



Roj: **STS 4166/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:4166**

Id Cendoj: **28079130022020100613**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/12/2020**

Nº de Recurso: **6784/2019**

Nº de Resolución: **1657/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 4607/2019,**
ATS 2767/2020,
STS 4166/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.657/2020

Fecha de sentencia: 03/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6784/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6784/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Letrada de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1657/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **6784/2019**, interpuesto por don Luis Sánchez González, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de **doña Leticia**, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 17 de julio de 2019, parcialmente estimatoria del recurso 15783/2018, deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (TEARG) de 26 de abril de 2018, que a su vez estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa número NUM000 y acumuladas, presentada contra los correspondientes acuerdos de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de la Coruña, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 17 de julio de 2019 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, estimatoria parcial del recurso ordinario núm. 15783/2018.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) Doña Leticia presentó contra los acuerdos de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de A Coruña, relativos a las liquidaciones provisionales practicadas por el IRPF de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, de las que resultaron a ingresar 7.198,10, 7.580,02, 4.819,92 y 2.863,29 euros, respectivamente, así como contra las sanciones por importes de 3.063,11, 3.354,39, 2.239,55 y 1.387,65 euros, reclamaciones económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Galicia, que se resolvieron de forma acumulada mediante resolución de fecha 26 de abril de 2018.

b) La Sra. Leticia alegó en la reclamación que "1) considera que con la documentación aportada al expediente ha quedado demostrado el derecho a la exención de las compensaciones recibidas de VSM Sistmas Coruña, SA., en concepto de dietas y kilometraje, durante los ejercicios citados. 2) Por otra parte, entiende que el procedimiento dirigido contra ella y no contra la empresa pagadora es erróneo, por los siguientes motivos; 1.- A tenor de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 9.3 a) 2º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. 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.- El artículo 14 de la Ley General Tributaria establece que "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible ... ". El hecho de que la reclamante sea empleada de la Sociedad pagadora no desvía a ella la carga de la prueba que pretende la Agencia Tributaria y esto es así, además del cumplimiento de los dos preceptos jurídicos invocados, porque, de no ser consideradas exentas, las compensaciones abonadas por los gastos de viaje, estarían sujetas a retención y sería la Sociedad pagadora la que habría que retener e ingresar, en el plazo correspondiente, la cantidad retenida. Esta obligación de retención tiene importantes consecuencias en base al artículo 99.5 de la Ley 35/2006 por lo que en las liquidaciones provisionales habría de deducir la Oficina Liquidadora la retención correspondiente no efectuada por la Sociedad pagadora. 3º De existir sanción, ésta debe recaer sobre la Sociedad retenedora y no, íntegramente, sobre la reclamante, pues supondría un reparto de la carga no equitativo"

c) La resolución del TEAR de Galicia de fecha 26 de abril de 2018 estimó parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy recurrente, anulando las sanciones.

**SEGUNDO.- La sentencia de instancia.**

Frente a la citada resolución del TEAR, Doña Leticia instó recurso ordinario núm. 15783/2018 ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que lo estimó parcialmente a través de la sentencia ahora recurrida de fecha 17 de julio de 2019, que indica en el fallo:

"1. *Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Leticia contra el acuerdo dictado el 26 de abril de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en la reclamación NUM000 y acumuladas, sobre liquidaciones practicadas por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 a 2014 y sanciones dimanantes de estas.*

2. *Anular en parte los acuerdos recurridos por ser contrarios a Derecho en lo que se refiere a la liquidación del ejercicio 2014, desestimando el recurso respecto de las restantes ejercicios cuyas liquidaciones se confirman."*

La sentencia citada argumenta su fallo en la doctrina mantenida por esa Sala:

" **SEGUNDO .-** *Concordando en esencia con la doctrina de esta Sala plasmada en sentencia de 6 de junio de 2018, dictada en recurso 15371/2018 -ECLI:ES:TSJGAL:2018:3194 -, que cita las anteriores de 7 de febrero de 2018 (recurso 15393/2017), 20/12/2017 (recurso 15372/2017) o de 15 de junio de 2016, (recurso 15798/15) entre otras muchas, el TEAC en resolución de fecha 6 de noviembre de 2018, dictada en recurso de alzada para unificación de criterio establece: "1.- No existe obstáculo normativo que impida a la Administración comprobar al perceptor de retribuciones que han sido declaradas como dietas y asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen, en relación con las mismas.*

