



Roj: **STSJ GAL 1193/2016 - ECLI: ES:TSJGAL:2016:1193**

Id Cendoj: **15030330042016100062**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **28/01/2016**

Nº de Recurso: **15421/2015**

Nº de Resolución: **2/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

**A CORUÑA**

**SENTENCIA: 00002/2016**

- N11600

PLAZA GALICIA S/N

**N.I.G:** 15030 33 3 2015 0000855

**Procedimiento :** PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015421 /2015 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** Javier

**LETRADO** ALFONSO CRISTOBAL MORENO LUGRIS

**PROCURADOR D./Dª.** RAMON DE UÑA PIÑEIRO

**Contra D./Dª.** TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

**LETRADO** ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./Dª.

PONENTE: D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

**EN NOMBRE DEL REY**

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

**SENTENCIA**

**Ilmos./as. Sres./as. D./Dª**

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

**FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

**MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

A CORUÑA, veintiocho de enero dos mil dieciséis.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número **15421/2015**, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Javier , representado por el procurador D. RAMON DE UÑA PIÑEIRO, dirigido por el letrado D. ALFONSO MORENO LUGRIS, contra ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA DE FECHA 16/03/2015. IRPF 2009 Y SANCION. EXPEDIENTE NUM002 . Es



parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**SEGUNDO.-** Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**TERCERO.-** No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**CUARTO.-** En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 5886,29 euros.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** El presente recurso jurisdiccional lo dirige D. Javier contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de marzo de 2015, dictado en las reclamaciones NUM000 y NUM001, acumuladas, sobre liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

Gira la controversia en torno a la consideración, o no, como rendimientos del trabajo de las cantidades percibidas por el demandante de la empresa para la que trabaja (Soportes Electrónicos, S.L.) en concepto de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería, que la Administración entendió incluidos entre las dietas y asignaciones de viaje, en cuanto el contribuyente no había acreditado la realidad de los desplazamientos y las facturas aportadas no estaban a su nombre, sino de la empresa, así como no se habían acreditado los concretos motivos del desplazamiento. Entiende, por el contrario, el recurrente, que es suficiente a efectos de la no conceptualización como rendimientos la presentación de la certificación de la empresa en la que constata las fechas, destino, kilómetros recorridos, importe y gastos de mantenimiento y estancia, en unión de facturas y tickets coincidentes con los mismos.

**SEGUNDO.-** Dispone el artículo 17.1, d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la sujeción de 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".

A tal efecto, el artículo 9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto dispone que "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.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

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".

Recordemos ahora que el TEAR resolvió la cuestión desde la perspectiva probatoria del artículo 105.1 LGT, partiendo del principio general de la conceptualización como rendimientos de las dietas y asignaciones de viaje, requiriendo una actividad probatoria específica la excepción que el artículo 17.1, d) de la Ley del Impuesto y el artículo 9 del Reglamento en relación con gastos de locomoción, manutención y estancia en establecimientos de hostelería a cuyo efecto precisó la necesidad de justificar la realidad del desplazamiento y que lo facturado lo sea a nombre del contribuyente, y no al de la empresa para la que trabaja, frente al cierto automatismo que pretendía el reclamante y hoy demandante, con sustento en la certificación de la empresa sobre los desplazamientos y las cantidades previstas reglamentariamente.

Abordando la cuestión desde la perspectiva del final del precepto transcrito, es preciso subrayar que se ha de acreditar no solo el desplazamiento, a lo que sirve la certificación de empresa presentada por el demandante, sino la realidad del mismo, que es la conexión que permite sentar la documentación de gastos de manutención y estancia. Pero también y esencialmente, la razón o motivo del mismo siendo que, en el presente caso, no consta tal contenido en la certificación de empresa.

Es de significar, a este respecto, que cuando el artículo 9 del Reglamento exige la justificación de tal particular, conjuntamente con el día y hora del desplazamiento, y dispone que ello se deberá acreditar por el pagador, no está configurando una obligación autónoma en relación con éste y desligada de la actividad probatoria del contribuyente, sino que lo único que refiere es quién debe confeccionar a instancia de este último la justificación la certificación o informe correspondiente. Es decir, que el contribuyente es quien debe acreditar el desplazamiento y justificar su razón o motivo a través de lo que el pagador indique al respecto, lo que es coherente en cuanto es quien habrá decidido sobre la necesidad de dicho desplazamiento y el motivo o razón que lo justifica.

En el presente caso, con independencia de lo que se pueda mantener sobre la inexistencia de facturas a nombre del contribuyente o justificación de la realidad de los desplazamientos, es el caso que no se ha justificado la razón o motivo de los mismos, ni consta negativa de la empresa a efectuarla, lo que impide hacer valer la excepción de conceptualizar como rendimientos el importe de las dietas y asignaciones percibidas. Y a este obstáculo que entendemos esencial habría de añadirse, igualmente, la falta de justificación de la realidad del desplazamiento, por más que se hayan presentado justificantes en correspondencia con los viajes acreditados por la empresa, siendo necesario significar en este caso la obligación de que lo facturado lo esté a nombre del contribuyente que pretende hacer valer la excepción.



**TERCERO.-** La resolución sancionadora subrayó que << De los datos obrantes en el expediente y de sus alegaciones, se confirma la procedencia de la sanción.

*El supuesto de hecho de la infracción está recogido en el art. 191 de la LGT 58/2003 de 17 de diciembre. En el presente caso, no queda acreditado con la documentación aportada que las rentas certificadas como exentas tengan tal consideración.*

*Los hechos que se liquidan están debidamente reglamentados, sin que existan diferencias de criterio, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, siendo el elemento determinante la justificación o falta de la misma de dietas exentas.*

*No se dan los supuestos de falta de responsabilidad en la comisión de la infracción previstos en el art. 179 de la citada LGT 58/2003.*

*En lo que se refiere a la culpabilidad ésta es imputable a la conducta del contribuyente, de conformidad con lo establecido en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003.*

*Profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho el TEAC en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo, el respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.*

*Así la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Es el incumplimiento del deber general de cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a lo que se atiende, considerando una valoración de la conducta respecto de la que se pudiera considerar como razonable, atendiendo a las circunstancias concretas del caso que nos ocupa, liquidación de IRPF/2009 por rentas del trabajo no declaradas>>.*

Opone la demanda la falta de motivación y la incongruencia con los motivos alegados por el recurrente.

Subrayemos, en primer término, que la mera constancia en el acuerdo sancionador de que concurre un defecto de ingreso y de los particulares que justifican la liquidación no abunda en la motivación necesaria para dar validez a lo argumentado al objeto de sancionar. Añadidamente, en el presente caso se ha invocado el que los términos de lo dispuesto reglamentariamente excusan la prueba que tanto la resolución recurrida como la presente sentencia entienden necesarios. Siendo ello así, ha de concluirse que la sanción impuesta carece de la motivación necesaria, por lo que procede dejarla sin efecto.

**CUARTO.-** Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

## FALLAMOS

Que **ESTIMAMOS EN PARTE** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Javier contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 16 de marzo de 2015, dictado en las reclamaciones NUM000 y NUM001, acumuladas, sobre liquidación y sanción en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es parcialmente contrario a Derecho, anulándolo en el particular relativo a la sanción impuesta (reclamación NUM001), desestimando el recurso en lo restante. En cuanto a las costas procesales, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es **firme** y que, contra ella, no cabe recurso ordinario alguno.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintiocho de enero de dos mil dieciséis.