



Roj: **STS 3789/2025 - ECLI:ES:TS:2025:3789**

Id Cendoj: **28079130032025100152**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **21/07/2025**

Nº de Recurso: **8637/2021**

Nº de Resolución: **1067/2025**

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

Ponente: **JUAN PEDRO QUINTANA CARRETERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 18360/2021,**  
**ATS 1067/2023,**  
**STS 3789/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

##### **Sentencia núm. 1.067/2025**

Fecha de sentencia: 21/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8637/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/07/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 003

Transcrito por: tmrf

Nota:

R. CASACION núm.: 8637/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 003

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

##### **Sentencia núm. 1067/2025**

Excmas. Sras. y Excmos. Sres.

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruza, presidente

D. Eduardo Calvo Rojas

D. José Luis Gil Ibáñez

D.<sup>a</sup> Berta María Santillán Pedrosa

D. Juan Pedro Quintana Carretero

D.<sup>a</sup> Pilar Cancer Minchot

En Madrid, a 21 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 8637/2021 interpuesto por Doña Virtudes, representada por el procurador D. Mauricio Gordillo Cañas y defendida por el letrado D. Bartolomé Jurado Luque, contra la Sentencia de fecha 14 de octubre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo nº 557/2019.

Se ha personado como parte recurrida la Tesorería General de la Seguridad Social, representada por el Letrado de la Administración de la Seguridad Social.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.**-D.<sup>a</sup> Virtudes interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 13 de junio de 2019, de la Dirección Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución de 22 de febrero de 2019, por la que se confirma y eleva a definitiva el acta de liquidación.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede en Sevilla dictó Sentencia de fecha 14 de octubre de 2021 en el recurso contencioso-administrativo n. 557/2019, cuyo fallo dice literalmente:

*«Que debemos desestimar y desestimamos el recurso interpuesto contra la resolución que se recoge en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la que confirmamos por ser acorde con el Orden Jurídico. Condena en costas en los términos expuestos. Con certificación de esta sentencia, devuélvase el expediente al lugar de procedencia.».*

La Sala de instancia fundamenta la decisión, con base en la exposición de las siguientes consideraciones jurídicas:

*«TERCERO.- La Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, disponía en su art 109.2.a ) que se excluyen de la base de cotización las dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan. Por su parte, el Real Decreto 2064/1995, en la redacción establecida por el Real Decreto 1890/999, de 10 de diciembre, establece en su art 23.2 la no computación en la base de cotización de los siguientes conceptos: A) dietas y asignaciones para gastos de viaje, gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto. A efectos de exclusión en la base de cotización a la Seguridad Social, únicamente tendrán la consideración de dietas y asignaciones para gastos de viaje las cantidades destinadas por el empresario a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengados por gastos en municipio distinto del lugar de trabajo habitual del trabajador y del que constituya su residencia.*

*Como se infiere de la normativa expuesta, para que las dietas sean excluidas de las bases de cotización es necesario el desplazamiento a centro distinto al habitual de trabajo y al de residencia, pero no puede incluirse dentro del concepto de dieta el desplazamiento del domicilio al centro de trabajo porque no coincida el lugar de domicilio con el lugar del centro de trabajo. Igualmente el concepto de dieta es incompatible con el contrato temporal o servicio determinado, en los que el desplazamiento que puede existir no origina derecho a dietas al no tratarse de un desplazamiento temporal del centro de trabajo habitual a otro distinto sino que los empleados son contratados desde el inicio para ejecutar sus trabajos en una obra o en varias sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente como no sea el de la propia obra específicamente determinada para la que se le ha contratado, cual es el caso, como resulta de los contratos aportados.*

*En cuanto al plus de transporte urbano debe tenerse en cuenta que con anterioridad al 21 de diciembre de 2013, quedaba exento de cotización, a tenor de lo dispuesto en el art. 109.2, apartado c), del Real Decreto Legislativo*



1/1994, en el que se establecía. no se computarán en la base de cotización los pluses de transporte urbano y de distancia por desplazamiento del trabajador desde su domicilio al centro de trabajo habitual, en la cuantía y con el alcance que reglamentaria se establezca".

El Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, expresaba en su art. 23.1 c) lo que sigue: "A efectos de su exclusión en la base de cotización, se reputarán pluses de transporte urbano y de distancia o equivalentes las cantidades que deban abonarse o resarcirse al trabajador o asimilado por su desplazamiento desde el lugar de residencia hasta el centro de habitual de trabajo y a la inversa. En todo caso, estos pluses que a efectos de cotización únicamente necesitarán justificación cuando estén estipulados individualmente en contratos de trabajo, quedarán excluidos de la base de cotización siempre que su cuantía no exceda en su conjunto del 20% del IPREM mensual vigente en el momento del devengo, sin incluir la parte correspondiente pagas extraordinarias.

El Real Decreto Ley 16/2013, de 20 de diciembre, dio una nueva redacción al art. 109.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, sin que el concepto de transporte deba o pueda excluirse de la base de cotización, ni total ni parcialmente, de ahí, que desde la entrada en vigor -21/12/2013- de la nueva redacción, el plus de transporte es cotizable en su totalidad.

Actualmente el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, en su art. 147.2 b) dispone: Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:

b) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no comprendidos en el apartado anterior, así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

CUARTO.- Debe considerarse que la calificación como cotizables o no, de determinados conceptos, no puede quedar al arbitrio de la empresa, o de los eventuales acuerdos de esta con los trabajadores, pues nos hallamos ante preceptos de ius cogens condicionados a la demostración de que se cumplan las condiciones legales determinantes de las exclusiones que puedan proceder de manera excepcional, por lo que el simple hecho de denominar a una parte del salario con el nombre de dietas en las mensualidades ordinarias no conlleva necesariamente su válida exclusión de la cotización. En este sentido un criterio jurisprudencial consolidado preconiza que el carácter de un concepto retributivo no depende de la denominación que le hubieran dado las partes sino de su verdadera naturaleza ( STS de 14 de mayo de 1991 ), conclusión que se traslada también respecto de los contratos, cuyo régimen jurídico es el que se infiere de su verdadera naturaleza y no de la denominación que las partes le han dado, con los efectos que se derivan de su permanencia, conversión o causa de extinción, señalados en la jurisprudencia ( SSTs de 10 de mayo de 1993, 5 de julio de 1994, 30 de enero y 20 de febrero de 1995 ), pronunciamientos que deben completarse con los existentes a propósito de la correcta utilización de los contratos para obra o servicio determinado, que no pueden concertarse para realizar la actividad normal y permanente de la empresa, ya que esta debe ser atendida con trabajadores fijos ( STS de 21 de abril de 1988 ).

