Roj: **STS 541/2022** - **ECLI:ES:TS:2022:541**

Id Cendoj: **28079130022022100040**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **09/02/2022**
Nº de Recurso: **4769/2020**
Nº de Resolución: **157/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 4372/2020,**
ATS 2330/2021,
STS 541/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 157/2022

Fecha de sentencia: 09/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4769/2020**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/01/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4769/2020**

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. 157/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 9 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4769/2020**, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 21 de julio de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (" TSJCV"), en el recurso núm. 2262/2018, en materia de IRPF.

Ha sido parte recurrida don Juan Manuel , representado por el procurador de los Tribunales don Victorino Venturini Medina, bajo la dirección letrada de don Manuel E. Mata Pastor.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia núm. 1302/2020 de 21 de julio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana " TSJCV", que estimó el recurso 2262/2018, promovido por don Juan Manuel , frente a la resolución de 29 de junio de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV) estimatoria parcial de la reclamación NUM000 y su acumulada NUM001 , concepto IRPF, ejercicios 2010, 2011, liquidación y acuerdo sancionador.

SEGUNDO. - La regularización tributaria

La Delegación Especial de Valencia de la AEAT notificó a don Juan Manuel acuerdo de liquidación, IRPF, ejercicios 2010 y 2011, resultando una deuda tributaria de 128.083,48 €.

La AEAT apreció que la sociedad "Neptuno 98, S.L.", íntegramente participada por don Juan Manuel y doña Noelia , con un 50% cada uno, asumió en los ejercicios citados una serie de gastos y consumos personales y privados (de embarcación, vehículos, inmuebles y otros), no relacionados con la actividad empresarial, que don Juan Manuel no incluyó en sus declaraciones de IRPF como rentas en especie.

La inspección calificó los fondos transferidos y los gastos sufragados por Neptuno 98, S.L., de los que eran beneficiarios don Juan Manuel y doña Noelia y personas de su entorno personal, como rendimientos del capital mobiliario, con fundamento en lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25.d) de la LIRPF que incluye dentro de los rendimientos del capital mobiliario a "cualquier otra utilidad, distinta de les anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe."

El desglose de los gastos considerados no afectos a la actividad económica de Neptuno 98, S.L., y que, por tanto, fueron calificados como rendimiento de capital mobiliario de los socios en un 50%, fue, en síntesis, el siguiente:

a) Gastos de la embarcación: importe total de las facturas; del consumo disfrutado por el socio, tomándose como valor pro lo que al barco se refiere las cuotas de leasing satisfechas por Neptuno 98, S.L.

b) Vehículos. Las facturas analizadas se referían a reparaciones, impuestos y seguros; la valoración del uso de los vehículos se calculó por el importe de la dotación a la amortización practicada por la sociedad

c) Gastos varios y utilización de viviendas. igualmente, y, por lo que se refiere a los pagos realizados por Neptuno 98, S.L., relativos a gastos en hoteles y viajes, carburantes, bebidas, material deportivo, hostelería y restauración, seguros de vida, compras en perfumerías, joyerías, supermercados, etc..., así como los suministros, seguros. impuestos, mantenimiento informático, domótica, etc..., relacionados con los inmuebles, se consideró por la inspección como cuantía a regularizar al importe total de las facturas analizadas (IVA incluido), así como la valoración del uso o disfrute de los inmuebles determinada en función de la amortización contabilizada anualmente por la sociedad pagadora, como índice de valoración de la depreciación del inmueble que su uso implica.

En síntesis, aquellos gastos satisfechos y asumidos por Neptuno 98, S.L, no correlacionados con los ingresos y cuyos beneficiarios eran los titulares del capital social de la entidad se incluyeron dentro del concepto de retribución de fondos propios que, a juicio de la Inspección constituyen rendimientos del capital mobiliario,

fueron satisfechos en forma de rentas en especie para los socios beneficiarios y la AEAT procedió a valorarlos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 LIRPF.

La regularización comprendió también la liquidación de una ganancia de patrimonio no justificada.

Los referidos hechos fueron objeto de sanción en virtud del art 191 LGT.

