

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080018

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 17 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4793/2020

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Rendimientos íntegros. Otros rendimientos. Reglas especiales de valoración. Operaciones vinculadas. Cesión de uso de vehículos automóviles de la sociedad a sus propios socios. La sentencia de instancia señala 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) y 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. Considera la Sala a *quo* 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. En cuanto a la determinación del importe de dicho rendimiento del capital mobiliario en especie, la Sala de Málaga razona que "[...] no encontramos dificultades para aplicar los parámetros establecidos para la evaluación del valor de cesiones de vehículos a empleados por partes de sus empresas, 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". La cuestión que se plantea 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. [Vid., STSJ Andalucía (Sede en Málaga) de 20 de febrero de 2020, recurso n.º 835/2018 (NFJ079962) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (IRPF), arts. 25, 41 y 43.1.1.º b).

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

Ley 58/2003 (LGT), art. 14.

PONENTE:*Don Dmitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 17/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4793/2020

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4793/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 17 de diciembre de 2020.

HECHOS

Primero.

- 1. El procurador don Feliciano García-Recio Gómez, en representación de don Ezequiel, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, que estimó en parte el recurso nº 835/2018, en concepto del impuesto sobre la renta de las personas físicas ["IRPF"].

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidas las siguientes disposiciones, que forman parte del Derecho estatal: (i) los artículos 41 y 43.1.1º.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre) ["LIRPF"]; y (ii) el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

De igual modo, más adelante alude al artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, ya que la sala a quo extiende la regla de valoración del artículo 43.1.1º.b) LIRPF, prevista inicialmente para los rendimientos del trabajo, al supuesto de los rendimientos del capital mobiliario, frente a la posición de la actora, en cuanto que debería valorarse la operación siguiendo los criterios del artículo 16 TRLIS y siempre atendiendo al uso efectivo de los vehículos titularidad de la sociedad que el contribuyente haya realizado, sin que debería tributar por la mera disponibilidad de esos vehículos.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por las siguientes razones:

4.1. Concorre la presunción prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], toda vez que la sentencia cuestionada sustenta su razón de decidir sobre normas sobre las que no existe jurisprudencia. El recurrente señala que no hay pronunciamientos del Tribunal Supremo en los que se resuelva cómo debe valorarse una posible disponibilidad de unos vehículos titularidad de una sociedad, en casos de socios únicos o con porcentajes muy significativos y a su vez son administradores únicos o solidarios, cuándo ya ha sido calificados como rendimientos de capital mobiliario.

4.2. La sentencia discutida afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2 c) LJCA], habida cuenta que la cuestión suscitada tiene una indudable repercusión, porque puede servir como criterio interpretativo en cuanto a la forma en que ha de tributar la disponibilidad que tengan los socios de los vehículos de sus sociedades.

5. Considera conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que que precise cómo debe valorarse la disponibilidad de los vehículos de una sociedad por parte de sus socios, determinando, de forma expresa, si se puede aplicar de forma supletoria el artículo 43.1.1º.b) LIRPF para valorar esta disponibilidad o, en otro caso, el modo en que deberá hacerse la valoración de la operación vinculada, cuestión de enorme trascendencia o repercusión social, así como si la mera disponibilidad de vehículos por parte de los socios de una mercantil debe tributar y la forma en que debería llevarse a cabo.

Segundo.

- La sala de instancia, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de julio de 2020, habiendo comparecido don Ezequiel -parte recurrente- y la Administración General del Estado -recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, pudiendo trascender del objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]; siendo así que, además, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

- Marco jurídico y hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1. El artículo 25 LIRPF, en cuanto a la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario, establece 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".

El artículo 41 LIRPF prevé que: "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 [TRLIS]".

El artículo 42, relativo a las rentas en especie, determina que:

"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. No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

3. Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa".

El artículo 43 LIRPF, respecto de la valoración de las rentas en especie, dispone que:

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

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".

Finalmente, el artículo 14 LGT previene que: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

2. La sentencia de instancia, en lo que aquí interesa, señala [FD 2º] 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) y 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.

No obstante, la sala a quo 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.

Y en cuanto a la determinación del importe de dicho rendimiento del capital mobiliario en especie, la Sala de Málaga 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".

De modo que la sala de instancia desestima el motivo de impugnación, sin perjuicio de las rectificaciones que proceda realizar a fin de ajustar la liquidación.

Tercero.

- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de 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.

2. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues son numerosos los casos en que las sociedades entregan o ceden el uso de vehículos automóviles de su titularidad a sus propios socios, lo que hace conveniente la interpretación de las normas y principios aplicables en esta materia.

3. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, conforme al artículo 88.1 LJCA en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren las restantes circunstancias alegadas por el recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión.

Cuarto.

- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión enunciada en el punto 1 del anterior razonamiento jurídico.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 25, 41, 42 y 43.1.1º.b) LIRPF y 14 LGT. 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.

Quinto.

- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Sexto.

- Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA/4793/2020, preparado por don Ezequiel contra la sentencia dictada el 20 de febrero de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, en el recurso nº 835/2018.

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.