2.- *Los gastos de locomoción mediante uso de vehículo privado así como los gastos de manutención, deben ser acreditados por el pagador, pues a él le corresponde justificar el día y lugar del desplazamiento que, junto con el motivo o razón de éste, son precisamente los extremos que permiten acreditar que las cantidades (euros por kilómetro o euros por día) establecidas en la norma quedan exoneradas de tributación por obedecer a razones laborales y de desarrollo de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de los mismos si dispusiera de ella.*

3.- *Los gastos de locomoción en caso de haberse utilizado un medio público de transporte, así como los de estancia (con la salvedad de los correspondientes a conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera que no excedan de las cantidades diarias señaladas en la norma), habrán de justificarse, en principio, por el empleado o perceptor de las dietas, al no atribuir la norma la carga de dicha prueba a la entidad pagadora, haber sido satisfechos por él, estando los justificantes expedidos a su nombre, y regir, en definitiva, el criterio general sobre reparto de la carga de la prueba del artículo 105 de la LGT y que atribuye al obligado tributario acreditar aquellos hechos que le favorecen. Lo mismo cabría señalar de los gastos de aparcamiento o peaje en el caso de que se hubiese utilizado un vehículo privado.*

No obstante lo anterior, la acreditación de la vinculación de estos gastos con la actividad económica de la entidad pagadora corresponderá a esta última, pues a ella le atribuye la norma la carga de probar el día, lugar y motivo del desplazamiento, esto es, que los gastos de desplazamiento de los empleados obedecen a razones laborales y de organización de su actividad económica. Ello no es obstáculo para que el perceptor pueda aportar voluntariamente la justificación de tales circunstancias si dispusiera de ella.

Ahora bien, si el perceptor de las cantidades en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje no acreditara en el seno del procedimiento de comprobación incoado respecto a él estos gastos por él satisfechos, alegando que tal documentación está en poder del pagador por habérsela entregado de cara a su resarcimiento con ocasión de la rendición de cuentas, o que la propia empresa pagadora reconoce la exoneración de las cantidades en el certificado de retribuciones y retenciones sobre el trabajo personal que a tal efecto se exhibe o en el modelo 190 presentado cuyos datos le imputa la Administración, y con cuyos contenidos no discrepa, el principio de disponibilidad de la prueba y facilidad probatoria impide a ésta hacer tributar sin más tales cantidades en el IRPF del perceptor, por falta de la justificación correspondiente, sin antes intentar obtener del pagador la documentación precisa mediante el oportuno requerimiento.

4.- *Si la Administración acreditase que al tiempo del procedimiento de comprobación seguido con el perceptor la relación de éste con el pagador fuera tal que le permitiera el acceso pleno a las pruebas requeridas para justificar la exoneración de gravamen de las cantidades recibidas en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, entonces aquélla podría dirigirse exclusivamente al perceptor para recabarlas, sin obligación de requerir al pagador".*

Aplicando la doctrina expuesta al caso de autos, resulta claro que ostentado la actora la dirección del departamento de contabilidad fácilmente puede acceder a la documentación instada, buena muestra de ello es que la relación de gastos, desplazamientos, etc. que se aportó fue elaborada y suscrita por la demandante.



Ahora bien, pese a la insuficiencia de la documentación aportada para acreditar la realidad de los gastos y su vinculación con el trabajo desempeñado por la actora para la sociedad, el recurso ha de estimarse en relación a la liquidación del ejercicio 2014. En efecto, según resulta de la documentación que se acompañó a la demanda, en relación con el impuesto sobre sociedades, ejercicios 2014 y 2015 se siguió procedimiento de comprobación e investigación contra la pagadora que concluyó con acta de conformidad. No cabe duda respecto del ejercicio 2014 que el alcance general de dichas actuaciones comprendía también la de los gastos deducidos entre los que se encuentran los del personal, que no fueron regularizados por lo que aceptando la AEAT para la sociedad su corrección, no puede negarla para la trabajadora. Sin embargo, tal conclusión no puede extenderse a los ejercicios restantes toda vez que en el seno de dicho procedimiento se requirió por Inspección documentación acreditativa de partidas incluidas en los grupos 60, 62 y 65 de los ejercicios 2009, 2010 y 2012, procediendo a minorar las bases negativas pendientes de compensación al inicio del 2014 al rechazar la deducibilidad de determinados gastos de tales grupos, entre los que no se encuentra el 64 relativo a gastos de personal por lo que no fue objeto de fiscalización por Inspección aun cuando se pasara por lo declarado.

