Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 498/2022 de 27 Abr. 2022, Rec. 4793/2020

Ponente: Berberoff Ayuda, Dimitry Teodoro.

Nº de Sentencia: 498/2022

Nº de Recurso: 4793/2020

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2022:1702

La cesión de uso de vehículos de una sociedad a sus socios constituye un rendimiento del capital mobiliario en especie cuya valoración está sujeta a reglas especiales

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Renta gravable. Rendimientos del capital mobiliario en especie. Reglas especiales de valoración. La cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios y, en la medida que constituyan una operación vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 LIRPF.

El TS estima en parte el recurso de casación interpuesto contra sentencia del TSJ de Andalucía, con sede en Málaga, que casa y anula, en parte estimando el recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR de Andalucía, que se anula únicamente en el sentido de declarar que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular la sociedad en favor del socio debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF, resultando aplicables las reglas de valoración establecidas en el artículo 41 LIRPF.

L 35/2006 de 28 Nov. (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio) art. 25; art. 41; art. 42; art. 43.1

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 14

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 498/2022

Fecha de sentencia: 27/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4793/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 4793/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 498/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 27 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4793/2020, interpuesto por don Ezequiel, representado por el procurador de los Tribunales don Feliciano García Recio Gómez, bajo la dirección letrada de don Dámaso Roldán Pérez, contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), con sede en Málaga, en el recurso núm. 835/2018, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 299/2020 de 20 de febrero, del TSJA, sede Málaga, que estimó en parte el recurso núm. 835/2018, interpuesto por la representación procesal de don Ezequiel contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía con sede en Málaga de fecha 27 de septiembre de 2018, que se anuló en parte, dejando sin efecto la liquidación de IRPF 2012 y la sanción derivada de las que trajo causa, sin perjuicio de las rectificaciones que procedan para ajustar la liquidación a la calificación del rendimiento, establecida por la sentencia.

Por lo que interesa a este recurso de casación, la recurrente perfiló el debate de instancia, poniendo de manifiesto la improcedencia de calificar como rendimiento del trabajo en especie la puesta a

disposición del recurrente de diversos vehículos por parte de la empresa, de los que la misma es titular, aduciendo que como socio y administrador no mantiene ningún vínculo laboral o análogo, por lo que en todo caso debió calificarse el rendimiento como del capital mobiliario, procediendo a valorar esa utilidad con arreglo a los criterios valorativos establecidos para las operaciones vinculadas, y no como se ha hecho por aplicación del régimen de valoración de este tipo de rendimientos del trabajo en especie.

Sobre este particular, la sentencia de instancia calificó dicha puesta a disposición como un rendimiento de capital mobiliario en especie, considerando procedente su valoración como rendimiento de trabajo en especie, conforme al artículo 43 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("LIRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre.

SEGUNDO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don Ezequiel, mediante escrito de 13 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 20 de febrero de 2020.

El TSJA tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de julio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 17 de diciembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad a sus propios socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios y, de ser así, si para su valoración resultan aplicables, de forma análoga, las reglas establecidas para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 25, 41, 42 y 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Feliciano García Recio Gómez, en representación de don Ezequiel, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 19 de febrero de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que la mera cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad, a sus propios socios, no debe tributar como rendimiento de capital mobiliario. Lo que debería hacerlo es el uso real que se haga de los mismos.

Entiende que la mera disponibilidad hipotética de un vehículo por el socio como rendimiento de capital mobiliario, vulnera el artículo 25.1.d) de la LIRPF, porque el precepto considera rendimiento de capital mobiliario los "rendimientos obtenidos" por la participación en los fondos propios de

cualquier tipo de entidad. Sin embargo, que exista una disponibilidad abstracta de un bien, sin tener en cuenta su utilización real, no implica la obtención de nada.

Para el caso de que se consideraran los rendimientos como de capital mobiliario, patrocina que no puede utilizarse de forma "análoga" las reglas establecidas para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo. Así lo considera porque el artículo 41 LIRPF determina que "[I]a valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades". Igualmente, el artículo 43.1 LIRPF expresa que "con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado".

Por tanto, para el recurrente resultaría aplicable, en su caso, el artículo 41 LIRPF, precepto que, al referirse a las operaciones entre personas o entidades vinculadas a efectos de estimar el valor de mercado, se remite a las reglas del artículo 16 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo. En su opinión, la norma es clara y precisa sin que ofrezca duda jurídica, debiendo atenderse, no obstante, a determinadas obligaciones formales, de procedimiento, que, de no aplicarse, quedarían completamente ignoradas. Por tanto, mantiene que dicho artículo 16 TRLIS debe aplicarse de forma imperativa.