Asimismo, aunque no forman parte de las actuaciones impugnadas a las que se refiere este recurso de casación, conviene dejar constancia de que también se incoaron actas a Neptuno 98, S.L., por el concepto Retenciones e Ingresos a Cuenta del Capital Mobiliario, periodos 2010 y 2011, si bien, habiéndose considerado que la LIRPF permite la deducción en sede del perceptor de las retenciones no practicadas cuando dicha omisión haya sido imputable al retenedor, al no resultar procedente liquidar a Neptuno 98, S.L., el ingreso a cuenta cuando la deuda principal es exigida a los socios en sede de IRPF, la propuesta de liquidación contenida en el acta incoada a Neptuno 98 fue una cuota cero.

TERCERO. - La vía económico-administrativa

Contra la liquidación y sanción, el contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa el 17 de junio de 2015 ante el TEARCV, que resolvió estimando en parte la reclamación.

Básicamente, el TEARCV confirmó la regularización efectuada (y la sanción) salvo en el punto relativo a la valoración del uso por los socios de los inmuebles de la sociedad Neptuno 98, S.L.

Con relación a esta última cuestión, el TEARCV alude al hecho de que con relación a los inmuebles de Les Motes y Villa Gadea, propiedad de Neptuno 98, S.L., constaban contratos de alquiler celebrados entre Neptuno 98, 9.L., y otras sociedades vinculadas (Acita 98, SL, Capital Activo, SL y Nova Ática, SL) a partir de los cuales, la Inspección apreció simulación de negocio a los efectos de aparentar que el inmueble estaba sujeto a una actividad de alquiler y así poder deducir todos los gastos relacionados con el mismo (teléfono, luz, agua. seguros, reformas, reparaciones, mobiliario, amortización, intereses préstamo).

La Inspección había sostenido que las operaciones realizadas por Neptuno 98, S.L. eran irreales, obedeciendo a una operativa destinada a simular un negocio de alquiler entre el obligado tributario y sus empresas vinculadas, todo ello con la finalidad de eludir el pago de impuestos.

Contrariamente, a efectos de IVA, la entidad reconoció que los citados inmuebles no estaban afectos y, por lo tanto, que el IVA soportado por los gastos relacionados con los mismos no era deducible.

A partir de estas circunstancias, el TEARCV expresó lo siguiente:

"Ahora bien, a todo lo expuesto debe hacerse una importante salvedad, la cual viene referida a la valoración de la utilización de los inmuebles, pues en este punto debe entenderse, de acuerdo con lo alegado por el reclamante, que existe una clara incongruencia entre la actuación de la inspección respecto de la entidad Neptuno 98, S.L., cuyos inmuebles fueron utilizados por los socios, actuación cuyo acuerdo de liquidación se basó esencialmente en la existencia de simulación absoluta de modo que las partes habían creado la apariencia meramente formal de que los inmuebles estaban alquilados a terceros y, por tanto, afectos a la actividad empresarial de alquiler desarrollada por la interesada, lo que permitiría la deducción de gastos de consumo y de inversión que no se hubieran podido deducir en el caso de que tales inmuebles no hubiesen estado afectos a ninguna actividad, simplemente destinados al uso propio de los socios y administradores, y esta actuación respecto de los socios en la que se sostiene que si existe tal cesión o utilización del inmueble que se considera rendimiento de capital mobiliario en especie, que debe valorarse a precios de mercado. Dicha actuación de la inspección dio como resultado un acuerdo de liquidación. que fue recurrido ante este Tribunal con número de registro NUM007 y estimado en parte mediante resolución de 22 de febrero de 2018. En la misma se indicaba, además

"En consecuencia, el arrendamiento efectuado a los socios no desnaturaliza el contrato, que se sigue calificando de arrendamiento de cosas. La circunstancia de que se arriende a los socios no permite afirmar que las partes hayan querido simular un contrato de alquiler.

Otra cosa es que, dada su cesión a una entidad vinculada y a los socios, la voluntad común permita que puedan pactarse y contabilizarse ingresos por el alquiler que no se correspondan con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado, teniendo en cuenta el elevado importe de los gastos imputados a dicho alquiler.

A este respecto, el TRLIS contiene una norma que contempla operaciones en los que el precio satisfecho no se corresponde con su valor normal de mercado. Tal es el régimen de operaciones entre entidades vinculadas, regulado en el artículo 16 del TRLIS, en cuyo apartado 1 se dice

[...]