En suma, procede estimar parcialmente el recurso, anulando la liquidación del ejercicio 2014 y manteniendo las restantes ya que al no haber sido objeto de comprobación dichos ejercicios, ni los gastos de personal en relación a las bases negativas declaradas en los mismos, compete a la actora la prueba de la realidad de los gastos y relación con su trabajo, cuestión que no acredita la documentación aportada que no incluye ni una sola de las facturas relativas a los gastos asumidos ni fue corroborada por ningún elemento externo."

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La representación procesal de Doña Leticia , preparó recurso de casación mediante escrito de 2 de septiembre de 2019.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la Sra. Leticia identificó como norma infringida el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"], aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo) ["RIRPF"].

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 9 de octubre de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 13 de marzo de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio [LJCA]), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" 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 norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 9 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. 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 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ."

Añadiéndose en dicho auto que "la cuestión ha sido ya resuelta por la Sección Segunda de esta Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo en la sentencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dictada el 29 de enero de 2020 en el RCA/4258/2018: ES:TS:2020:211 , en un sentido coincidente al que aquí propugna la parte recurrente" .

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de doña Leticia interpuso el recurso de casación mediante escrito de 6 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En el escrito de interposición, la parte recurrente desarrolla los motivos por los que considera infringidos los preceptos que ya señaló en su escrito de preparación del recurso, y también alega la falta de jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo aplicable a este caso. Finalmente realiza un resumen de las pretensiones que deduce y los pronunciamientos que solicita, y que son los que se transcriben:

" Se solicita, en consecuencia, se dicta sentencia con los siguientes pronunciamientos:



1) Que la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, respecto a 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 corresponde a la empresa empleadora y no a su empleada.

2) Que no se puede alterar esta carga de la prueba en el caso de la recurrente, ya que fue requerida como persona natural y con ocasión de la comprobación de su impuesto de la renta de las personas físicas, sin advertirle que su condición profesional dentro de la empresa la situaba en una condición más exigente, careciendo, en cualquier caso, de facultad de decisión en cuanto a la organización de la actividad de la entidad para la que trabaja." (págs. 6-7)

Termina suplicando a la Sala " dicte en su día Sentencia que case y anule la Sentencia recurrida y se pronuncie de conformidad con los motivos del presente recurso, anulando y dejando sin efecto las **liquidaciones de I.R.P.F.** de la demandante, **correspondientes a los años 2011, 2012 y 2013** y el derecho al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas con los intereses que correspondan . "

QUINTO.- Oposición al recurso de casación del demandado en la instancia.

El abogado del Estado se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 31 de agosto de 2020, que observa los requisitos legales.

En dicho escrito, tras recordar cuál es la cuestión casacional objetiva planteada en el auto de admisión del recurso, así como los antecedentes de hecho, manifiesta que este caso "presenta diferencias con el resuelto por esa Sala y Sección en la STS de 29-1-2020 (RCA 4258/2018)".

Argumenta el abogado del Estado que "en el caso de la STS de 29-1-2020, se considera fundamental por la Sala que se impusiera al recurrente la carga de probar la realidad de los desplazamientos y su vinculación con el desarrollo de la actividad. La STS entiende que es al empleador al que debe la Administración exigir dicha prueba y, aunque admite la vigencia del principio de facilidad probatoria, no se pronuncia sobre el caso, que aquí nos ocupa, de un directivo de la empresa, competente para certificar los mismos gastos que se discuten. No obstante, a "sensu contrario" cabe entender que esta circunstancia puede ser significativa, puesto que la STS descarta la relevancia de que, en su caso, el recurrente fuera socio-trabajador de la empresa, porque no se justificó en ese supuesto de ningún modo que por esa condición tuviera más fácil acceso a la documentación. En el caso que ahora analizamos sin embargo, esta circunstancia quedó perfectamente acreditada pues el TEARG hizo constar y la STSJG lo reproduce que "la demandante, directora del departamento de contabilidad de la empresa pagadora, aporta los certificados de retenciones, informes de gastos con fecha, descripción categoría, costo, moneda, tasa y total, que ella misma firma con el sello de la empresa demandante, así como los recibís y las nóminas"., por lo tanto " Lo que ocurrió en este supuesto, se reitera, no es que se impusiera al trabajador la carga de probar datos o extremos que ya estaban en poder de la Administración o que esta podía recabar fácilmente del empleador sino que, al valorar la prueba aportada, sin que nada hiciera pensar que existía alguna prueba más, se consideró insuficiente para aceptar como reales y vinculados a la actividad laboral, los gastos afirmados por la empresa, considerándose significativa, como sin duda lo es, la identidad entre la firmante por la empresa de los certificados y la propia trabajadora afectada, junto a la ausencia de facturas o cualquier otro documento externo. La Administración realizó pues en el caso una valoración razonable de la prueba, que el TSJ de Galicia avaló y que llevó a concluir que las cantidades cobradas como dietas no eran en realidad tales. Por tanto, no hubo aquí un problema de indebida imposición de carga de la prueba sino de no aceptación por la Administración de la prueba aportada". (págs. 6-7).

