



Roj: **STS 1850/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1850**

Id Cendoj: **28079130022022100148**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/05/2022**

Nº de Recurso: **6891/2020**

Nº de Resolución: **526/2022**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ; Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Málaga, Sección 2ª, 17-12-2019 (rec. 68/2019),  
[ATS 7637/2021](#),  
[STS 1850/2022](#)**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 526/2022**

Fecha de sentencia: 04/05/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6891/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 26/04/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6891/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 526/2022**

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 4 de mayo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 6891/2020, interpuesto por don Federico , representado por el procurador, don Feliciano García Recio Gómez, contra la sentencia de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso contencioso-administrativo núm. 68/2019, en relación con la consideración como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios, de la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular la entidad PAKEDI, S.L.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. El presente recurso de casación se interpuso por don Federico contra la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019 por la Sección Funcional Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que desestimó el recurso núm. 68/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 29 de noviembre de 2018 que desestima las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 , interpuestas, la primera frente a la liquidación, practicada por la Inspectora Regional Adjunta de la Dependencia Regional de Inspección (sede en Málaga) de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T., cuyo importe asciende a 29.379,41 euros, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2013; y, la segunda frente al acuerdo de imposición de sanción, derivada de la misma, consecuencia de la comisión de una infracción tributaria grave, tipificada en el artículo 191 LGT, por importe de 19.478,66 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El 13 de febrero de 2015, por la Inspección de los Tributos del Estado se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario don Federico , en relación al IRPF del 2013, y abarcaron, desde un inicio, la comprobación con alcance general del IRPF del ejercicio 2013.

El 17 de julio de 2015 se firmó acta de disconformidad en relación con el IRPF, ejercicio 2013, dictando la Inspectora Jefe, el 4 de diciembre de 2015, acuerdo por el que ordenaba completar las actuaciones inspectoras con el fin de que resultara suficientemente acreditada la naturaleza de las operaciones realizadas por el Sr. Federico con la entidad PAKEDI, S.L. (B92295104). Dicho acuerdo fue notificado al obligado tributario el día 17 de diciembre de 2015.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, el 29 de junio de 2017, en relación con el IRPF del ejercicio 2013 acta de disconformidad con número de referencia NUM002 .

El 11 de octubre de 2017 se emitió liquidación provisional por importe de 29.379,41 euros, de los cuales 25.971,54 correspondían al principal, y 3.407,87 euros a intereses de demora. La regularización imputaba como rendimientos del trabajo los ingresos de retribuciones en especie como consecuencia de la cesión de uso al obligado tributario, socio y administrador único de la sociedad PAKEDI, S.L. (B92295104), de cinco vehículos propiedad de la citada entidad, así como el importe del carburante consumido por los mencionados vehículos y que ha sido satisfecho por la sociedad. Argumenta el acuerdo de liquidación que "En cualquier caso, a nuestro juicio, la motivación que se expone en el acta y preceptivo informe de disconformidad, que reproducimos a continuación, es suficientemente esclarecedora para acreditar que D. Federico , que además de ser socio y administrador de Pakedi SL estaba vinculado a dicha entidad mediante una relación laboral en virtud de la cual obtuvo rendimientos del trabajo en los ejercicios comprobados, utilizó los vehículos que se identifican en el acta o los tuvo a su disposición, como confirma el hecho de que, requeridas las entidades aseguradoras al efecto, éstas ratificaran que el conductor habitual de los mismos que constaba en los respectivos contratos era, en todos los casos, D. Federico ".



El 20 de octubre de 2017, con origen en las mismas actuaciones, se dictó acuerdo sancionador por el que se apreciaba en la conducta del obligado tributario el elemento subjetivo de culpabilidad al haber dejado de declarar e ingresar los rendimientos anteriormente descritos, calificando la infracción como grave e imponiendo una sanción de 4.447,72 euros.

El día 15 de noviembre de 2017, el interesado presentó sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, sede de Málaga.

El TEAR desestimó las reclamaciones, que tramitó de forma acumulada, el 29 de noviembre de 2018. En su resolución manifiesta que: "Los argumentos invocados en esta vía por el reclamante, a este respecto, son idénticos a los argumentos vertidos ante la oficina gestora. Esta ausencia en vía económico-administrativa de elementos nuevos que puedan afectar al debate ya entablado en el ámbito gestor, unida a la fundamentada respuesta que la posición de aquél recibió de la Administración en el acuerdo dictado, cuyo sentido y alcance último compartimos en su integridad, aconsejan evitar nuevas e innecesarias repeticiones, por lo que nos limitamos a ratificar lo ya dicho por aquélla [...] El artículo 17.1 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 señala: "Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Disconforme con la anterior resolución, la representación procesal del Sr. Federico planteó recurso contencioso administrativo que fue tramitado ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de Málaga, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, bajo el número de autos 68/2019, recayendo sentencia desestimatoria en el mismo, el 17 de diciembre de 2019.