En definitiva, este Tribunal entiende que el conjunto probatorio desplegado por la inspección no resulta suficiente para probar que ha existido en la operación controvertida una simulación absoluta, de modo que la regularización practicada, en base a ese criterio, no se ajustó a derecho.

Por todo lo expuesto, procede estimar la cuestión planteada".

En consecuencia, sobre este punto relativo a le valoración de la utilización de los inmuebles, no puede confirmarse la actuación inspectora, en consonancia con la estimación de la reclamación efectuada contra el acuerdo de liquidación practicado a Neptuno 98. S.L. Otra cosa hubiera sido que, en vez de considerar que los arrendamientos eran simulados de forma absoluta, dicha utilización se hubiera valorado por su valor normal de mercado, teniendo en cuenta el importe del alquiler fijado en los contratos de arrendamiento, es decir, que se hubiera examinado si tales alquileres respondían o no a un valor normal en el mercado.

Por todo lo expuesto, procede estimar en parte la cuestión planteada""

CUARTO. - La sentencia de instancia

Frente a la expresada resolución del TEARCV, don Juan Manuel interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJCV, que lo estimó en sentencia de 21 de julio de 2020, al considerar que, en todos los casos de abono de rendimientos en especie entre partes vinculadas, se debe aplicar el artículo 41 LIRPF y no el 43 del mismo texto legal:

"CUARTO. - Sobre esta misma cuestión pero en relación de la cónyuge del recurrente Dª Virtudes , ha tenido oportunidad de pronunciarse esta misma Sala y sección en reciente Sentencia nº 760/2020 de fecha 15 de mayo recaída en recurso 2263/2018 y que dada la absoluta identidad de argumentos impugnatorios y objeto de impugnación pasamos a reproducir en aras a la unidad de doctrina:

"La aplicación de las normar cuestionadas es la del Capítulo III del Título I de la LIRPF, "Reglas especiales de valoración" regula en sus tres artículos la "estimación de rentas" (artículo 40), "operaciones vinculadas" (artículo41) y "rentas en especie" (artículo 42).

Todas ellas son "reglas especiales de valoración" que deben aplicarse a cada una de las particulares situaciones reflejadas en el artículo concreto y por la sistemática del Capítulo III, si bien ya anticipamos que la regla especial de valoración en el caso de operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas será la contenida en el artículo 41 de la LIRPF ; como lo será, para el caso de obtención de rentas en especie entre entidades no vinculadas la contenida, en el artículo 42 de la Ley.

Efectivamente debemos convenir con la actora que la Inspección debió aplicar para la valoración las reglas referidas a las operaciones vinculadas contenidas en el art. 41 LIRPF que remiten al TRLIS, es pacifica la doctrina que señala que las reglas previstas para las operaciones vinculadas se justifican por la relación existente entre las partes contratantes, y su finalidad es clara y unívoca: evitar la elusión fiscal que puede obtenerse con el uso de precios de conveniencia que transfieran bases imponibles entre los contratantes, habiéndose configurado como una potestad de la Administración hasta la entrada en vigor de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medida para la prevención del fraude fiscal, que modificó el artículo 16 del Texto Refundido de la LIS (RD Legislativo3/2003), que la convirtió en "regla de valoración imperativa para contribuyentes y Administración".

Ante la convivencia de estas diferentes reglas especiales que responden a distinta finalidad, sin que la norma priorice con claridad la aplicación de una u otra, la jurisprudencia ha confirmado la aplicación de la regla de operaciones vinculadas cuando la regularización expresamente se basa en esta circunstancia.

Y por tanto, si partimos de la referida calificación que no se cuestiona en el caso de autos, en base al principio de especialidad procede la aplicación del art 41 citado, pues dicha norma es la que resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art 18 LIS - y ello además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda, y tratándose de aquellas no procede aplicar la regla de valoración contenida en el art. 43 de La LIRPF para los rendimientos en especie, sino la especifica del art 41 LIRPF .