Concluye su oposición solicitando "la estimación del recurso con anulación de la sentencia y de los actos administrativos impugnados. Invoca la STS de 29-1-2020 y razona, a partir de la misma y de la STS 954/2020, de 18-5-2020 , que la carga de la prueba en el supuesto, correspondía a la empresa pagadora de las dietas y que ello no se puede alterar aunque fuese directora de contabilidad de la empresa, firmante de los justificantes aportados por ella, puesto que fue requerida como persona natural sin advertirle de que su condición profesional en la empresa la situaba en una condición más exigente.

Frente a lo anterior, ya se han expuesto las razones por las que, a juicio de esta representación, no procede en este supuesto reproducir el fallo de la STS de 29-1-2020 , de modo que, sin perjuicio de que la carga de la prueba correspondiese en el caso a la Administración, esta fue satisfecha. También se ha indicado ya que no era necesario en este supuesto un nuevo requerimiento a la empresa, ni al trabajador tampoco, de documentación alguna, con advertencia de ningún tipo, pues la Administración, como luego el TEAR y el TSJ no solicitaron al trabajador documentación que podían recabar de la empresa. Simplemente, a la vista de la documentación aportada, constatada la inexistencia de ninguna otra, la consideraron razonablemente insuficiente para acreditar la realidad de los gastos. En definitiva, si las cantidades que cobran los trabajadores por dietas no están sujetas



a IRPF, es porque su finalidad es compensarles por gastos que han tenido que realizar por razón de su actividad laboral, lo que presupone la realidad de dichos gastos. Si los gastos no existen, no puede admitirse el cobro de dietas no sujetas pues ello sería tanto como admitir que una parte del salario quede exenta del pago de impuestos. La misma STS de 29-1-2020 declaró, como se ha dicho 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". Esta sentencia además, al sentar doctrina sobre la carga de la prueba la refiere, expresamente a "la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención".

Por tanto, respecto de las pretensiones deducidas de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

Y, en relación con la cuestión doctrinal planteada en el Auto de admisión, vistas las pretensiones de la recurrente, propugnamos que la doctrina sentada en la Sentencia testigo de 29-1-2020 y otras posteriores, se complete en el sentido de hacer constar que no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción a 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, si bien:

-No es preciso ulterior requerimiento al empleador cuando conste ya aportada la documentación de que éste dispone.

-Ello no obsta al derecho de la Administración de valorar libremente la prueba recibida y,

-En todo caso, es necesario para la no sujeción de las cantidades percibidas como gastos de desplazamiento y manutención, que quede acreditada su realidad."

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 9 de septiembre de 2020, de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 LJCA, la Sala acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 11 de septiembre de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguillo Avilés, fijándose como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 1 de diciembre de 2020, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID- 19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 13 de marzo de 2020, es la que reproducimos a continuación:

" 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."

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

" el artículo 9 Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. 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 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ."

En relación con dicha cuestión, 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, en que se dilucidaban cuestiones semejantes a las aquí planteadas, y donde también son comunes las interrogantes que nos suscitan los respectivos autos de admisión a los que debemos dar respuesta. Procede, por tanto, una remisión *in toto* a lo razonado y decidido en la expresada sentencia, dada la sustancial identidad de razón entre ambos asuntos.