Asimismo en materia de retribuciones extra salariales, rige la presunción iuris tantum de que lo que percibe el trabajador del empresario en contraprestación al trabajo realizado es salario ( SSTs de 21 de mayo y 6 de julio de 1996, 27 de febrero, 17 y 27 de abril de 1998 ), siguiendo la misma norma general, en relación con la cotización de la seguridad social; sin que quepa extender analógicamente esos conceptos retributivos excluidos del artículo 109 mas allá de su tenor literal ( SSTs de 7 de junio y 2 de noviembre de 1989 y 30 de abril de 1994 ), pues ha de tenerse en cuenta el carácter oneroso del contrato de trabajo, que impide atribuir a las condiciones de empleo móviles altruistas o de liberalidad. En conclusión, sólo son conceptos extrasalariales "las indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral", habiendo declarado el Tribunal Supremo el carácter salarial de las remuneraciones cuando siendo la cantidad por gastos de locomoción fija, no se justifica adecuadamente el carácter indemnizatorio de esos gastos ( STS 11 de junio de 1996 ). Y en relación con ello, acerca del concepto de "dieta", la STS de 14 de mayo de 1991 afirma que "la dieta es una percepción económica, de naturaleza extrasalarial, que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempeñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo. El concepto de dieta lleva, pues, implícito el de desplazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro distinto", además de obedecer, tal y como se ha expuesto, a un carácter indemnizatorio, que en definitiva es lo que convierte a la dieta y a los gastos de locomoción en percepciones de carácter extrasalarial.

Cabe recordar que las actas extendidas por la Inspección de Trabajo y Seguridad Social gozan de la presunción iuris tantum de certeza, valor y fuerza probatoria, salvo prueba en contrario; presunción ésta basada en la imparcialidad y especialización que, en principio, debe reconocerse al funcionario público actuante, y que resulta

perfectamente compatible con el derecho fundamental a la presunción de inocencia consagrado en el art 24.2 CE, ya que la atribución a tales actos del carácter de prueba de cargo deja abierta la posibilidad de practicar prueba en contrario. Tal presunción queda limitada a los hechos que por su objetividad hubiera percibido directamente el inspector o controlador laboral, o a aquellos inmediatamente deducibles de los primeros o acreditados en virtud de medios de prueba referidos en la propia acta, sin que se reconozca la inicial infalibilidad o veracidad a las simples apreciaciones globales, juicios de valor o calificaciones jurídicas, y, por su misma naturaleza iuris tantum, cede y decae cuando se aportan pruebas acreditativas de la falta de correspondencia entre lo consignado en el acta y la realidad de los hechos. Esa presunción de certeza se funda "en la existencia de una actividad de comprobación realizada por órganos de la Administración de actuación especializada, en aras del interés público y con garantías encaminadas a asegurar la necesaria imparcialidad" ( STS de 5 de octubre y 26 de junio de 1997, por todas).

No se excluye así un control judicial de los medios empleados por el inspector para constatar que el contenido de las actas, de infracción o de liquidación, determinen "las circunstancias del caso" y los "datos" que hayan servido para su elaboración, cuyo detalle deviene imprescindible para conformar la base del valor probatorio de las actas inspectoras ( SSTS de 18 de diciembre de 1995, 19 de enero de 1996, 27 de mayo y 22 de julio de 1997, 4 de marzo de 1998, entre otras muchas). En consecuencia, tal presunción de certeza desplaza la carga de la prueba al administrado, de modo que es este quien debe acreditar que los hechos objeto de inspección no se ajustan a la realidad, por lo que debe concluirse que la carga de probar la naturaleza de las cantidades discutidas recae sobre la empresa.

QUINTO.- Esta Sala asume las consideraciones de la Inspección de Trabajo y de las resoluciones impugnadas en el sentido de que se han realizado desplazamientos por parte de los trabajadores de la empresa, lo que se acredita por volcado de tacógrafos, albaranes, gps, pero en modo alguno se justifica mediante medio de prueba alguno, la justificación de los gastos de los trabajadores en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería.

No está de más recordar la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prueba, así en sentencia de 29 de enero de 2020 (rec. de casación 4258/2018) expresó lo siguiente: " Como una constante jurisprudencia pone de manifiesto, el onus probandi no posee más alcance que determinar las consecuencias de la falta de prueba. Acreditados los hechos constitutivos del presupuesto fáctico, resulta irrelevante qué parte los probó. Por tanto, la doctrina de la carga de la prueba vale en tanto que el hecho necesitado de esclarecimiento no resulte probado, en cuyo caso, no habiéndose acreditado el mismo o persistiendo las dudas sobre la realidad fáctica necesitada de acreditación, las consecuencias desfavorables deben recaer sobre el llamado a asumir la carga de la prueba, esto es, se concibe la carga de la prueba como el imperativo del propio interés de las partes en lograr, a través de la prueba, el convencimiento del Tribunal acerca de la veracidad de las afirmaciones fácticas por ellas sostenidas o su fijación en la sentencia".

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

De modo más preciso y en relación con las empresas de transporte la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de diciembre de 2020 (rec. de casación 7698/2018) afirma como doctrina la siguiente: "1. Hecha la anterior precisión, se parte de la presunción de que es salario todo dinero que percibe un trabajador asalariado de su empresa, luego lo percibido integra la base de cotización. Ahora bien, si lo pagado es para compensarle o indemnizarle por los gastos de manutención y desplazamiento, ya no es salario sino dieta, por lo que no integra dicha base. Pues bien, es carga de la empresa probar que lo pagado responde a ese concepto compensatorio o indemnizatorio.

Por tanto y a los efectos del artículo 93.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741), se declara que la empresa de transportes debe justificar la realidad de un desplazamiento que constituya la ejecución de un contrato de transporte como objeto, social de la misma y por el que cotiza según CNAE. En consecuencia, la empresa debe justificar la realidad del viaje realizado conforme a su actividad mercantil de transporte, luego su origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje.

Y como complemento de la anterior doctrina casacional, justificada la realidad del desplazamiento, es cuando ya se aplica el régimen de justificación de los concretos gastos, y de ahí a lo regulado en la normativa citada en el RIRPF (RCL 2007, 664) referido al límite de la cuantía de la dieta que no se precisa justificación.

La anterior doctrina evidencia la necesidad de la justificación de los gastos que echaba de menos por la Inspección de Trabajo en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, sin que la parte actora los haya acreditado, ni en su caso los límites que con arreglo a la normativa tributaria no precisaran de justificación. Lo que no puede aceptarse es la postura de la parte actora que considera únicamente exigible la realidad del desplazamiento, pues si así se estimase, podría dar lugar a eventuales fraudes en perjuicio de los intereses públicos de la Administración.