En la contestación a la demanda se pretende una justificación aplicativa de ambas reglas valorativas, que carece de soporte normativo: en primer lugar, se aduce una suerte de dualidad de métodos alternativos para valorar operaciones vinculadas de modo que solo procede la remisión al art 41 cuando las partes han establecido un valor, pero no cuando, como ocurre en el caso de autos no se ha declarado los ingresos, presupuesto hermenéutico que carece de todo soporte normativo y por ello no puede prosperar. Cabe señalar que la propia Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2016 que cita la resolución impugnada establece como criterio

que para aplicar una u otra regla se debe partir del motivo de la regularización y en el caso de autos se trata de operaciones vinculadas. Lo expuesto nos conduce a la estimación del recurso, anulando el acuerdo de liquidación y como consecuencia el acuerdo sancionador derivado de aquel."

Trasladado lo anterior al presente recurso procede su íntegra estimación."

QUINTO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El abogado del Estado, mediante escrito de 2 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 21 de julio de 2020.

La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 9 de septiembre 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 4 de marzo de 2021, 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:

Dilucidar si en los casos de abono de rendimientos en especie del artículo 25.1.d) LIPRPF entre partes vinculadas, se debe aplicar la normativa del impuesto de sociedades a partir del artículo 41 LIRPF con la consiguiente tramitación del procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas y aplicación de los métodos de valoración regulados en la normativa del impuesto de sociedades o, por el contrario, puede acudirse al artículo 43 LIRPF para valorarlos por su valor normal en el mercado y, en caso afirmativo, en qué supuestos.

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 abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 26 de abril de 2021, que observa los requisitos legales.

Considera infringidas las siguientes normas: artículos 25.1.d), 41, 42, 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 de 29 de noviembre) con relación al art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades ("TRLIS", BOE de 11 de marzo), actual art. 18 de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS, BOE de 28 de noviembre), y con el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, BOE de 18 de diciembre).

Según el abogado del Estado, la LIRPF no establece ningún orden de preferencia en la aplicación de estas reglas especiales de valoración y 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. Sin embargo, ello no supone 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 ello 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, como se ha visto, se considera a sí mismo, en cuanto a la valoración de las rentas en especie, "regla general".

La finalidad de la regulación sobre operaciones vinculadas en la normativa del Impuesto de Sociedades no es otra que tratar de evitar que, las personas que por su estrecha relación estén en condiciones de hacerlo, pacten o convengan precios o valores inferiores a los de mercado en sus operaciones, a fin de tributar menos. Por tanto, esta regulación, se debe aplicar cuando la vinculación ha sido relevante para acordar el "valor" de la operación o rendimiento. En cambio, si los interesados no pactan o convienen valor alguno, sino que directamente omiten declarar los rendimientos, aplicar las reglas sobre las operaciones vinculadas, carece de toda lógica, pues no hay ninguna maniobra para rebajar el valor de los rendimientos aprovechando la vinculación.

Aduce en su escrito de interposición que, la finalidad de la regulación sobre las operaciones entre partes vinculadas se desvirtúa si no existe acuerdo alguno ente dichas partes que conlleve una minoración del valor de los rendimientos o bienes en relación con su valor de mercado.

En definitiva, si la regularización se basa en la vinculación entre las partes, se aplica la norma sobre operaciones vinculadas. Si no, se aplica la norma especial alternativa, que en el presente caso sería el art. 43 LIRPF. Pero, cuando se atiende a ese criterio del fundamento de la regularización, no cabe identificar éste, con la mera presencia de partes vinculadas. Lo relevante es que la actuación concertada de las partes vinculadas, como tales, se haya orientado a lograr la menor tributación. Y esto no ocurre en los casos en que los rendimientos no se declaran, en los que es irrelevante que las partes estén vinculadas o no.

Entiende que es preferente la aplicación del art. 43 LIRPF en todos los casos en que los contribuyentes no declaran los rendimientos en especie, ni por su valor de mercado, ni por ningún otro, con lo que no aprovechan la vinculación que pueda existir entre ellos y la sociedad que les paga las rentas para disminuir el valor de lo declarado y tributar menos.