**SEGUNDO.- Remisión a la sentencia núm. 96/2020, de 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018 .**

Elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica exigen reiterar aquí los razonamientos y la conclusión que se extrajo en la citada sentencia, mediante la transcripción literal e íntegra de su fundamentación jurídica:

" **TERCERO.- Sobre la doctrina de la carga de la prueba.**

Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto, el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como "el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

De no lograrse vencer las incertidumbres sobre los hechos, es el ordenamiento jurídico el que prevé explícita o implícitamente las reglas cuya aplicación determina la parte que ha de resultar perjudicada. Se trata de ius cogens, indisponible para las partes. Con carácter general el principio básico es que al actor le corresponde probar los hechos constitutivos de su pretensión y al demandado los hechos impeditivos, extintivos o excluyentes, aunque dicho principio se atempera con principios tales como la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes, declarando la jurisprudencia que "El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra..." o que "el onus probandi se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba".

Lo que trasladado al ámbito tributario se traduce, art. 105 de la LGT , en que cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen; esto es, la Administración, la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario, las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, a lo que cabe añadir la matización que toma carta de naturaleza en la jurisprudencia de que se desplaza la carga de la prueba a la Administración cuando esta dispone de los medios necesarios, que no están al alcance del sujeto pasivo.

CUARTO. - Plasmación de la doctrina de la carga de la prueba en el caso que nos ocupa.

Conforme a lo dispuesto en el art. 17.1.d) de la LIRPF , en relación con el art. 9 del RIRPF , se comprende dentro del concepto de rendimientos íntegros de trabajo sujetos al impuesto, aparte de otros, "Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan". Esto es, con carácter general se prevé que dietas y asignaciones para resarcir los gastos de locomoción, de manutención y de estancia 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 en que este tiene en el desarrollo de su trabajo cuando concurren una serie de requisitos y dentro de los límites cuantitativos contemplados reglamentariamente.

En lo que respecta a los gastos de manutención - en otros como en locomoción se exige factura o documento equivalente o justificación-, que constituyen el núcleo del debate, los requisitos previstos reglamentariamente se concretan en desarrollo del trabajo personal en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, considerándose gastos normales de manutención -y estancias, que deben justificarse- en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, cuando no se pernocte en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, y dentro del territorio español, los que no excedan de 26,67 euros -los que excedan, claro está, y así se dispone reglamentariamente, están sujetos al gravamen como rendimientos de trabajo y al sistema de retenciones-. Debiendo el pagador acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, como mandata el art. 9 del RIRPF .

Aplicando las reglas sobre la carga de la prueba modelada jurisprudencialmente, anteriormente vistas, en principio, le corresponde al contribuyente acreditar las circunstancias determinantes de la no sujeción. Pero es necesario hacer una precisión, cual es de que estamos hablando de una relación, como no puede ser de otro modo, entre obligado tributario, en este caso contribuyente de IPRF, y Administración Tributaria, y es en esta relación en la que tiene cabida las reglas de la carga de la prueba a la que venimos refiriendo, en el sentido, de



que es una de estas dos partes que conforman la citada relación a la que va a corresponder la prueba de que los gastos por manutención están o no sujetos. El pagador, respecto de esta relación, en puridad resulta un extraño, sin perjuicio del papel que normativamente se le va a asignar en el juego de la carga de la prueba.

En definitiva, las reglas sobre la carga de la prueba, tanto en su regla general, como en las matizaciones o excepciones vistas, deben necesariamente vincularse a la concreta relación tributaria y a las obligaciones que asumen las partes. Existe, por un lado, una obligación tributaria principal entre contribuyente, sujeto pasivo por IRPF y Administración 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 acriticamente los datos aportados por el contribuyente, y que ha de servir con objetividad los intereses generales, art. 103.1 CE, ante una regulación del sistema de retenciones, que procura el acopio y traslado previamente a la Administración de todos los datos para concluir sobre si determinadas dietas y asignaciones están o no sujetas al gravamen, la que asume, por la facilidad probatoria y disponibilidad de los datos aportados por el retenedor, la carga de la prueba. No le basta, pues, a la Administración con estar inactiva -siempre en el caso de que se hayan cumplido por pagador y contribuyente las obligaciones formales que les incumben, en tanto que en otro caso el principio general de la carga de la prueba no se



vería alterado, puesto que tales circunstancias conllevan que decaiga la disponibilidad y facilidad de la prueba de la Administración-. Al contribuyente no le puede exigir la aportación de datos que ya deben constarle documentalmente a la propia Administración. Es el retenedor-pagador al que legalmente se le impone los deberes formales vistos, que conlleva que la Administración posea todos los datos al efecto sobre dietas y asignaciones pagadas a los trabajadores del empleador; sin que la Administración pueda hacer recaer sobre el contribuyente un deber que le resulta ajeno, pues por mandato legal se le impone al retenedor-pagador, como se ha visto, al que conforme, art. 9 del RIRPF, además, le corresponde "acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo".