La indicada tesis de la demanda de falta de prueba de la justificación de los gastos se intenta apoyar en El Convenio Colectivo del Transporte de Mercancías por Carretera de Córdoba. Interesa destacar al respecto que la referida normativa regula las relaciones laborales de la empresa y los trabajadores, sin que puedan vincular de manera alguna, cualquier tipo de pacto alcanzado en el seno de la indicada relación laboral a la Seguridad Social, cuya normativa como se ha podido comprobar contempla el concepto de dietas, como no integrantes de la base de cotización, siempre que se acrediten y demuestren en los términos que exige la referida normativa y la jurisprudencia que la interpreta.

En base a lo anteriormente expuesto procede la desestimación del recurso.

**SEXTO.**-Procede la condena en costas de la parte actora al haberse desestimado su pretensión, con la limitación de que por todos los conceptos no pueda reclamarse mayor cantidad de 1,000 euros.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,».

**SEGUNDO.**-Notificada a las partes la referida sentencia, por la representación procesal de D.ª Virtudes, se presentó escrito manifestando su intención de interponer recurso de casación. La Sala de instancia mediante auto de 2 de diciembre de 2021 tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala del Tribunal Supremo.

Recibidas las actuaciones en esta Sala del Tribunal Supremo, la Sección Primera (Sección de Admisión) dictó auto en fecha 26 de enero de 2023 por el que fue admitido a trámite el recurso, en el que, asimismo, se acuerda la remisión de las actuaciones a la Sección Cuarta.

En la parte dispositiva del auto de admisión se acuerda, en lo que ahora interesa, lo siguiente:

«1º) Admitir a trámite el presente recurso de casación preparado por la representación procesal de D.ª Virtudes, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestima el recurso nº 557/2019 contra la Resolución de 13-6-2019, de la Dirección Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra resolución de 22-1-2019, por la que se confirma y eleva a definitiva acta de liquidación.

2º) Precisar que las cuestiones en la que se entiende que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, es determinar: si las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, para quedar excluidas de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social, requieren, o no, prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación, los artículos 26 del Estatuto de los Trabajadores, 109.1 y 2.b) de la Ley General de la Seguridad Social de 1994, 147.1 y 2 b) del vigente Texto Refundido 8/2015, 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, y 9.3.a) 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. Todo ello, sin perjuicio de que la sentencia pueda extenderse a otras cuestiones y normas jurídicas si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA .».

**TERCERO.**-Mediante providencia de la Sección 4ª de fecha 1 de junio de 2023 se acuerda que, de conformidad con el acuerdo de la Presidencia de la Sala de fecha 30 de mayo de 2022, pasen las actuaciones a la Sección 3ª para que continúe en ésta la sustanciación del recurso de casación.

**CUARTO.**-Contra la sentencia antes reseñada la representación procesal de D.ª Virtudes interpone recurso de casación mediante escrito de fecha 5 de julio de 2023, en el que, tras exponer los antecedentes del caso, pasa a desarrollar los argumentos de impugnación que luego examinaremos; y termina el escrito solicitando que esta Sala dicte sentencia acogiendo las siguientes pretensiones:

«**SUPlico A LA SALA** que habiendo presentado este escrito, se sirva admitirlo, y, en su virtud, tenga por INTERPUESTO RECURSO DE CASACIÓN, en tiempo y forma, contra la *sentencia de 14 de octubre de 2021 dictada en procedimiento ordinario 557/2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía*; y, en su día y previos los trámites procedentes, dicte *Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida, estime plenamente la demanda formulada en el referido procedimiento en los términos interesados. Es de justicia.*».

**QUINTO.**-Mediante providencia de fecha 18 de septiembre de 2023 se tuvo por interpuesto el recurso formulado por la recurrente y se dio traslado a la parte recurrida para que pudiese formular su oposición.

**SEXTO.**-El Letrado de la Administración de la Seguridad Social, en representación procesal de la Tesorería General de la Seguridad Social formalizó su oposición al recurso mediante escrito de fecha 18 de octubre de 2023 en el que, tras desarrollar los argumentos en los que sustenta su oposición, a los que luego nos referiremos, termina solicitando que se dicte sentencia por la que se proceda a:

«**SUPlico A LA EXCMA. SALA** que tenga por presentado este escrito de impugnación al recurso de casación y en su virtud, por la resolución que en su día se dicte, se desestime íntegramente el recurso de casación declarando la conformidad a Derecho de la resolución dictada por la TGSS y, en su virtud, la sentencia.».

**SÉPTIMO.**-Mediante providencia de fecha 8 de noviembre de 2023 se acordó no haber lugar a la celebración de vista y quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo; y por providencia de fecha 9 de abril de 2025 se designó Magistrado Ponente al Excmo. Sr. D. Juan Pedro Quintana Carretero y se señaló este recurso para votación y fallo el 15 de julio de 2025, fecha en que tuvo lugar la deliberación y votación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

El presente recurso de casación lo interpone la representación de Doña Virtudes contra la Sentencia de fecha 14 de octubre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo nº 557/2019, interpuesto contra la Resolución de 13 de junio de 2019, de la Dirección Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución de 22 de febrero de 2019, por la que se confirma y eleva a definitiva el acta de liquidación, procedente de acta de liquidación NUM000, por importe de 108.561,24 euros, por diferencia de cotizaciones en el periodo de junio de 2014 a mayo de 2018.

Para un adecuado análisis de las cuestiones debatidas, comenzaremos señalando que el acta de liquidación de cuotas, confirmada por las Resoluciones recurridas, comprende desde el mes de junio de 2014 hasta el mes de mayo de 2018; siendo aplicable hasta el mes de enero de 2016 el artículo 109.2.a) y b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio; y desde el mes enero de 2016 hasta el mes de mayo de 2018 el artículo 147.2.a) y b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

La controversia en la instancia ha girado en torno a las condiciones que deben reunir las dietas abonadas por las empresas transportistas para compensar los gastos de manutención y estancia soportados por el trabajador (conductores y similares) como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, para poder quedar excluidas de la base de cotización a la Seguridad Social, así como, en los casos en los que la empresa proceda a excluir de la base de cotización dichos abonos, sobre las exigencias a la empresa relativas a su justificación para gozar de tal exclusión.

En el antecedente primero hemos dejado reseñadas las razones que se exponen en la sentencia recurrida para fundamentar la desestimación del recurso.

No obstante, concretamos que la sentencia recurrida, en síntesis, por lo que ahora nos interesa, considera que la empresa debe justificar la realidad del viaje realizado conforme a su actividad mercantil de transporte -origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje- y, además, los gastos de los trabajadores en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, sin que baste con acreditar la realidad del desplazamiento, cuestión esta última sobre la que discrepan las partes.

Procede entonces que pasemos a examinar la cuestión suscitada en casación.