Entiende, en definitiva, que la respuesta a la pregunta que suscita el auto de admisión de 4 de marzo de 2021 debe ser favorable a la preferente aplicación del art. 43 LIRPF en todos los casos en que los contribuyentes no declaran los rendimientos en especie, ni por su valor de mercado, ni por ningún otro, con lo que no aprovechan la vinculación que pueda existir entre ellos y la sociedad que les paga las rentas para disminuir el valor de lo declarado y tributar menos.

Por lo expuesto, patrocina la estimación del recurso y que se case la sentencia recurrida, declarando ajustados a derecho, tanto la resolución del TEARCV como las liquidaciones inicialmente impugnadas.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Victorinio Venturini Medina, en nombre y representación de don Juan Manuel , presentó escrito de oposición de 15 de junio de 2021 solicitando la desestimación del recurso de casación.

Comienza afirmando que la Inspección no realizó ninguna valoración del hecho imponible, esto es, del valor de mercado atribuible a la utilización de los bienes de la sociedad por sus socios.

Defiende que la valoración debe realizarse por la vía del art 41 LIRPF y, a estos efectos, considera incorrecta la pretensión interpretativa en cuanto a que "la generalidad" a la que alude el artículo 43.1 LIRPF ("con carácter general") se debe aplicar a la generalidad de las rentas en especie, procedan o no de operaciones entre partes vinculadas, pues no tiene nada que ver con la interpretación sintáctica del precepto. La generalidad alude a que, cuando se esté ante una "renta en especie", la valoración de la misma se debe efectuar, salvo las especialidades que seguidamente señala el precepto, por "su valor de mercado".

Hasta la reforma en el ámbito del régimen de las operaciones vinculadas, introducida por la Ley 36/2006, el artículo 16.1 TRLIS señalaba que "[l]a Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación", de lo que infiere que se trataba de una potestad de la Administración tributaria.

Con la modificación introducida por la LIRPF, pasa de ser una potestad de la Administración tributaria a configurarse como una obligación de los intervinientes al señalar que "[l]as 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."

Apunta que, al tratarse de operaciones convenidas entre sujetos pasivos y entidades sometidos a distintas normativas (LIRPF y LIS), es necesario dotar al sistema tributario de una adecuada coordinación y que la regla de valoración sea la misma para ambas partes porque, en caso contrario, si las metodologías de valoración fueran diferentes en el ámbito de cada norma, no se lograría el resultado buscado, pudiéndose darse situaciones de desimposición o de sobreimposición considerando a todas las personas o entidades vinculadas. Es decir, la valoración administrativa no puede tampoco determinar una tributación en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Eso ocurriría en el caso de que ambas partes no se sometieran a la misma norma de valoración. El sistema tributario ha optado para conseguir esta necesaria y lógica coordinación por remitirse a los métodos de valoración existentes en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, artículo 16 TRLIS (actual 18 LIS). Por ello, el artículo 41 LIRPF se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

La tesis del abogado del Estado introduciría inseguridad jurídica y permitiría excluir de la necesaria coordinación determinadas operaciones vinculadas en función del modo en que hayan sido formalizadas por las partes, solución que carece de cualquier soporte legal porque el artículo 16 TRLIS (actual artículo 18 LIS)

no distingue el tratamiento que deba darse a la operación vinculada dependiendo de la formalización de que se dote la misma o si las partes han establecido valoración o no. Añade que resulta difícilmente concebible que cualquier operación vinculada no proceda de un consenso de voluntades entre la sociedad y su socio. La articulación de la operación vinculada podrá en ocasiones no estar sujeta a formalidades, pero ello no obsta a que sea consecuencia de un acuerdo.

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 30 de junio de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de noviembre de 2021 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 25 de enero de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica

Como se infiere de los Antecedentes, la regularización practicada parte de la circunstancia de que la sociedad Neptuno 98, S.L., íntegramente participada por don Juan Manuel y su cónyuge - con un 50% cada uno-, asumió una serie de gastos y consumos personales y privados (de embarcación, vehículos, inmuebles y otros), no relacionados con la actividad empresarial de la entidad y que los socios no incluyeron en sus declaraciones de IRPF como rentas en especie, deduciendo tales gastos la sociedad, en el impuesto de sociedades.