Dicho lo anterior la cuestión con interés casacional tal y como se formula por la Sección Primera, precisa de cierta matización; recordemos que el tenor de la cuestión es "Establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo en la base imponible del IRPF"; dado el objeto del debate, pues no puede obviarse que lo que se dilucida es si determinadas cantidades por dietas o asignaciones, en este caso sólo por manutención, percibidas por el contribuyente están o no sujetas conforme dispone el art. 17 de la LIRPF en relación con los requisitos y cuantía que prevé el art. 9 del RIRPF, se incardina dentro de lo que es la relación tributaria principal entre el contribuyente y la Administración Tributaria, de suerte que determinar si las cantidades percibidas por manutención están o no sujetas y por tanto susceptible de ser gravada es una cuestión que afecta a los sujetos de la relación tributaria en exclusividad, y por ende, la acreditación de la concurrencia o no de los requisitos previstos en el art. 9 del RIRPF para excluir o no dichas dietas y asignaciones del gravamen le corresponde a los sujetos de la relación tributaria principal. Lo dicho anteriormente, en cuanto a la carga de la prueba y a cuál de las partes correspondía asumirla, debe entenderse en el contexto que se ha delimitado en función del debate suscitado y de las pretensiones de las partes, que en este se concretan en el interés del contribuyente de excluir del gravamen las asignaciones percibidas por manutención y en el interés de la Administración de sujetar a gravamen dichas sumas; en otras palabras, resulta un debate falso centrar la cuestión en la determinación de si la carga de la prueba de la sujeción de las retribuciones que han sido declaradas por el pagador como dietas exceptuadas de gravamen corresponde a este o al perceptor de las mismas, puesto que el debate a considerar es a quién le corresponde la carga de la prueba de la sujeción de dichas cantidades o al sujeto pasivo del impuesto o a la Administración Tributaria.

Pues bien, en el citado contexto, conforme a los razonamientos anteriormente realizados, corresponde a la Administración la carga de la prueba dirigida a acreditar la sujeción de dichas asignaciones -siempre que se haya cumplimentado por retenedor y perceptor los deberes formales a los que vienen obligados-; que pasa, entre otras circunstancias, por acreditar la inexistencia del desplazamiento o que este se debió a una razón o motivo ajeno a la actividad económica o trabajo que se presta -lo cual resulta de suma facilidad para la Administración, en tanto que, en su poder deben estar la totalidad de los documentos al efecto, le basta con el simple cotejo de los documentos en su poder con la acreditación que le corresponde al pagador, sin perjuicio de que se pueda valer de cuantos medios de prueba se autorizan-

Es el reglamento el que advierte, como se ha dejado dicho, que es el pagador el que debe acreditar el día y lugar del desplazamiento, en definitiva, su realidad, así como su razón o motivo, esto es su vinculación con la relación laboral de la que se obtiene los rendimientos. Por tanto, no pudiendo exigir la Administración al contribuyente documentos que ya estén en su posesión -ni aquellos respecto de gastos que no precisan justificación conforme al art. 9 del reglamento-, y haciendo recaer normativamente el deber del pagador de acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo, a estos efectos el contribuyente no asume más deber que cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por la empresa, que de no resultar suficientes para la Administración para discernir sobre la sujeción o no de asignaciones y dietas deberá dirigirse al empleador para hacer prueba sobre dichos extremos a los efectos de la exclusión prevista en el art. 17 de la LIRPF, pues es al pagador al que se le impone reglamentariamente dicho deber. Todo ello en el buen entendimiento que siendo necesaria en todo caso la intervención del pagador para dicha acreditación, que supone en definitiva acreditar la realidad del desplazamiento, de no alcanzarse dicho objetivo por imposibilidad o insuficiencia de la acreditación, en modo alguno queda perjudicado el derecho del contribuyente de valerse de cuantos medios probatorios se autorizan legalmente para hacer prueba sobre dichos extremos; y sin perjuicio de que habiéndose producido la acreditación por parte del pagador de día y lugar del desplazamiento y de su razón o motivo, esto es acreditada la realidad del desplazamiento, se perjudique el derecho de la Administración de determinar si estamos o no ante gastos o asignaciones excluidos, en tanto que el fundamento y fin de la exclusión no es otro que cubrir los gastos que el trabajador-perceptor tiene necesidad de hacer en el desarrollo de su actividad laboral, lo que exige la correlación entre gastos necesarios y desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad.