### SEGUNDO.- Planteamiento de la parte recurrente.

La representación procesal de la recurrente, doña Virtudes, tras transcribir la normativa que considera infringida [ artículo 109.2.a) y b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto

Legislativo 1/994; artículo 147.2.a) y b) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015; artículo 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre; artículo 26 del Estatuto de los Trabajadores; artículo 9.3.a) del Real Decreto 4396/2007 del Impuesto de la Renta de Personas Físicas] y reproducir parcialmente la STS num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (rec. 7692/2018), aduce los siguientes argumentos en sustento de su pretensión casacional:

Conforme declara la sentencia del Tribunal Supremo citada, la prueba de los desplazamientos basta para acreditar los gastos de manutención y estancia, sin que sea preciso demostrar la realidad de tales gastos, en tanto no superen el límite de la cuantía de la dieta que no precisa justificación, conforme al artículo 9.3.a) del Reglamento del Impuesto de la Renta de Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007.

Las cuantías de las dietas abonadas a los trabajadores y no cotizadas son las establecidas en los Convenios Colectivos del transporte por mercancías de la provincia de Córdoba durante el período objeto de las liquidaciones recurridas, que son inferiores a las exentas a efectos del I.R.P.F. por el artículo 9.A.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### **TERCERO.- Posicionamiento de la parte recurrida.**

El Letrado de la Administración de la Seguridad Social fundamenta su oposición al recurso aduciendo las siguientes razones:

En primer lugar, cita la doctrina establecida por las sentencias de esta Sala del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2021 (rec. 1735/2020) y de 14 de diciembre de 2020 (rec. 7692/2018).

En segundo lugar, expone los requisitos para la exclusión de la base de cotización del trabajador transportista de los conceptos por "dietas por manutención y estancia", que concreta del siguiente modo:

1. Prueba de "la realidad del gasto" por corresponderse por un servicio de transporte real (origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje).
2. Prueba, siempre y en todo caso, que lo abonado se corresponde con gastos por manutención derivados de desplazamientos distintos a los habituales que venga realizando el trabajador transportista en el desarrollo de su actividad en la empresa.
3. Y finalmente, la prueba del gasto previo realizado por el trabajador.

En consecuencia, entiende que la empresa debe justificar la prueba relativa al total del gasto ocasionado y la cuantía abonada, punto que quedó pendiente de analizar por la STS de 14 de diciembre de 2020 y sobre la que se ha admitido el presente recurso.

Y concluye en el siguiente sentido:

- Los requisitos que deben reunir las dietas para la exención de cotización, no concurren cuando el salario se incrementa de manera fija cada mes a razón de los días trabajados, al tratarse de desplazamientos consustanciales a la actividad laboral, como en el caso de los conductores por carretera -caso de autos-. En tal caso, debe prevalecer, en su íntegra cuantía, la presunción de la naturaleza salarial de todos los conceptos por los que se ha retribuido la actividad laboral.
- Las dietas abonadas por estas empresas a sus transportistas pudieran puntualmente quedar exentas de cotización, debe exigirse en tal caso la prueba relativa, no sólo de "la realidad del gasto" (su origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje), sino además la de su excepcionalidad por corresponderse con un desplazamiento temporal desde el lugar habitual del trabajo a otros distintos, debiendo matizarse o aclararse su doctrina recaída en la citada STS de 14 de diciembre de 2020, a la vista de lo declarado en la STS de 2 de octubre de 2021 para actividades móviles o itinerantes.
- Para que pueda aplicarse íntegramente la exención, la empresa se encuentra obligada a acreditar el gasto íntegramente ocasionado a fin de que puedan aplicarse los límites previstos en la normativa estatal reguladora del IRPF.

### **CUARTO.- Cuestión que reviste interés casacional: marco normativo y la jurisprudencia aplicables.**

Como hemos visto en el antecedente segundo, el auto de la Sección Primera de esta Sala de fecha 26 de enero de 2023 señala que la cuestión que reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar: si las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, para quedar excluidas de la base de cotización de

cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social, requieren, o no, prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador.

El auto identifica las normas jurídicas que han de ser objeto de interpretación: los artículos 26 del Estatuto de los Trabajadores, 109.1 y 2.b) de la Ley General de la Seguridad Social de 1994, 147.1 y 2 b) del vigente Texto Refundido 8/2015, 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, y 9.3.a) 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. Ello sin perjuicio -señala el propio auto- de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, conforme a lo dispuesto en el artículo 90.4 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa.

Planteado el debate casacional en los términos que acabamos de reseñar, exponemos a continuación el marco normativo y la jurisprudencia aplicable.

#### **A/ Marco normativo.**

El artículo 26 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aplicable al presente caso *ratione temporis*, cuyo texto es idéntico al artículo 26 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, vigente en la actualidad, dice:

«Artículo 26. Del salario.

1. Se considerará salario la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los períodos de descanso computables como de trabajo.

En ningún caso, incluidas las relaciones laborales de carácter especial a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, el salario en especie podrá superar el 30 por 100 de las percepciones salariales del trabajador, ni dar lugar a la minoración de la cuantía íntegra en dinero del salario mínimo interprofesional.

2. No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral, las prestaciones e indemnizaciones de la Seguridad Social y las indemnizaciones correspondientes a traslados, suspensiones o despidos.

3. Mediante la negociación colectiva o, en su defecto, el contrato individual, se determinará la estructura del salario, que deberá comprender el salario base, como retribución fijada por unidad de tiempo o de obra y, en su caso, complementos salariales fijados en función de circunstancias relativas a las condiciones personales del trabajador, al trabajo realizado o a la situación y resultados de la empresa, que se calcularán conforme a los criterios que a tal efecto se pacten. Igualmente se pactará el carácter consolidable o no de dichos complementos salariales, no teniendo el carácter de consolidables, salvo acuerdo en contrario, los que estén vinculados al puesto de trabajo o a la situación y resultados de la empresa.

4. Todas las cargas fiscales y de Seguridad Social a cargo del trabajador serán satisfechas por el mismo, siendo nulo todo pacto en contrario.

5. Operará la compensación y absorción cuando los salarios realmente abonados, en su conjunto y cómputo anual, sean más favorables para los trabajadores que los fijados en el orden normativo o convencional de referencia.».

El artículo 109.1 y 2.b) del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aplicable *ratione temporis* durante parte del periodo de cotización que nos ocupa, tiene contenido idéntico al del artículo 147.1 y 2 b) del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

El artículo 147.1 y 2 b) del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, establece:

«Artículo 147. Base de cotización.

1. La base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del Régimen General, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, tanto en metálico como en especie, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador o asimilado, o la que efectivamente perciba de ser esta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena.

*Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año.*

*Las percepciones correspondientes a vacaciones anuales devengadas y no disfrutadas y que sean retribuidas a la finalización de la relación laboral serán objeto de liquidación y cotización complementaria a la del mes de la extinción del contrato. La liquidación y cotización complementaria comprenderán los días de duración de las vacaciones, aun cuando alcancen también el siguiente mes natural o se inicie una nueva relación laboral durante los mismos, sin prorrateo alguno y con aplicación, en su caso, del tope máximo de cotización correspondiente al mes o meses que resulten afectados.*

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, serán aplicables las normas generales de cotización en los términos que reglamentariamente se determinen cuando, mediante ley o en ejecución de la misma, se establezca que la remuneración del trabajador debe incluir, conjuntamente con el salario, la parte proporcional correspondiente a las vacaciones devengadas.*

*2. Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:*

*a) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, cuando utilice medios de transporte público, siempre que el importe de dichos gastos se justifique mediante factura o documento equivalente.*

*b) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no comprendidos en el apartado anterior, así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.».*

El artículo 23.2.A) del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, dispone:

«Artículo 23. Base de cotización.

(...) 2. Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:

A) Los gastos de manutención y estancia, así como los gastos de locomoción, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, en los términos y en las cuantías siguientes:

*a) No se computarán en la base de cotización las cantidades destinadas por el empresario 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 trabajador y del que constituya su residencia, cuando los mismos se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo .*

*El exceso sobre los límites señalados en los apartados citados, se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.*

*Tampoco se computarán en la base de cotización los gastos de manutención, abonados o compensados por las empresas a trabajadores a ellas vinculados por relaciones laborales especiales, por desplazamientos fuera de la fábrica, taller, oficina o centro habitual de trabajo, para realizarlo en lugar distinto de este en diferente municipio, tanto si el empresario los satisface directamente como si resarce de ellos al trabajador, con los límites establecidos en el artículo 9.B) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*El exceso sobre los límites señalados en el citado artículo 9.B) se computará en la base de cotización a la Seguridad Social.».*

El artículo 9.A.3.a) 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 y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, prevé:

«Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

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.».*

## **B/ Jurisprudencia aplicable.**

La sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (Rec. 7692/2018), da respuesta la siguiente cuestión de interés casacional:

*«(...) determinar: si las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, para quedar excluidas de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social, requieren, o no, prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador.».*

Razona la sentencia y resuelve el recurso con arreglo a lo siguiente:

*«1. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, no es tanto juzgar si son dietas o sueldo lo que paga la empresa a sus conductores para compensarles por los gastos en que incurren en sus desplazamientos (manutención y estancia): cuestión sobre la que no hay duda jurídica.*

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

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

*(...)*

*1. Hecha la anterior precisión, se parte de la presunción de que es salario todo dinero que percibe un trabajador asalariado de su empresa, luego lo percibido integra la base de cotización. Ahora bien, si lo pagado es para compensarle o indemnizarle por los gastos de manutención y desplazamiento, ya no es salario sino dieta, por*

lo que no integra dicha base. Pues bien, es carga de la empresa probar que lo pagado responde a ese concepto compensatorio o indemnizatorio.

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

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

La sentencia de esta Sala se refiere a las dietas abonadas a sus conductores por una empresa dedicada al transporte de mercancías, dentro y fuera de la provincia de Málaga, y considera que la sentencia recurrida por válida la documental aportada por la mercantil pero sólo a efectos de probar la realidad de los desplazamientos.

La sentencia desestima el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Tesorería General de la Seguridad Social contra la sentencia de 19 de septiembre de 2018, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso contencioso-administrativo 558/2017, que había estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de 16 de octubre de 2017 desestimatoria del recurso de alzada de la Dirección Provincial de la Tesorería de la Seguridad Social en Málaga, interpuesto, a su vez, frente a la resolución de 18 de abril de 2017 procedente de acta de liquidación NUM001 por importe de 399.891,42 euros, por diferencia de cotizaciones en el periodo de agosto de 2012 a diciembre de 2015.

**QUINTO.- Criterio de la Sala sobre si la exclusión de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, requiere prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador.**

A) Antes de abordar la respuesta a la cuestión de interés casacional, conviene hacer una referencia resumida y clarificadora al régimen legal y reglamentario aplicable sobre el concepto de dieta como retribución extrasalarial excluida de la base de cotización de la Seguridad Social, antes transcrito completamente.

El artículo 26.1 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, al igual que el mismo artículo del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, considera salario:

*«(...) la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores, en dinero o en especie, por la prestación profesional de los servicios laborales por cuenta ajena, ya retribuyan el trabajo efectivo, cualquiera que sea la forma de remuneración, o los periodos de descanso computables como de trabajo».*

Esta Sala, en sentencias de 31 de mayo de 2021 (recurso 1036/2020) y 20 de octubre de 2021 (recurso 1735/2020) ha reconocido como presunción *iuris tantum* que todo lo que percibe el trabajador del empresario es salario que se conviene como contraprestación del trabajo realizado.

Como decimos, se presume que todo lo que percibe el trabajador es salario salvo prueba en contrario, dado que el carácter oneroso de los contratos de trabajo impide atribuir a las condiciones de empleo móviles altruistas o de liberalidad.

No obstante, la dieta es uno de los conceptos extrasalariales contemplados en el apartado 2 del citado artículo 26 (ET), que dispone: *«No tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral (...)»*

Constituyen dieta las cantidades satisfechas al trabajador con la finalidad de compensar los gastos por desempeñar de modo temporal sus cometidos laborales por cuenta de la empresa fuera del centro o lugar de trabajo y del que constituya su residencia.

El artículo 109.1 del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, y el artículo 147.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social establecen, como principio general, que la base de cotización a la Seguridad Social estará constituida *«por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación»*, que con carácter mensual tenga derecho a percibir el trabajador.

Pero precisamente por su carácter indemnizatorio o de compensación de gastos, los mismos preceptos legales, en su apartado 2, letra b), excluyen las dietas de la base de cotización a la Seguridad Social.