La sentencia ahora recurrida, en lo que interesa a la cuestión objeto de debate, afirma en su FJ quinto: "La fundamentación de la liquidación realizada por el órgano gestor se basa en lo expuesto en el acta de liquidación y en el preceptivo informe de disconformidad, señalando que el recurrente además de ser socio y administrador de Pakedi SL estaba vinculado a dicha entidad mediante una relación laboral en virtud de la cual obtuvo rendimientos del trabajo en los ejercicios comprobados, utilizó los vehículos que se identifican en el acta o los tuvo a su disposición, como confirma el hecho de que, requeridas las entidades aseguradoras al efecto, éstas ratificaran que el conductor habitual de los mismos que constaba en los respectivos contratos era, en todos los casos, D. Federico .

Esos datos son correctos y no han sido desvirtuados por la parte recurrente, constando en autos que el recurrente durante el ejercicio 2013 retribución por importe de 1.200 € de acuerdo con los datos declarados por la entidad pagadora, PAKEDI, S.L.

También consta en autos informe de ZURICH INSURANCE PLC SUCURSAL EN ESPAÑA sobre que el recurrente es quien consta como primer conductor del vehículo GOLF, como conductor habitual del vehículo MERCEDES y del CITROEN.

También consta informe de ALLIANZ COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS informó a la AEAT sobre que el recurrente es quien figura como conductor de la moto HARLEY y PORSCHE CAYENNE.

Datos suficientes para realizar la imputación de rentas en especie con base al artículo 17 de la LIRPF".

Respecto a la sanción impuesta, considera suficientemente fundada la resolución y también estima probada la existencia de los elementos fundamentales necesarios para la imposición de la misma.

#### **SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.**

1. El procurador don Feliciano García-Recio Gómez, en representación de don Federico , preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019.

En el escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como normas infringidas por la sentencia: (i) los artículos 17.1, 21.1 y 2, 25.1.d), 41, 43.1 y el apartado 1º, letra 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"]; (ii) y el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIRPF"].

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 29 de julio de 2020.

#### **TERCERO.- Admisión e interposición del recurso.**



1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 3 de junio de 2021, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: " *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 17.1, 21.1 y 2, 25.1.d), 41, 43.1 y el apartado 1º, letra b), de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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".

La Sección de Admisión señala, además, que la cuestión que presenta interés casacional en el presente procedimiento es sustancialmente idéntica a la planteada en el auto de admisión del RCA/4793/2020, donde se analiza una cuestión análoga al presente, coincidiendo, además, la parte recurrente en uno y otro asunto.

2. El representante procesal de don Federico , interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 26 de julio de 2021, que observa los requisitos legales, y en el que solicita "un pronunciamiento que confirme los criterios expuestos en los apartados anteriores, respecto de la cuestión que presentaba interés casaciones. [...] Descartado que la cesión de uso o disponibilidad deba tributar como rendimiento del trabajo, respecto del primer inciso, que dice " *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*", entendemos que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos, POR SÍ MISMA, no debe fiscalizarse, ni genera un rendimiento de capital mobiliario. Es decir, la mera disponibilidad hipotética de un vehículo por el socio calificada como rendimiento de capital mobiliario, vulnera el artículo 25.1 y apartado) de la LIRPF. Igualmente, consideramos que existe una vulneración de los artículos 17.1, 21.1 y 21.2, 41 LIRPF y 43.1 LIRPF.