Hechas las anteriores matizaciones, ha de concluirse que no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

QUINTO.- Resolución de la controversia conforme a los antecedentes obrantes.

Cabe insistir en que la doctrina de la carga de la prueba opera en cuanto no existe prueba sobre los presupuestos fácticos.

En el caso que nos ocupa, procede examinar primero si hubo prueba suficiente a fin de determinar la sujeción o no de las asignaciones por manutención devengados a favor del recurrente; y en caso negativo o de persistir las dudas, entonces sí, procede la aplicación de las reglas de la carga de la prueba, con las matizaciones antes referidas.

Como se refleja en el auto de admisión la sentencia de instancia resuelve el caso concreto remitiéndose a lo resuelto en la sentencia 595/2017, de 20 de diciembre, considerando que el actor ostenta la condición de responsable de administración y gestión de la entidad y la documentación aportada es la misma en ambos procedimientos. (...) Pues bien la sentencia de referencia recoge que el recurrente es socio trabajador de la cooperativa SEGRARO y desenvuelve su labor como veterinario y acude a las granjas de vacuno y percibe 26,67 euros/día para manutención, utiliza vehículos de la cooperativa por lo que no se genera gastos por los desplazamientos y sostiene que en todo caso la acreditación de los desplazamientos corresponde a la cooperativa presentar los documentos a propósito; sin solución de continuidad se remite a otras sentencias para solventar la cuestión nuclear de a quién corresponde la carga de acreditar las ayudas del gasto, hablando la ley del pagador. En definitiva, viene a confirmar la resolución del TEAR objeto del recurso contencioso administrativo, en base a sentencias que considera enjuicia un caso semejante, pero en las que existe importantes matizaciones fácticas como se recoge en la resolución del TEAR, inspirada en lo recogido en las liquidaciones giradas.

La resolución del TEAR, grosso modo, parte de la alegación de que el recurrente es responsable de administración de SEGRARO, supervisando la contabilidad y la fiscalidad de la entidad, así como llevando el control de la facturación y tesorería, realizando la cooperativa labores de gestión y administración para Xesga. Considera el TEAR que el obligado tributario no ha acreditado cuál es su centro de trabajo, siendo responsable de administración; aporta una relación de supuestos viajes a la entidad Xesga, que tiene su domicilio social en Ames y que es el mismo que la entidad que satisface sus rendimientos; no se aporta documento que acredite su jornada laboral de trabajo y las horas en las que se desarrolla el servicio, sin que haya acreditado que no es posible realizar sus comidas en su domicilio o residencia habitual, limitándose la empresa a multiplicar el número de días laborables para el trabajador por el máximo permitido de dietas, sin tener en cuenta las características particulares de cada desplazamiento; en algún caso el desplazamiento no dista más de 20 kms. del domicilio de la entidad pagadora, por lo que no ha quedado acreditado que sea necesario realizar las comidas habituales fuera de su domicilio. Señala que el contribuyente no presenta nuevas pruebas para acreditar la procedencia de la exención, y si bien no se exige justificante de la cuantía de los gastos de manutención, sin que se pruebe la necesidad de realizar las comidas principales fuera de casa. Añade que en relación a las pruebas aportadas son todas documentos privados elaborados por la propia entidad que no hacen prueba frente a terceros si no están avalados por soportes documentales correspondientes y acreditativos de la realidad y razón o motivo de los mismos.

Estos razonamientos como se ha indicado, los toma de las liquidaciones provisionales confeccionadas por la Administración Tributaria, de semejante contenido. En lo que ahora interesa, destacar que el examen y valoración de la prueba resulta parcial y analítico, siendo realmente importante la conclusión a la que le conduce los datos con los que cuenta, "el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni que por razones de horario y jornada laboral y no ha podido realizar sus comidas habituales en lugar de residencia habitual". Esto es, hace recaer sobre el contribuyente la prueba de la realidad del desplazamiento y la vinculación del desplazamiento con el desarrollo de la actividad.