Disponen, en efecto, que:

*«Únicamente no se computaran en la base de cotización los siguientes conceptos:*

*(...)*

*b) Las asignaciones para gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, no comprendidos en el apartado anterior, así como para gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.».*

El anterior régimen sobre lo que constituye base de cotización a la Seguridad Social se reitera en el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, que en su artículo 23.1.b) dispone, como regla general:

*«A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los importes que excedan de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.».*

Si bien, el artículo 23.2 del citado RD 2064/1995 añade que: *«Únicamente no se computarán en la base de cotización los siguientes conceptos:*

*a) No se computarán en la base de cotización las cantidades destinadas por el empresario 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 trabajador y del que constituya su residencia, cuando los mismos se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.».*

Asimismo, por lo que atañe a las dietas, conforme declaramos en nuestra sentencia de 20 de octubre de 2021 (rec. 1735/2020):

*«Con carácter general, la jurisprudencia ha señalado sobre el concepto y naturaleza de las dietas y la carga de la prueba para su justificación una serie de criterios, de los que cabe ahora destacar:*

- Se presume que todo lo que percibe el trabajador es salario salvo prueba en contrario.*
- La calificación como cotizables o no, de determinados conceptos, no puede quedar al arbitrio de la empresa, o de los eventuales acuerdos de esta con los trabajadores.*
- El carácter de un concepto retributivo no depende de la denominación que le hubieran dado las partes sino de su verdadera naturaleza.*
- En materia de retribuciones extra salariales, rige la presunción iuris tantum de que lo que percibe el trabajador del empresario en contraprestación al trabajo realizado es salario.*
- Sólo son conceptos extrasalariales las indemnizaciones o suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral.*
- La dieta es una percepción económica, de naturaleza extrasalarial, que tiene por finalidad compensar al trabajador de los gastos que tiene que realizar (comidas, pernoctación, etc.) por desempeñar su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo. El concepto de dieta lleva, pues, implícito el de desplazamiento temporal del lugar habitual de trabajo a otro distinto, además de obedecer, a un carácter indemnizatorio, que en definitiva es lo que convierte a la dieta y a los gastos de locomoción en percepciones de carácter extrasalarial.*

*En este caso, frente a la presunción iuris tantum de certeza, valor y fuerza probatoria de las actas de la Inspección -que desplaza la carga de la prueba al administrado- la carga de probar la naturaleza de las cantidades discutidas, recae en el empresario y, salvo dicha prueba en contrario a cargo de la empresa, habrá que concluir que las cantidades percibidas por los trabajadores en concepto de dietas a las que se refiere el acta -en este caso en el asunto examinado-, no tenían el carácter compensatorio que les atribuía la empresa para poder ser excluidas de la base de cotización.».*

**B)** Sentado lo anterior, hemos de poner de manifiesto que la cuestión que reviste interés casacional, suscitada en el auto de admisión del recurso de casación, debe ser respondida en consonancia con el pronunciamiento de esta Sala en la sentencia num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (Rec. 7692/2018) que, precisamente, da respuesta a idéntica cuestión a la ahora planteada.

Recordemos que lo controvertido en el procedimiento resuelto por esa sentencia de esta Sala fue si, para excluir de la base de cotización esos abonos por ser dietas, la empresa debe justificar que el gasto hecho por el conductor es real, como presupuesto para considerar los abonos como dieta y que no se integren en la base de la cotización. Precisamente, esta es la cuestión controvertida también en el procedimiento que nos ocupa.

En efecto, razones de seguridad jurídica, unidad de doctrina e igualdad en la aplicación de ley conducen a reiterar esa doctrina jurisprudencial, expresada en la transcripción que hemos hecho de esa sentencia en el fundamento de derecho anterior.

No obstante, resulta oportuno examinar con detalle sus razonamientos y las circunstancias fácticas sobre las que tuvo lugar el pronunciamiento, con el fin de extraer algunas conclusiones que permitirán esclarecer la doctrina jurisprudencial sobre la cuestión de interés casacional.

Lo controvertido en el recurso de casación de la sentencia citada de esta Sala del Tribunal Supremo, como la misma afirma, *«es si, para excluir de la base de cotización esos abonos por ser dietas, la empresa debe justificar que el gasto hecho por el conductor es real, prueba que es el presupuesto para considerar los abonos como dieta y que así no se integren en la base de la cotización»*.

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

La sentencia de esta Sala confirmó la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía núm. 1825/2018, de 19 de septiembre de 2018 (rec. 558/2017). La sentencia de instancia había estimado parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución de 16 de octubre de 2017, desestimatoria del recurso de alzada de la Dirección Provincial de la Tesorería de la Seguridad Social en Málaga, interpuesto, a su vez, frente a la resolución de 18 de abril de 2017 procedente de acta de liquidación, por diferencia de cotizaciones en el periodo de agosto de 2012 a diciembre de 2015.

Esta sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía se remite a lo razonado y resuelto en la Sentencia de esa misma Sala núm. 1996/2013, de 30 de julio de 2013 (recurso de apelación 676/2012), que transcribe en parte, considerando que: *«no es preciso justificar documentalmente los gastos de manutención y estancia de los conductores de vehículos de motor en un desplazamiento por razón de trabajo (...) pues una vez que consta la realidad del servicio, va de suyo que tenga que realizarse gastos de manutención y estancia, no puede negarse la realidad de la dieta como tal pues ello supondría contravenir lo dispuesto en dicho precepto, si bien dicha innecesariedad probatoria no puede alcanzar a la totalidad de lo consignado y entregado como dicta pues la exclusión probatoria viene limitada a las cantidades establecidas en dicho precepto»*. El precepto referido es el artículo 9.A.3.a) 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.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (Rec. 7692/2018) concluye que la sentencia recurrida en casación se ajustaba a la doctrina jurisprudencial que establece, de sus razonamientos y la doctrina que fija, antes expresada, cabe extraer las siguientes conclusiones:

(i) Es salario todo dinero que percibe un trabajador asalariado de su empresa e integra la base de cotización. Ahora bien, si lo pagado es para compensarle o indemnizarle por los gastos de manutención y desplazamiento, ya no es salario sino dieta, por lo que no integra dicha base, siendo carga de la empresa probar que lo pagado responde a ese concepto compensatorio o indemnizatorio.

(ii) Son dietas lo que paga la empresa transportista a sus conductores para compensarles por los gastos en que incurren en sus desplazamientos (manutención y estancia).

(iii) A los efectos de la exclusión de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas abonadas por las empresas transportistas a sus conductores, la empresa debe justificar

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

(iv) Justificada la realidad del desplazamiento, se aplica el régimen de justificación de los concretos gastos en que han incurrido los trabajadores, no resultando esta precisa cuando no superan los límites previstos en el artículo 9.A.3.a) 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.

Por tanto, el precedente de esta Sala del Tribunal Supremo examinado determina, aunque no lo exprese con la claridad con la que la Sala lo hace ahora, que a los efectos de la exclusión de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas abonadas por las empresas transportistas a sus conductores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, no sea precisa la justificación del gasto previo realizado por el trabajador, cuando las dietas no superan los límites previstos en el artículo 9.A.3.a) 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.

En el presente caso, al igual que acontecía en el que fue objeto de la sentencia de esta Sala num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (Rec. 7692/2018), la cuestión controvertida consiste en determinar si la exclusión de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas abonadas por las empresas transportistas a los trabajadores, requiere prueba del gasto previo realizado por dicho trabajador, por lo que, habiendo recibido dicha cuestión respuesta de esta Sala en los términos expresados, la doctrina jurisprudencial debe ser ahora reiterada y aclarada.