Alerta, además, que de utilizarse de forma supletoria las reglas de valoración previstas en el artículo 43.1.º.b) LIRPF, para el caso de rendimientos de trabajo, a unos rendimientos de capital, se estaría produciendo, una utilización "análoga", posibilidad expresamente vedada por el artículo 14 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre, porque se estaría extendiendo, en contra de la Ley, "más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Entiende que la aplicación del artículo 43.1.b) LIRPF de forma supletoria a los rendimientos de capital mobiliario no es aceptable porque la causa contractual del contrato de trabajo y la del contrato de sociedad están demasiado alejadas como para poder equipararse a efectos de calcular los rendimientos que generan cada uno de ellos.

Por último, considera que el artículo 43.1.b) LIRPF se torna todavía más inútil e irracional, cuando resulta que el socio tiene sus propios vehículos y la entidad tiene varios más, pues al socio se le está imputando la disponibilidad de toda una flota de coches, aparte del que tiene en propiedad, lo que provocaría que se le haga tributar por una cantidad abrumadora, cuando físicamente es imposible que conduzca tantos vehículos al mismo tiempo. El precepto citado, para este tipo de casos, se volvería aún más injusto y, por eso, considera que, en realidad, está pensado para ser aplicado a trabajadores que no tienen una vinculación societaria a la empresa que les cede un vehículo y cuando se pretende aplicar a situaciones completamente diferentes a los inicialmente previstos, a su finalidad natural, provoca resultados ilógicos, injustos, desproporcionados, etc.

Concluye solicitando que se acuerde casar y anular parcialmente la sentencia impugnada, sustituyendo su pronunciamiento por otro fallo que estime su petición, resolviendo la nulidad de la valoración de los rendimientos de capital, que fue efectuada con base al artículo 43.1.1º. b) LIRPF.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). La abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 7 de abril de 2021.

Frente a los argumentos del recurso, apunta que el art. 25 LIRPF, incluido dentro de la Sección 2ª del Capítulo II "Definición y determinación de la renta gravable" del Título III de dicha ley, "Determinación de la base imponible", es muy claro cuando incluye en la categoría de "rendimientos íntegros de capital mobiliario" que tributan por el IRPF: "Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe".

Combate la posición del recurrente, de distinguir entre puesta a disposición del vehículo y su uso real, pues el art. 25.1.d) LIRPF habla de "cualquier utilidad". La utilización o utilidad del vehículo, en este sentido, se habría de entender como la posibilidad de utilizarlo en cualquier momento para fines particulares, no como uso efectivo, que exigiría un cómputo individualizado por días u horas o, en el caso de vehículos, incluso por kilómetros, que no tiene ningún reflejo legal y sería de imposible implantación práctica.

Añade que aquí no se discute si se utilizó para fines particulares o empresariales, pues el recurrente no niega en ningún momento, que tenía la plena disponibilidad de los vehículos para fines particulares ni esgrime siquiera que fueran usados para actividades relacionadas con las de la empresa.

Por su parte, el art. 42 LIRPF, dentro del Capítulo III del Título III, recoge las "reglas generales de valoración", que se aplican a todos los rendimientos que se integran en la base imponible del impuesto, por tanto, no solo a los rendimientos del trabajo sino también, en lo que ahora importa, a los de capital mobiliario.

Respecto a la cuestión de si, para la valoración de dicho rendimiento del capital mobiliario en especie resultan aplicables, de forma análoga, las reglas establecidas en el art. 43.1.1º. b) LIRPF para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo, considera que la respuesta ha de ser afirmativa, puesto que ninguna diferencia existe, desde este punto de vista, entre la retribución en especie concedida al trabajador y la que se otorga al socio.

Expone que el art. 43 LIRPF, dentro del mismo Capítulo, aplicable a todos los rendimientos que se integran en la base imponible del IRPF, con la rúbrica "Valoración de las rentas en especie" establece primero, la regla según la cual: "Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado" pero luego, en su apartado 1º, concreta una serie de especialidades, que refiere a "los rendimientos del trabajo en especie" y, dentro de ellas, en el apartado b), contempla el "caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles".