Respecto del segundo inciso que determina " *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*, especialmente, interesa que se confirme que, en caso de que ser calificados los rendimientos como de capital mobiliario, para la determinación de la base imponible, la aplicación análoga o supletoria del artículo 43.1.1º, b) LIRF prevista para rendimientos de trabajo, vulnera los artículos 25.1.d), 41 y 43.1 de la LIRPF

Y, en consecuencia, se solicita al Tribunal Supremo que acuerde casar y anular parcialmente la Sentencia del TSJ de Andalucía (Sede Málaga) de fecha 17/12/2019, Sección 1ª, Sala de lo contencioso administrativo, N.º Rec. 68/2019, anulando lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia incluido lo dispuesto en el fallo de la sentencia respecto de dicho pronunciamiento, sustituyéndolo por otro fallo que resuelva estimar nuestra petición, resolviendo la nulidad de la calificación jurídica como rendimientos de trabajo *la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles* de PAKEDI SL a favor de mi mandante, así como que no debe tributar como rendimiento de capital mobiliario . O, alternativamente, para que el caso de que se considere que dicha cesión de uso o puesta disposición del titular debe tributar como rendimiento de capital mobiliario, que para su valoración no resultan aplicables, *de forma análoga, las reglas establecidas para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo*".

3. La Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 6 de octubre de 2021 en el que señala "que no es posible descartar, en esta sede casacional, que los rendimientos litigiosos debieron tributar como rendimientos de trabajo puesto que no cabe cuestionar ahora la existencia de una relación laboral que el TSJ considera acreditada. Ello es bastante, se reitera, para desestimar el recurso, confirmando la sentencia recurrida por ser conforme a Derecho, sin que proceda dar respuesta a las cuestiones con interés casacional suscitadas en el ATS de admisión.

Subsidiariamente, como se ha argumentado en el apartado 3, si se estima procedente dar respuesta a las cuestiones enunciadas en el ATS de 3-6-2021, se considera que el recurso debe, igualmente, ser desestimado y que la doctrina a fijar debe 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".

**CUARTO.-** *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 26 de abril de 2022.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** *Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019 por la Sección Funcional Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, que desestimó el recurso núm. 68/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 29 de noviembre de 2018 que desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la liquidación, practicada por la Inspectora Regional Adjunta, de la Dependencia Regional de Inspección (sede en Málaga) de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T., cuyo importe asciende a 29.379,41 euros, correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ejercicio 2013.

La parte recurrente cuestiona que se haya calificado como rendimientos del trabajo el supuesto uso de una serie de vehículos titularidad de la mercantil PAKEDI S.L., así como los consumos de combustible por parte del socio y aquí recurrente, el Sr. Federico. La AEAT incluyó como rendimientos del trabajo del recurrente los ingresos de retribuciones en especie como consecuencia de la cesión de uso al mismo de los vehículos propiedad de PAKEDI, S.L., así como el importe del carburante consumido por los mencionados vehículos y que ha sido satisfecho por la sociedad. Y ello al considerar que el recurrente, además de ser socio y administrador de la mercantil, estaba vinculado a dicha entidad mediante una relación laboral en virtud de la cual obtuvo rendimientos del trabajo en los ejercicios comprobados, utilizó los vehículos que se identifican en el acta o los tuvo a su disposición, como confirma el hecho de que, requeridas las entidades aseguradoras al efecto, éstas ratificaran que el conductor habitual de los mismos que constaba en los respectivos contratos era, en todos los casos, el Sr. Federico. Considera que son suficientes los datos aportados para realizar la imputación de rentas en especie con base al artículo 17 de la LIRPF.

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.

**SEGUNDO.-** *Alegaciones de las partes.*

Comienza advirtiendo el Sr. Federico que, si bien el objeto del presente recurso es muy similar al que se afronta en el RCA 4793/2020, no es idéntico, puesto que, en dicho pleito, la posible disponibilidad por su parte de los vehículos de la sociedad PAKEDI SL., fue calificada jurídicamente como rendimientos de capital mobiliario, mientras que en la presente litis, dicha disponibilidad ha sido calificada jurídicamente como rendimiento de trabajo.

Dicho esto, aclara que "de tener que tributar" la posible disponibilidad de los vehículos por parte del socio en el presente procedimiento, "debería calificarse jurídicamente, como rendimiento de capital mobiliario, nunca como del trabajo".

Lo cierto es, sin embargo, que ni siquiera como rendimiento de capital mobiliario debería tributar tal disponibilidad, según su opinión, puesto que, acto seguido argumenta, "la mera disponibilidad hipotética abstracta de los vehículos no debe tributar como rendimiento de capital mobiliario. Lo que debe hacerlo es el uso real que se hace de los mismos", fundamentalmente, atendiendo al número de kilómetros real que hace el vehículo a lo largo de un periodo determinado de tiempo.