Con este propósito, es relevante poner de relieve los concretos términos en que tiene lugar la remisión que la normativa sobre Seguridad Social hace a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al determinar que concretos conceptos de la remuneración total recibida por el trabajador por razón del trabajo que realice por cuenta ajena no se computan en la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social.

En primer lugar, tanto el artículo 109.1 y 2.b) del Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aplicable *ratione temporis* durante parte del periodo de cotización que nos ocupa, como el artículo 147.1 y 2 b) del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, ambos de contenido idéntico, al realizar esa remisión normativa establecen que: *«no se computarán en la base de cotización» los «gastos normales de manutención y estancia generados en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia, en la cuantía y con el alcance previstos en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».*

En segundo lugar, el artículo 23.2.A) del Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros Derechos de la Seguridad Social, dispone que: *«no se computarán en la base de cotización (...) las cantidades destinadas por el empresario 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 trabajador y del que constituya su residencia, cuando los mismos se hallen exceptuados de gravamen conforme a los apartados 3 , 4 , 5 y 6 del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo ».*

Pues bien, esta Sala del Tribunal Supremo considera que la amplitud con la que se produce la remisión a la normativa tributaria, concretamente a varios apartados del artículo 9.A) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, conlleva que la normativa sobre la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social y los conceptos que no se computan en la misma, quede integrada por los requisitos establecidos en el precepto reglamentario tributario para delimitar que debe entenderse por «gastos normales de manutención y estancia» exceptuados de gravamen en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De manera que las dietas o cantidades destinadas por el empresario 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 trabajador y del que constituya su residencia- quedarán excluidas de la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social en los mismos supuestos y con el mismo alcance en que quedan exceptuadas de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



Por ello, entendemos que al excluirse de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las asignaciones para gastos de estancia y manutención que no superen determinadas cuantías, conceptuados como «normales», sin necesidad de justificación del concreto gasto realizado (en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería), tales asignaciones deben considerarse también excluidas de la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social en los mismos términos, es decir, en las mismas cuantías y sin necesidad de justificación del gasto realizado.

Desde luego, resultaría paradójico que no se exigiera justificación de los mencionados gastos para excluir de gravamen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las asignaciones para compensarlos y sí fuera exigida para excluirlas de la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social.

Por lo demás, se trata de una previsión normativa lógica y natural, pues resulta evidente que carecería de sentido que las asignaciones para compensar esos gastos no se consideraran rendimientos del trabajo a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pudieran integrarse en la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social, como salario.

**C)** Resta solo por abordar la oposición de la Administración demandada a la pretensión de la parte recurrente, fundada en la doctrina contenida en la sentencia de esta Sala 20 de octubre de 2021 (rec. 1735/2020).

Lo cierto es que no cabe oponer esta doctrina a lo hasta aquí expuesto, básicamente, porque esta sentencia responde a una cuestión de interés casacional no coincidente con la que ahora nos ocupa.

En concreto, por lo que ahora nos interesa, la cuestión de interés casacional era la siguiente:

*«Segundo. Determinar si procede excluir de las bases de cotización, las dietas recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores, sino que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional.*

*Tercero. Si la mera concurrencia de la condición móvil o itinerante de su prestación de servicios es suficiente para entender justificada la aplicación de dicha exención de cotización por los gastos de manutención o, por el contrario, se exige su acreditación probatoria.»*

La respuesta a tal cuestión dada por la sentencia fue:

*«No procede excluir de las bases de cotización las cantidades litigiosas calificadas como dietas por la empresa y recibidas por los trabajadores indefinidos y eventuales que no realizan sus funciones en un centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores, puesto que desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional, como ocurre en el caso de autos en el que la empresa interesada no dispone de un lugar de trabajo habitual o permanente, ya que la mera concurrencia de la condición móvil o itinerante de su prestación de servicios, establecida así desde el inicio del contrato y consustancial a su actividad, no es suficiente para entender justificada la aplicación de dicha exención de cotización por los gastos de manutención que exige su acreditación probatoria.»*

Por consiguiente, esta sentencia, que se reproduce parcialmente en la STS de 31 de mayo de 2021 (Rec. 1036/2020), aborda una cuestión dispar a la que ahora nos ocupa, por lo que no constituye un precedente en que pueda sustentarse la decisión que debe adoptarse en este recurso de casación.

En efecto, en el caso abordado por la sentencia de esta Sala de 20 de octubre de 2021 (rec. 1735/2020) la empresa concernida se dedicaba al montaje de alumbrado en ferias o fiestas de distintas localidades, y se concluye que las cantidades percibidas por los trabajadores en concepto de dietas, a las que se refiere el acta, no tenían el carácter compensatorio que les atribuía la empresa para poder ser excluidas de la base de cotización.

La razón de ello residía en que en el caso examinado no se cumplía el requisito exigido por los artículos 109.2.a) LGSS 1994 y 23.2.A) del Reglamento General de Cotización y Liquidación de la Seguridad Social para la exclusión de las bases de cotización de las cantidades cuestionadas, consistente en que se realicen desplazamientos del trabajador "fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto", al no disponer los trabajadores de un concreto centro habitual y permanente de trabajo del que hayan de desplazarse a otro para realizar sus labores de manera eventual u ocasional, sino que por el contrario desde el inicio de su relación laboral prestan sus servicios en diversos lugares o centros de trabajo a lo largo del territorio nacional, es decir, los empleados son contratados desde el inicio para ejecutar sus trabajos -instalación y de transporte de alumbrado artístico para fiestas y ferias en una obra o en varias- sin que exista lugar de trabajo habitual o permanente, como no sea el de la propia obra específicamente determinada para la que se les ha contratado.

Por tanto, el supuesto abordado en esta sentencia difiere sustancialmente del que ahora nos ocupa, donde la relación laboral entre la empresa transportista y sus conductores y las condiciones en que estos desarrollaban su actividad laboral, no permite negar la naturaleza extrasalarial y el carácter compensatorio de las indemnizaciones por gastos de los trabajadores (comidas, pernoctación, etc.) por el desempeño de su trabajo, por cuenta de la empresa y de modo temporal, fuera del centro o lugar habitual de trabajo, pagadas en concepto de dietas por la empresa.

**D)** Sentado lo anterior, hemos de poner de manifiesto que la sentencia de instancia no aborda la valoración de la prueba de forma motivada, limitándose a exponer los criterios generales que la presiden y a expresar los hechos que entiende acreditados, cuestión esta que no ha sido suscitada en el recurso de casación ni invocada como infracción normativa o jurisprudencial por las partes.

En efecto, la Sala de instancia se limita a indicar que: *«asume las consideraciones de la Inspección de Trabajo y de las resoluciones impugnadas en el sentido de que se han realizado desplazamientos por parte de los trabajadores de la empresa, lo que se acredita por volcado de tacógrafos, albaranes, gps, pero en modo alguno se justifica mediante medio de prueba alguno, la justificación de los gastos de los trabajadores en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería»*.