Añade que, aquí, no se está en la prohibición del art. 14 LGT, extensión analógica del hecho imponible. Simplemente, en el caso de relación laboral, los rendimientos se califican como rendimientos de trabajo y en este, al ser el beneficiario socio de la empresa, como rendimientos de capital mobiliario

En cuanto al art. 41 LIRPF afirma que no prevalece, frente a lo que pretende el interesado, sobre el art. 43.1 de dicha Ley. Recuerda que, sobre esa cuestión la abogacía del Estado ha preparado dos recursos de casación (4769/2020 y 5104/2020), admitidos por sendos autos del Tribunal Supremo, de 4 de marzo de 2021, en los que el abogado del Estado ha sostenido que la LIRPF no establece ningún orden de preferencia en la aplicación de las reglas especiales de valoración del Capítulo III del Título III, sin que haya duda de que, en el caso de rendimientos en especie satisfechos por una sociedad a sus socios o partícipes, se trata de partes vinculadas. Sin embargo, ello no supondría que se tenga siempre que acudir al procedimiento de valoración de las operaciones entre partes vinculadas que regula la normativa del impuesto de sociedades por la remisión del art. 41 LIRPF pues supondría desconocer la finalidad de este procedimiento y la existencia misma del art. 43 LIRPF, que no establece ninguna excepción en su aplicación para estos supuestos y, al contrario, comienza diciendo que la regla que establece se aplicará "con carácter general".

En definitiva, a su juicio, el régimen de operaciones vinculadas del art. 41 LIRPF es aplicable cuando existe contrato o acuerdo de cesión de bienes entre socio y sociedad y el valor pactado es diferente al de mercado, pero si no existe ese acuerdo con asignación de un valor, es pertinente aplicar la regla del art. 43 LIRPF.

Concluye que la doctrina a fijar debería ser la siguiente:

- La cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad a sus propios socios para fines particulares, sí debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios.

- Para la valoración de dichos rendimientos, resultan aplicables, de forma análoga, las reglas establecidas en el art. 43.1.1º. b) LIRPF para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo o, subsidiariamente, la regla general del art. 43.1 LIRPF.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 9 de abril de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 20 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de abril de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La controversia jurídica.

El debate casacional versa sobre cuál es la calificación jurídico-tributaria, en sede del impuesto sobre la renta del socio, de la cesión de uso o puesta a disposición, en favor de este, de los vehículos de la sociedad, así como su valoración.

La lectura del escrito de interposición sugiere que, el recurrente, socio y contribuyente por IRPF, pone en cuestión, desde la perspectiva de la "definición y determinación de la renta gravable", que la mera posibilidad de uso del vehículo que le ofrece la sociedad pueda considerarse sujeta al gravamen por renta.

Parece evidente que la concreta calificación como rendimiento o utilidad en especie, en particular, como rendimiento de capital mobiliario en especie -categoría sobre la que interroga el auto de admisión-, supone ya, evidentemente, que dicha puesta a disposición del vehículo en favor del socio es una renta en especie. En otras palabras, proclamar que estamos ante un rendimiento del capital mobiliario del artículo 25 LIRPF, presupone que dicha disponibilidad de uso conforma el hecho imponible del impuesto a tenor del artículo 6 LIRPF.

Una vez despejemos ese dilema, esto es, si hay renta gravable y, en su caso, su categorización como rendimiento en especie de capital mobiliario, surge, de inmediato, la necesidad de dilucidar el procedimiento y las reglas para su valoración, en particular, si resulta aplicable el artículo 41 LIRPF (como patrocina el socio recurrente sobre la base de la vinculación existente entre sociedad y socio) o si, como mantiene el abogado del Estado, debe estarse a la regla del art. 43 LIRPF, aplicando analógicamente sus determinaciones con relación a la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo.

SEGUNDO.- La argumentación de la sentencia de instancia.

La sentencia de Málaga señala [Fundamento de Derecho Segundo] que, como consecuencia del marco de relaciones que se entablan entre el contribuyente y la compañía que le asigna el uso particular de diversos vehículos (4 automóviles y una motocicleta), no existiendo una relación laboral formalmente constituida ni poder deducirse objetivamente un vínculo de esta naturaleza entre el recurrente y la sociedad, procede rechazar la imputación de tales rendimientos como renta del trabajo, llevada a cabo por parte de la Administración tributaria.

