



Roj: **ATS 11190/2018** - ECLI: **ES:TS:2018:11190A**

Id Cendoj: **28079130012018201849**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **24/10/2018**

Nº de Recurso: **4002/2018**

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**

**A U T O**

Fecha del auto: 24/10/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4002/2018

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: MLD

Nota:

R. CASACION núm.: 4002/2018

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**

**A U T O**

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 24 de octubre de 2018.

## HECHOS

**PRIMERO.** - 1. La procuradora D<sup>a</sup>. María Alonso Lois, en representación de D. Valentín , presentó escrito fechado el 3 de abril de 2018 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 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 15322/2017, relativo a liquidación de los ejercicios 2009 a 2012 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

**2.1.** Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: **(i)** los artículos 99.5 y 105.1 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"]; **(ii)** el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"].

**2.2.** Entiende vulnerado el artículo 105.1 LIRPF porque a tenor de dicho precepto el pagador tiene la obligación de conservar la documentación correspondiente en relación con las retenciones realizadas respecto de las retribuciones abonadas, siendo las dietas una de estas retribuciones. Y aun cuando el ahora reclamante era, al tiempo de producirse los hechos, administrador de la sociedad pagadora de los rendimientos sujetos a retención antes referidos, considera que tal circunstancia no puede confundirse con su condición de sujeto pasivo del IRPF, que es por la que le reclamó la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] justificación de los desplazamientos realizados en relación con las dietas abonadas.

**2.3.** Expone que también se vulnera el artículo 9 RIRPF, al imponer dicho precepto al pagador la obligación de acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

**2.4.** Considera vulnerado el artículo 99.5 LIRPF porque a tenor de dicho artículo cabe elevación al íntegro cuando no se hayan producido las oportunas retenciones "por causa imputable exclusivamente al retenedor". Sin embargo, la sentencia cuya impugnación se pretende resuelve que la causa de la indebida retención no era imputable exclusivamente a la empresa sino también al recurrente, que reunía en su persona la condición de administrador de la sociedad y destinatario de los pagos.

**3.** Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que considera errónea la interpretación que la sala de instancia hace de los artículos 99 y 105 LIRPF y 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 recurrente, aun cuando el mismo sea, al mismo tiempo, por un lado destinatario de las dietas abonadas por los conceptos referidos y, por otro lado, administrador y socio de la sociedad pagadora.

**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"]. Invoca en relación con tal motivo las siguientes sentencias: de la misma Sala que dictó la sentencia cuya impugnación ahora se impugna, la de 13 de abril de 2016 [recurso 15504/2015: ES: TSJGAL: 2016:2482]; del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, la de 17 de septiembre de 2008 [recurso 815/2006; ES:TSJPV:2008:3081].

**5.2.** Sostiene que las cuestiones aquí debatidas afectan a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA] "dada la frecuencia con la que la AEAT ha llevado a cabo estas actuaciones".

**5.3.** Considera finalmente que concurre la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, por no existir jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre tal cuestión.

**6.** Entiende conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre las cuestiones debatidas



**SEGUNDO.** - La Sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia tuvo por preparado el recurso en auto de 12 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.

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 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], aun cuando la sentencia invocada por el recurrente al socaire de este supuesto, y que fue 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]; y, por último, por haberse aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA].

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

**SEGUNDO.-1.1.** El artículo 105.1 LIRPF recoge que "[e]l sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará 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".

**1.2.** El artículo 99.5 LIRPF indica que "[c]uando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida".

**1.3.** 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.

[...] a) [...] 2.º [...] A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo".

**2.1** La sentencia recurrida, en su fundamento jurídico segundo, advierte que "[e]n el caso presente tenemos que el recurrente era el administrador de la sociedad al tiempo de iniciar las actuaciones de comprobación, por lo que no solo organizó el trabajo a lo largo de los años 2009 a 2011 sino que tenía acceso a la documentación aportada a la sociedad para hacerle el reintegro de los costes asumidos en sus desplazamientos", indicando seguidamente que "[n]o es admisible alegar que el requerimiento de documentación se lo hicieron a título individual y no como administrador, dado que, aun siendo así, debió actuar de manera diligente y aportar aquello que tenía a su disposición".

**2.2.** Adicionalmente, en su fundamento jurídico tercero, indica lo siguiente:

"Con respecto a la elevación al íntegro; como indica el letrado del Estado, el artículo 99.5 LIRPF establece: cuando la retención no se hizo o lo haya sido por un importe menor del debido, por causa imputable



exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar en cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser objeto de retención. Por lo tanto, lo determinante para el caso presente es si la falta de retención es o no imputable exclusivamente a la sociedad PIPEWORKS.

La respuesta debe ser negativa; el recurrente era el administrador de la sociedad, por lo que la decisión de no hacer retenciones y el hecho de que las cantidades pagadas al recurrente eran, en realidad, retribuciones por su trabajo, fue adoptada por el propio recurrente, en su beneficio y en el de la propia sociedad.

Al existir una responsabilidad conjunta de ambas partes de la relación: empresa/administrador, no es de aplicación el artículo 9.5 de la LIRPF, lo que conlleva que desestimemos el recurso".

**3.** Las cuestiones que suscitan este recurso de casación consisten en esclarecer **(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 perceptor de las dietas (aun cuando sea administrador de la sociedad pagadora), respecto de la exención relativa a las 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; y **(ii)** si cuando el perceptor de rendimientos del trabajo es -al mismo tiempo- administrador de la sociedad pagadora, puede entenderse que no existe la posibilidad de elevar al íntegro las cantidades abonadas sin retención, por considerarse exentas, en cuanto que sea imputable tal conducta al sujeto a quien se debió practicar la retención.

**4.** Las cuestiones planteadas presentan 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 se llegara a examinar la cuestión que se plantea en el presente recurso de casación.

**5.** Esta Sección de Admisión, en auto de 4 de julio de 2018 (RCA/2097/2018), ha apreciado interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en supuestos similares.

**6.** 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/4002/2018, preparado por D. Valentín contra la sentencia dictada el 14 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 15322/2017.

**2º)** Especificar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:



a) 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.

b) 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.

c) Si cuando el perceptor de rendimientos del trabajo es -al mismo tiempo- administrador de la sociedad pagadora, puede entenderse que no existe la posibilidad de elevar al íntegro las cantidades abonadas sin retención, por considerarse exentas, en cuanto que sea imputable tal conducta al sujeto a quien se debió practicar la retención.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; los artículos 99.5 y 105.1 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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