De esta afirmación se extrae que se estiman probados por la empresa los desplazamientos de los trabajadores de la misma, a través de los medios de prueba expresados, pero no los gastos de esos trabajadores en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, concretando de este modo la sentencia de instancia los aspectos facticos en que sustenta su razón de decidir. Precisamente, la ausencia de justificación por la empresa de esos gastos de los trabajadores determinó la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

Ello resulta coherente con las alegaciones de las partes en la instancia, donde la parte demandante consideraba acreditada la realidad de los desplazamientos, incluidas sus fechas, tiempos y destinos, la duración de los desplazamientos y sus motivos -realidad aceptada por la Administración-, así como que no era necesario justificar los gastos concretos realizados por cada trabajador desplazado, mientras que la parte demandada fundaba su oposición a la demanda en la ausencia de prueba de los gastos de los trabajadores, lo que estimaba necesario para poder imputar a cada uno de ellos un gasto concreto en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería por servicios de esta naturaleza en municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

Igualmente, es coherente con el contenido de la resolución administrativa recurrida en la instancia, al sustentarse el acta de liquidación por diferencias en la base en que: *«la empresa no ha cotizado por cantidades en concepto de dietas sin justificación alguna porque la empresa no justifica los gastos realizados por los trabajadores»*, afirmando que la empresa no ha justificado la realidad de los gastos de los trabajadores como origen de las cantidades por dietas abonadas en las nóminas.

En consecuencia, la Sala de instancia interpreta erróneamente la normativa de la Seguridad Social que remite a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de la Renta de las personas Físicas para determinar cuándo las dietas abonadas para compensar los gastos de estancia y manutención de los trabajadores deben quedar excluidos de la base de cotización del Régimen General de la Seguridad Social, al exigir al empresario justificación de los gastos previos realizados por los trabajadores.

Como hemos expuesto, a los efectos de la exclusión de la base de cotización en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas abonadas por las empresas transportistas a sus conductores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, no resulta precisa la justificación del gasto previo realizado por el trabajador, cuando las dietas no superan los límites previstos en el artículo 9.A.3.a) 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, como aquí acontece.

#### **SEXTO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

De conformidad con las consideraciones expuestas en los apartados anteriores, esta Sala, dando respuesta a la cuestión de interés casacional planteada en este recurso de casación, que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia, en consonancia con lo ya declarado en la sentencia de esta Sala del Tribunal Supremo num. 1716/2020, de 14 de diciembre de 2020 (Rec. 7692/2018), declara lo siguiente:

A los efectos de la exclusión de la base de cotización de cuotas en el Régimen General de la Seguridad Social de las dietas de estancia y manutención abonadas por las empresas transportistas a sus conductores, que compensan por los gastos soportados por el propio trabajador como consecuencia de los desplazamientos a los que le obliga el desarrollo de su puesto de trabajo, la empresa debe justificar la realidad del desplazamiento

que constituya la ejecución de un contrato de transporte como objeto social de la misma y por el que cotiza según CNAE. En consecuencia, la empresa debe justificar la realidad del viaje realizado conforme a su actividad mercantil de transporte, luego su origen y destino, viaje de retorno, vehículo, conductor y, en su caso, días de viaje.

A estos mismos efectos, no resulta precisa la justificación del gasto previo realizado por el trabajador en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, cuando las dietas no superan los límites previstos en el artículo 9.A.3.a) 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.

#### **SÉPTIMO.- Resolución del recurso de casación.**

Por las razones expuestas, y de conformidad con la doctrina expresada en el apartado anterior, procede que declaremos haber lugar al recurso de casación interpuesto por Doña Virtudes, contra la Sentencia de fecha 14 de octubre de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo n.º 557/2019, debiendo quedar anulada y sin efecto.

Asimismo, con arreglo a las consideraciones realizadas en los anteriores fundamentos de derecho resultan contrarias a derecho las resoluciones administrativas recurridas e improcedente la liquidación por diferencia de cotizaciones a la Seguridad Social, practicada por la Tesorería General de la Seguridad Social e impugnada.

En el escrito de demanda, junto con el reintegro de las cantidades abonadas por la parte demandante en pago de la liquidación practicada por la Tesorería General de la Seguridad Social, en ejecución de las resoluciones administrativas recurridas, se solicitan los intereses de dichas cantidades abonadas y los intereses también abonados por el aplazamiento de los pagos de aquellas cantidades, lo que resulta procedente.

Sin embargo, no cabe reconocer el pago de los intereses desde la fecha de la sentencia, incrementados en dos puntos, también solicitado, cuya procedencia no se justifica en modo alguno en el escrito de demanda. Tal pretensión solo encontraría sustento en la aplicación del artículo 106.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, que exige el transcurso del plazo de dos meses a partir de la comunicación de la sentencia, sin que se haya procedido a su cumplimiento, y la apreciación en el órgano administrativo encargado de su cumplimiento de falta de diligencia en ello, circunstancias que, por razones obvias, no pueden apreciarse en este momento.

Por ello, procede la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de 13 de junio de 2019, de la Dirección Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución de 22 de febrero de 2019, por la que se confirma y eleva a definitiva el acta de liquidación, procedente de acta de liquidación NUM000, por importe de 108.561,24 euros, por diferencia de cotizaciones en el periodo de junio de 2014 a mayo de 2018.

#### **OCTAVO.- Costas procesales.**

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4 de la Ley reguladora de esta Jurisdicción, entendemos que no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes, debiendo abonar cada una las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Tampoco procede la imposición de las costas derivadas del proceso de instancia, al estimarse solo parcialmente las pretensiones de la parte demandante, en aplicación del artículo 139.1 de la LJCA, debiendo abonar cada parte las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en el fundamento jurídico sexto:

1º Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Doña Virtudes, contra la Sentencia de fecha 14 de octubre de 2021 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo n.º 557/2019, casando y anulando la sentencia impugnada.

2º Estimar en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por Doña Virtudes, representada por el procurador D. Mauricio Gordillo Cañas, contra la Resolución de 13 de junio de 2019, de la Dirección Provincial de Córdoba de la Tesorería General de la Seguridad Social, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra Resolución de 22 de febrero de 2019, por la que se confirma y eleva a definitiva el acta de liquidación, y en consecuencia:



A) Anulamos las resoluciones administrativas recurridas.

B) Condenamos a la Tesorería General de la Seguridad Social a reintegrar a la parte demandante las cantidades abonadas en ejecución de las resoluciones administrativas recurridas, más los intereses legales de las mismas a computar desde fecha de su pago hasta la fecha de su efectivo reintegro y los intereses abonados por el aplazamiento de los pagos realizados.

3º No efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas en el presente recurso de casación, ni de las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