Sin embargo, considera que esa asignación del uso particular por parte del socio de los referidos vehículos de la sociedad de la que es partícipe es una utilidad, económicamente evaluable, que puede

ser integrada en la base imponible del IRPF, en concreto en concepto de rendimientos del capital mobiliario en especie, con arreglo al artículo 25 LIRPF:

"[...] Es cierto que en el caso de autos la consideración de tales rendimientos como renta del trabajo es dificultosa como consecuencia del marco de relaciones que se entablan entre el contribuyente y la compañía que le asigna indubitadamente el uso particular de diversos vehículos, al no existir una relación laboral formalmente constituida, ni poder deducirse objetivamente un vínculo de esta naturaleza entre el recurrente y la empresa que titula y administra.

Esto no implica que esta utilidad económicamente evaluable no pueda ser integrada en la base imponible del impuesto en otro concepto, y a este respecto establece el art. 25 de LIRPF que "Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: 1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe."

De lo que en último término se deduce que es viable la inclusión en la base imponible del ahorro de rendimientos del capital mobiliario en especie. Entre ellos utilidades evaluables económicamente como la que presenta la asignación del uso particular de diversos vehículos".

En cuanto a la determinación del importe de dicho rendimiento del capital mobiliario en especie, la sentencia razona lo siguiente:

"[...] no encontramos dificultades para aplicar los parámetros establecidos para la evaluación del valor de cesiones de vehículos a empleados por partes de sus empresas [artículo 43.1.1º.b) LIRPF], pues el objeto del rendimiento valorado es el mismo, con independencia de la naturalización de la ventaja económica como rendimiento del trabajo o como rendimiento del capital mobiliario, por lo que no podemos aceptar que la liquidación operada adolezca de falta de motivación, pudiera impugnarse por motivos de fondo, si se hubiera puesto en evidencia que la valoración resultante no era ajustada al valor de mercado por cualquiera de los métodos propuestos por la recurrente, pero no se ha hecho así.

Se desestima este motivo del recurso, sin perjuicio de las rectificaciones que en su caso procedan para ajustar la liquidación a la calificación otorgada a este rendimiento".

TERCERO.- Sobre la realización del hecho imponible y su calificación.

Los alegatos de la parte recurrente no empañan la nítida conformación del hecho imponible en este caso.

Como se ha expresado, gran parte de la argumentación, embridada en el escrito de interposición, se despliega sobre la base de considerar que, la mera puesta a disposición de un vehículo no constituye renta sujeta a gravamen si no existe utilización efectiva del mismo.

Sobre este particular, como recuerda el abogado del Estado, la Administración tributaria incluyó como rendimiento en especie no solamente la utilización del vehículo sino, incluso, el carburante consumido.

Tales circunstancias fácticas, que no cabe discutir en sede casacional, diluyen, ya de entrada, la argumentación del recurrente, basada en la distinción entre la mera puesta a disposición y el uso efectivo, teniendo en consideración que no se ha cuestionado la propia cesión del uso de los vehículos en su favor ni que dicha utilización -evidenciada por el dato objetivo del consumo de combustible- hubiese sido realizada por terceros ni, obviamente, la sentencia se pronuncia en sentido contrario.

Es más, la Sala de Málaga se refiere a "la atribución del uso de una serie de vehículos a favor del recurrente"; a que la compañía "le asigna indubitablemente el uso particular de diversos vehículos"; y a "la asignación del uso particular de diversos vehículos". Pero, en ningún momento, asume, como le reprocha el recurrente, que el rendimiento del capital mobiliario se hubiera generado, en este caso, por la simple puesta a disposición sin utilización efectiva.

En cualquier caso, los rendimientos del capital se definen desde una perspectiva integral, en el sentido de comprender "la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste" (apartado primero, artículo 21 LIRPF).

Mas en particular, el apartado primero, artículo 25 LIRPF califica como rendimientos íntegros del capital mobiliario, los obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad quedando "incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie: [...] d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe."

Estos términos tan amplios permiten calificar como rendimiento del capital mobiliario la puesta a disposición por parte de la sociedad, en favor del socio, de los vehículos de los que aquella sea titular, puesta a disposición que, con independencia de su utilidad efectiva, constituye, sin lugar a duda, una ventaja o utilidad para el socio, conformadora del hecho imponible del impuesto.