Pues bien, aparte de exigirle al contribuyente la acreditación de circunstancias al margen de las que el reglamento exige justificar, hemos de remitirnos a lo dicho anteriormente para resolver el supuesto que nos ocupa. Prescindiendo del caso concreto, en general, la prueba de la no sujeción corresponde acreditarla al contribuyente. Pero descendiendo al caso concreto que nos ocupa, se debe alterar la regla general de la carga de la prueba, puesto que conforme a las obligaciones formales legalmente impuestas al retenedor-pagador y el deber de declaración del contribuyente, la Administración debe tener en su poder la totalidad de los datos necesarios para determinar si deben ser o no excluidos dichos gastos de manutención y por ende a la misma corresponde probar la exclusión en base a los principios de facilidad y disponibilidad de la prueba. En el caso presente, la



Administración no podía recabar del contribuyente aquellos documentos y, con ellos, los datos que obraban ya en su poder; y cuando llega a la conclusión de que el contribuyente no ha acreditado la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del desplazamiento, en los términos vistos, conculca el art. 9 del RIRPF, puesto que debió dirigirse al efecto al pagador, pues no corresponde al empleado probar la realidad de los desplazamientos y los motivos o razón de los gastos de manutención, y la Administración para su acreditación debió dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar la realidad de que las cantidades abonadas al empleado por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, motivado o por razón del desarrollo de su actividad laboral. Lo cual debe llevarnos a estimar el recurso de casación.

En la sentencia de instancia, se deja constancia de la condición de socio-trabajador del contribuyente, con carácter general sin concretar su grado de participación o relación. Con referencia a otros pronunciamientos señala que ello le facilita el acceso a la documentación y que correspondía al recurrente en su condición de socio-trabajador la carga de probar si las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser cualificadas como ayudas de gastos. Ciertamente tal y como se hace constar y sin un análisis suficiente y adecuado, este dato en nada altera lo dicho hasta ahora. Ciertamente si hemos puesto el acento en que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, esto es, si se condiciona la distribución de la carga de la prueba en los supuestos de facilidad o disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho, puede resultar absolutamente relevante en cuanto a la alteración de las reglas de la carga de la prueba que en razón de la posición que el socio-trabajador, o en este caso cooperativista-trabajador, ocupe en el entramado empresarial, pero ello exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados del que por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador derive los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente. En este caso, como se ha dicho, se deja constancia del crudo dato, sin justificar dicha disponibilidad o facilidad".

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

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de Doña Leticia contra la sentencia de 17 de julio de 2019, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, aquí recurrida, que ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en nuestra sentencia núm. 96/2020, de 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018.

El abogado del Estado hace un gran esfuerzo argumental por singularizar este caso, calificando a la actora como directiva de la empresa. La propia sentencia impugnada, como hemos visto, destaca que "resulta claro que ostentando la actora la dirección del departamento de contabilidad fácilmente puede acceder a la documentación instada".

No obstante, optamos por mantener nuestro criterio porque (i) no se puede equiparar a un contable con un socio o administrador de la empresa; (ii) no consta que la recurrente fuera requerida como contable, sino como un trabajador más y con ocasión de la comprobación de su IRPF; y (iii), en cualquier caso, no se ha demostrado que la Sra. Leticia tenga facultad de decisión en cuanto a la organización de la actividad de la empresa para la que trabaja.

Lo señalado implica asimismo la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de Doña Leticia .

CUARTO.- Pronunciamiento sobre 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, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

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

PRIMERO.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo, por remisión al fundamento jurídico cuarto *in fine* de la sentencia núm. 96/2020, 29 de enero, dictada en el recurso de casación núm. 4258/2018 .



SEGUNDO.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por Doña Leticia , contra la sentencia de fecha 17 de julio de 2019, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sentencia que se casa y anula.

TERCERO.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 15783/2018 dirigido contra la resolución de 26 de abril de 2018 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, desestimatoria de la reclamación núm. NUM000 y acumuladas, presentadas contra los correspondientes acuerdos de la Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de A Coruña, relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2011, 2012, 2013 y 2014; resolución y acuerdo administrativo que se anulan.

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

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Dª. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.