No se cuestiona la pertinencia de que se regularice esa utilización privativa de tales bienes, pertenecientes a la sociedad, por parte de los socios, sino que el debate se centra únicamente en la valoración de dicha utilización, que se califica por la Administración como rentas en especie cuando, como aquí acontece, se pagan entre partes vinculadas y no se declaran, tratándose de dilucidar si ha de estarse a la regla del art. 43 LIRPF (como defiende el abogado del Estado) o a la del art. 41 LIRPF (como argumenta el contribuyente, aquí recurrido).

SEGUNDO. - El marco normativo

La LIRPF se refiere en su Título III a la "determinación de la base imponible", a cuyo efecto, su Capitulo 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).

A los efectos de este recurso, resultan de interés los art 41, 42 y 43

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 articulo 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 articulo 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.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

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. 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"]

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

TERCERO. - La resolución del recurso de casación

Vistos los diferentes argumentos de las partes, teniendo en consideración el marco normativo anteriormente expresado, a efectos de delimitar la posición de la Sala debemos hacer las siguientes consideraciones:

1.- Ninguna virtualidad cabe reconocer al alegato del contribuyente recurrido que, en su escrito de oposición, aduce que la Inspección no realizó ninguna valoración del hecho imponible, esto es, del valor de mercado atribuible a la utilización de los bienes de la sociedad por sus socios, de modo que la liquidación tributaria no contiene valoración del hecho imponible, ni por aplicación del artículo 41 LIRPF, ni por aplicación del 43 LIRPF.

En efecto, todo el debate versa sobre si es correcta la liquidación administrativa que ha procedido a valorar por la vía del artículo 43 LIRPF (como mantiene el abogado del Estado) en lugar de hacerlo por el régimen específico del artículo 41 LIRPF (como, finalmente establece la sentencia y defiende también el contribuyente recurrido).

En definitiva, una cosa es que el procedimiento de valoración tome en consideración disposiciones que no resulten aplicables o, en su caso, que fuese inmotivada dicha valoración y, otra muy distinta, que no exista dicho procedimiento de valoración. Desde luego, en sede de IRPF la valoración existe y, precisamente, es lo que constituye el objeto de la discusión casacional.

En cualquier caso, el contribuyente podía también haber combatido la sentencia sobre la base de una inexistente valoración sin que, ahora, desde su posición de recurrido en casación, pueda introducir un debate inexistente.

2. - 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].

3.- Tanto el artículo 41 LIRPF (por la remisión al art. 16 TRLIS, 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.

Consecuentemente, cabría preguntarse cuál es la diferencia real entre ambos preceptos lo que, en principio, aclara el escrito de interposición del abogado del Estado al apuntar que, mientras 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.

4.- Observamos cierto desenfoque en el tratamiento de la cuestión discutida, que, prácticamente desde el principio, se ha ido arrastrando a lo largo de las distintas vías de revisión de los actos tributarios cuestionados.

En efecto, parece evidente -más bien, es indiscutible-, que la sociedad Neptuno 98, S.L y don Juan Manuel deben considerarse, a los efectos del art.16.3 TRLIS personas o entidades vinculadas, dada la condición de socio y administrador de dicha mercantil.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Ahora bien, pese a su obviedad, conviene enfatizar una circunstancia sin la cual, no cabría traer a colación el artículo 41 LIRPF, toda vez que el precepto resultará de aplicación, en la medida que exista una operación vinculada.

Dicho de otro modo, nadie ha planteado explícitamente si, para acudir al art 41 LIRPF es suficiente con que la sociedad y el socio sean partes vinculadas (debemos insistir, 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.

Ciertamente, 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."

Pero es que, además, la sentencia de instancia proclama que, el artículo 41 LIRPF "resulta de aplicación en el supuesto de operaciones vinculadas, y en el caso de autos, reiteramos, lo son las que son objeto de regularización, -por aplicación de la definición del art 18 LIS - y ello además, no es controvertido, pues parte del Abogado del Estado dicha calificación la administración en la contestación a la demanda..."

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.

5.- 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.

CUARTO. - 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) LIPRPF, 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.

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar, procede desestimar el recurso de casación.

QUINTO. - 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.

F A L L O

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 Cuarto.

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación **4769/2020**, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 1302/2020 de 21 de julio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictada en el recurso 2262/2018.

3.- Sin costas.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