Por lo demás, la relación entre sociedad y socio, enmarcada en el ámbito del derecho mercantil, resulta ajena al ámbito estrictamente laboral, por lo que no cabe calificar dicha renta como rendimientos de trabajo, en línea con lo mantenido por la sentencia de instancia, criterio que, en cierta medida, viene a corroborar el propio recurrente, al oponerse a la aplicación analógica de las reglas de valoración previstas en el artículo 43.1.b) LRIPF para los rendimientos de trabajo.

CUARTO.- Reglas de valoración aplicables.

En cuanto a las reglas de valoración de tales rendimientos de capital mobiliario en especie, necesariamente debemos de partir de nuestra reciente sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, rec. 4769/2020, ECLI:ES:TS:2022:541, en la que hemos analizamos la valoración de la utilización por un socio de determinados bienes de la sociedad (embarcación, vehículos, inmuebles y otros), aprovechamientos que se calificaban por la Administración como rentas en especie y que, frente a lo que postulaba el abogado del Estado -que invocaba la regla del art. 43 LIRPF-, llegamos a la conclusión de que, en las circunstancias del caso, debía estarse a la del art. 41 LIRPF (tal y como, por lo demás, aquí argumenta el contribuyente).

Previamente a poner de manifiesto las líneas directrices del referido pronunciamiento, conviene delimitar el marco normativo aplicable a los efectos de la valoración controvertida.

La LIRPF se refiere en su Título III a la "determinación de la base imponible", a cuyo efecto, su Capítulo IV establece "reglas especiales de valoración", aglutinado los artículos 40 (estimación de rentas), 41 (operaciones vinculadas), 42 (rentas en especie) y 43 (valoración de las rentas en especie).

Al igual que acontecía en el caso resuelto por la sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, a los efectos de este recurso, resultan de interés los art 41, 42 y 43 LIRPF.

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

"La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

El artículo 16 TRLIS (actual art 18 LIS), se refiere a las operaciones vinculadas:

"1. 1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

(...)

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios o partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores. c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.

(...)"

Por su parte, el artículo 42.1 LIRPF más que una regla de valoración es, en realidad, una norma de definición, en este caso, de lo que constituyen rentas en especie.

Artículo 42. Rentas en especie.

"1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

2. (...)"

Finalmente, el artículo 43 LIRPF, dispone lo siguiente

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

[Las especialidades a las que alude el precepto las refiere a "rendimientos del trabajo en especie" y a "ganancias patrimoniales en especie"]

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

[...]

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

[...]

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta."

Como hemos dicho, las rentas en especie que la Administración imputa al socio, en sede de su IRPF, constituyen "rendimientos íntegros del capital mobiliario", por cuanto tiene dicha consideración - dentro de la categoría de los rendimientos, dinerarios o en especie, obtenidos por: "la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad", "cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe" [art 25.1.d) LIRPF].

Tanto el artículo 41 LIRPF (por la remisión al art. 16 TRLI, similar, en lo que ahora interesa, al actualmente vigente art. 18 LIS) como el artículo 43 LIRPF confluyen en una estimación, basada en el valor de mercado.

En la citada sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, se apuntó como diferencia entre ambos preceptos que, por la vía del artículo 41 LIRPF, específicamente, por las remisiones al art. 16 TRLIS (actual art. 18 LIS 2014), deben aplicarse una serie de métodos de valoración y normas procedimentales que, susceptibles de aplicarse a los sujetos pasivos contribuyentes del IRPF, no modulan, en cambio, la valoración efectuada por la vía del 43 LIRPF, circunstancia que, en la práctica, arroja sensibles diferencias económicas.

Pues bien, la premisa de la que debemos partir es la de que resulta evidente que, para aplicar el artículo 41 LIRPF, debe existir una operación vinculada.

Y, al igual que ocurría en aquella sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, nadie ha planteado aquí, explícitamente, si para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (aquí, el dato es indiscutible) o si, lo importante, a los efectos de aplicar el artículo 41 LIRPF, no es la vinculación en sí misma, sino la realización de "operaciones" entre las partes.

Pues bien, en el presente caso, el abogado del Estado se remite en su escrito de oposición a lo que mantenía en el recurso 4769/2020, resuelto por la sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero, de constante referencia. Y, en la misma, rechazamos su posición, poniendo de manifiesto lo siguiente:

"[...] de forma refleja o indirecta, parece sugerir dicha idea el abogado del Estado al desplegar su argumentario sobre la necesidad de que para encarar la valoración por la vía del artículo 41 LIRPF debe existir "contrato, acuerdo o pacto de cesión de bienes entre las partes vinculadas con asignación de un valor o de un precio inferior al de mercado."

