similares de los tribunales superiores de justicia, pero no contienen referencia a doctrina alguna del Tribunal Supremo.».

**SEGUNDO. - 1.** La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias tuvo por preparado el recurso en auto de 7 de junio de 2018, emplazando a las partes, habiendo comparecido ambas ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

**2.** El abogado del Estado, además de personarse también se opuso a la admisión del recurso preparado, sosteniendo, en síntesis:

- Que el recurso versa sustancialmente sobre cuestiones probatorias, en particular, la forma en que la sala de instancia ha valorado esos rendimientos de trabajo.
- La infracción que se señala de normas jurídicas no es tal y carece de relevancia.
- se trata de un supuesto muy específico, no concurriendo supuesto de interés casacional objetivo ni la conveniencia de un pro-nunciamiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO.- 1.** El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y el recurrente, don Javier , se encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

**2.** En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal y la jurisprudencia que se consideran infringidas y se justifica que las infracciones que se imputan a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

**3.** En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque la sentencia discutida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación contradictoria con la sostenida por otros órganos jurisdiccionales [ artículo 88.2.a) LJCA]. No obstante, repárese en que todas aquellas sentencias invocadas por el recurrente al socaire de este supuesto, y que fueron dictadas por la misma sala y sección que dictó la discutida, resultan inidóneas como contraste; afectan a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA]; interpreta y aplica aparentemente con error y como fundamento de su decisión [ artículo 88.2.f) LJCA] y, por último, al aplicarse *normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia* [ artículo 88.3.a) LJCA.

Se ha razonado suficientemente la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [ artículo 89.2.f) LJCA].

**SEGUNDO.- 1.** El artículo 9 RIRPF, relativo a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, prevé que:

«A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.



[...] 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo».

2. La sentencia recurrida (FJ 2º) advierte que «Todas las cuestiones planteadas en este procedimiento ya han sido resueltas en sentido desfavorable para el demandante 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».

Desde esa premisa concluye, como en los precedentes que cita que «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 mismos sin que, por todo lo expuesto, pudiera conceptuarse tal actividad estrictamente entre la empresa y la AEAT" ...».

3. 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.

4. La cuestión planteada presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, ya que la norma que sustenta la razón de decidir de la sentencia discutida no ha sido interpretada por el Tribunal Supremo para una situación de hecho como la contemplada en el litigio [ artículo 88.3 a) LJCA].



Es cierto que la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado las sentencias (2) de 16 de octubre de 2014 [casación 2571/2013 (ES:TS:2014:4095) y casación para la unificación de doctrina 2656/2013 (ES:TS:2014:4157)], en las que se interpreta el artículo 26, apartado d), de la ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 7 de junio) -ya derogada-, relativo a las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares como rendimientos del trabajo, si bien en cuanto a la consideración como retribución en especie de la entrega de billetes de transporte aéreo por parte de una compañía a sus empleados, sin que llegue a examinar la cuestión que se plantea en el presente recurso de casación.

5. La apreciación de interés casacional objetivo por las razones expuestas hace innecesario determinar si concurre las restantes causas alegadas por la parte recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

**TERCERO.-** En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 3 del fundamento jurídico anterior.

**CUARTO.-** Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**QUINTO.-** Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4258/2018, preparado por don Javier , asistido de la letrada doña Alicia Lorenzo Ucha contra la sentencia dictada el 7 de febrero del mismo año por la sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 15393/2017.

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

Luis Maria Diez-Picazo Gimenez Rafael Fernandez Valverde

Maria del Pilar Teso Gamella Jose Antonio Montero Fernandez

Jose Maria del Riego Valledor Ines Huerta Garicano