No obstante, el escrito de interposición no cuestiona la existencia de operación vinculada sino que introduce una serie de consideraciones a los efectos de la aplicación del referido precepto, expresando que, "lo que se plantea en este recurso es, si estas reglas y métodos [las del TRLIS], son o no aplicables a los rendimientos de capital mobiliario en especie del art. 25.1.d) LIRPF, obtenidos por los socios de una entidad mercantil que, por tanto, son las dos cosas a la vez: rendimientos en especie y rendimientos entre partes vinculadas.

De este modo, la respuesta a esta cuestión dependerá de si se decide o no la aplicación preferente del art. 41 sobre el art. 43 LIRPF."

[...]

No podemos sustituir la apreciación de los jueces de instancia en torno a sí existió o no operación vinculada pues, al margen de que implícitamente parece aceptarse por la Administración, se trata, en definitiva, de una cuestión fáctica cuyo análisis está vedado en el ámbito casacional a tenor del artículo 87 bis LRJCA.

Por tanto, la orientación del asunto hubiera sido otra muy distinta a la de la aplicación alternativa de

una u otra norma, en el caso de que, desde el primer momento se hubiera cuestionado la existencia de una operación vinculada pues, en esa tesitura, se disiparía la aplicación del artículo 41 LIRPF. Obviamente, todo ello hubiera exigido un análisis del concepto o noción de lo que es una operación vinculada, más en particular, si para apreciar la misma resulta o no suficiente el simple marco perimetral de la vinculación entre las partes o, por el contrario, si se requiere algo más, es decir, una vinculación objetiva u operacional añadida a esa relación subjetiva sin que -dicho sea de paso y a los solos efectos dialécticos-, en la amalgama normativa existente alcancemos a encontrar "la definición del art 18 LIS" (entendemos, que se refiere a una eventual definición de operaciones vinculadas) a la que alude la sentencia de Valencia.

Sin embargo, en el escenario en el que nos sitúa tanto la sentencia de instancia como la propia posición de las partes, habremos de adoptar una decisión con relación a dos normas especiales, en principio, ambas, potencialmente aplicables al caso, al partir del presupuesto de que han existido operaciones vinculadas.

[...] En un ámbito tan casuístico, resulta complejo establecer una doctrina general en torno a la eventual preferencia del artículo 41 LRIPF o del artículo 43 LRIPF.

Se trata, en efecto, de dos reglas especiales de valoración y, como tales, aparecen indisolublemente relacionadas con el trasfondo fáctico y de motivos de cada supuesto particular, de manera que, los contribuyentes en sus declaraciones ante la AEAT o, en su caso, esta última en sus eventuales actuaciones tributarias habrán de atender a las circunstancias, justificación o, en definitiva, motivación y contexto en el que se ha percibido dicha renta en especie.

Pues bien, centrándonos en el presente caso, el recurso de casación no puede prosperar de acuerdo con las siguientes premisas:

Primera, porque como ya hemos expresado, la sentencia de instancia asume que estamos en presencia de una operación vinculada.

Segunda, porque hay operación vinculada o no la hay, sin que, de acuerdo con las circunstancias específicas de este caso, podamos aventurar una dualidad entre operaciones vinculadas "con contrato, acuerdo o pacto entre las partes" y operaciones vinculadas sin tales elementos.

Tercera, porque el artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de "especialidades" en la valoración de los "rendimientos del trabajo en especie" y de las "ganancias patrimoniales en especie", entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie.

En efecto, en el presente caso nos encontramos con rentas en especie si bien, su concreta calificación jurídica es la de rendimientos del capital mobiliario en especie, que no tienen un reflejo específico o, mejor dicho, no son objeto de una "especialidad" valorativa en el artículo 43 LIRPF, toda vez que ese precepto únicamente establece unas reglas especiales de valoración con relación a los "rendimientos del trabajo en especie" y a las "ganancias patrimoniales en especie" pero no respecto de rendimientos del capital mobiliario en especie.

Por tanto, teniendo en consideración el apartado segundo del precepto que, de forma redundante, proclama que, en los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley, cabe concluir que, de acuerdo con las circunstancias del caso, esas reglas valoración deben ser las contenidas en el artículo 41 LIRPF, precepto que no excluye a los rendimientos de capital mobiliario en especie.

Cuarta, porque más allá de que en el presente caso se intentara deducir una serie de gastos en el impuesto sobre sociedades y, por otra parte, ocultar la percepción de rendimientos en sede de IRPF, la regularización tributaria se enmarca, sin lugar a dudas, en la propia relación de vinculación existente entre la sociedad y sus dos socios y, pese a la diferencia que introduce la resolución del

TEARC en vía económico-administrativa (entre cesión de uso de los inmuebles y la cesión de uso de los otros bienes) dicha distinción queda diluida en la sentencia impugnada por cuanto -insistimos, una vez más-, aprecia la existencia de operación vinculada, presuponiendo, en cierto modo, la concurrencia de voluntades entre dicha persona jurídica y las dos personas físicas.

[...]

Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, los rendimientos del capital mobiliario en especie del artículo 25.1.d) LIRPF, cuya percepción responda a la existencia de una operación vinculada, deben valorarse de acuerdo con la normativa del impuesto de sociedades, a tenor de lo dispuesto en el artículo 41 LIRPF.

El traslado de la doctrina expuesta al presente recurso de casación reclama atender las siguientes consideraciones.

1.- La sentencia impugnada no se refiere a la disponibilidad de uso del vehículo de la sociedad en favor del socio como "operación vinculada". Sin embargo, sí que lo hace a propósito de la imputación de intereses por razón de un préstamo gratuito concedido por el Sr. Ezequiel a favor de la sociedad (aspecto ajeno a esta casación) sobre la base de la relación entre la sociedad y el socio: "nos movemos en el ámbito de las operaciones vinculadas, a razón de la relación que ya hemos descrito entre el contribuyente y la mencionada compañía mercantil."

2.- El abogado del Estado afirma que no hay duda de que, en el caso de rendimientos en especie satisfechos por una sociedad a sus socios o partícipes, se trata de partes vinculadas. Además, se remite a lo que mantenía el recurso citado, finalmente, desestimado por la sentencia núm. 157/2022, de 9 de febrero.

3.- Hay operación vinculada o no la hay, sin que sea posible aventurar una dualidad entre operaciones vinculadas "con contrato, acuerdo o pacto entre las partes" y operaciones vinculadas sin tales elementos.

4.- El artículo 43 LIRPF establece en su apartado primero que, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, sin perjuicio de introducir una serie de "especialidades" en la valoración de los "rendimientos del trabajo en especie" y de las "ganancias patrimoniales en especie", entre las que no se encuentran los rendimientos de capital mobiliario en especie, calificación esta última que tienen los rendimientos en especie analizados en el presente caso.

En consecuencia, si a los efectos de la calificación jurídico-tributaria no estamos ante rendimientos de trabajo en especie, tampoco cabe acudir a las reglas establecidas para la valoración de tales rendimientos de trabajo.

Por tanto, existiendo una previsión legislativa para este tipo de casos -la del artículo 41 LIRPF-, al no haber laguna que colmar no cabe acudir a la analogía.

QUINTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"A los efectos del presente recurso, la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios y, en la medida que constituyan una operación

vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 LIRPF."

A la vista de esta doctrina, procede, estimar en parte el recurso de casación, avalando el pronunciamiento de instancia en cuanto a la calificación de rendimientos de capital mobiliario en especie, anulando, no obstante, la valoración que aprecia, por la vía del artículo 43 LIRPF, por resultar aplicable la norma específica relativa a las operaciones vinculadas, esto es el artículo 41 LIRPF con remisión al artículo 16 TRLIS.

La estimación en parte el recurso de casación determina, asimismo, la estimación en parte del recurso contencioso-administrativo en el sentido expresado, limitando nuestro pronunciamiento, exclusivamente, a la cuestión de interés casacional debatida, dejando incólumes el resto de los aspectos enjuiciados en la instancia.

SEXTO.- Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo.

FALLO

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

- 1.-** Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.
- 2.-** Estimar en parte el recurso de casación 4793/2020, interpuesto por la representación procesal de don Ezequiel, contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso núm. 835/2018, sentencia que se casa y anula, en parte, en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Quinto *in fine*.
- 3.-** Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por don Ezequiel, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, con sede en Málaga, de 27 de septiembre de 2018, que se anula en parte, declarando, en su lugar, que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular la sociedad PAKEDI S.L. en favor de don Ezequiel debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF, resultando aplicables las reglas de valoración establecidas en el artículo 41 LIRPF.
- 4.-** No ha lugar a realizar declaración sobre las costas.

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

Así se acuerda y firma.