Para el caso de que se consideren los rendimientos como de capital mobiliario, manifiesta después que para su valoración no resultan aplicables, de forma análoga, las reglas establecidas para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo. Ello es, afirma, lo que se desprende de los artículos 41 y 43, 1ª, b) LIRPF. Considera que la aplicación de este último artículo, 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. Concluye, pues, que la sentencia recurrida, al aplicar supletoriamente el artículo 43.1. 1º, b) LIRF a los rendimientos de capital mobiliario, vulnera los artículos 25, 41 y 43.1 de la LRIRPF.

En consonancia con ello, solicita que se acuerde casar y anular parcialmente la sentencia recurrida, anulando lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la misma, sustituyéndolo por otro fallo que resuelva estimar su petición, resolviendo la nulidad de la calificación jurídica como rendimientos de trabajo la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de PAKEDI SL a su favor, así como que no debe tributar como rendimiento de capital mobiliario. Alternativamente, para que en caso de que se considere que dicha cesión de uso o puesta a disposición del titular debe tributar como rendimiento de capital mobiliario, pide que para su valoración no resulten aplicables, de forma análoga, las reglas establecidas para la utilización o entrega de vehículos automóviles en el supuesto de los rendimientos del trabajo.

En los inicios de su escrito de oposición, la Abogacía del Estado denuncia la discrepancia entre las cuestiones con interés casacional admitidas en el ATS de 3 de junio de 2021 y el debate suscitado en la instancia. Mantiene que la sentencia recurrida considera como dato correcto, no desvirtuado por el recurrente, no solo la disponibilidad de los vehículos en cuestión, sino también la existencia misma de la relación laboral. Defiende que "se trata pues de un presupuesto fáctico que se considera acreditado en la instancia y que no puede ser debatido en casación". Por tanto, solicita que el recurso sea desestimado.

Ahora bien, con carácter subsidiario, para el caso de que se estimase oportuno abordar las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, el recurso debería ser desestimado por los mismos argumentos que ya expuso la Administración General al formular oposición en el RCA 4793/2020. Tales argumentos los reproduce seguidamente. En línea con ello, y con tal carácter subsidiario, considera que el recurso debe, igualmente, ser desestimado, debiendo fijarse la siguiente doctrina:

"- 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".

**TERCERO.** - *Criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la sentencia 498/2022, de 27 de abril, recaída en el recurso 4793/2020.*

La coincidencia entre el presente recurso y el 4793/2020 nos lleva a reproducir el criterio mantenido en la sentencia recaída en el último de ellos, por razones de igualdad y de seguridad jurídica.

Antes de ello, sin embargo, conviene manifestar que, en ningún caso, nos encontramos ante rendimientos de trabajo, que es lo declarado en la sentencia recurrida. Eso es algo que podemos entrar a valorar puesto que, contrariamente a lo que afirma la Abogacía del Estado, no nos hallamos ante una cuestión probatoria. El examen del expediente, en particular, tanto la liquidación provisional de 11 octubre de 2017 como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de 29 de noviembre de 2018, nos permiten sostener que la sentencia recurrida no ha basado su fallo en la práctica probatoria, se ha limitado a reproducir la posición de la AEAT. Esta, por lo demás, sí ha puesto sobre la mesa elementos probatorios que avalan la disponibilidad de los vehículos por parte del Sr. Federico, sin embargo, no ha aportado elementos probatorios que avalen la existencia de una relación contractual entre el hoy recurrente y PAKEDI, S.L. La calificación como rendimientos de trabajo, pues, carece de cualquier atisbo probatorio. La AEAT se ha limitado a realizar una calificación apodíctica, calificación que no es conforme a derecho, y por eso, resulta oportuna la remisión a la sentencia. 498/2022 de 27 de abril, puesto que también en ese recurso se partía de una liquidación provisional y de una resolución del TEAR que también calificaban como rendimientos de trabajo las rentas derivadas de la disponibilidad de los vehículos. La diferencia se halla en que, en este caso, la sentencia de instancia, a diferencia de la aquí recurrida, disiente del criterio de la administración. Este constituye un dato común que nos permite avanzar en la misma línea que ya hemos recorrido en el recurso 4793/2020. No en vano, ambos recursos son prácticamente idénticos, uno se refiere al ejercicio 2012 del IRPF y el otro se refiere el ejercicio de 2013 del IRPF del mismo contribuyente.

En esa sentencia afirmamos en sus cuatro primeros 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 indubitadamente 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) LRPF 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 analizado 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.

"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 dispararía 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. Federico 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".

Por fin el fundamento jurídico quinto, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procedimos en función de todo lo razonado precedentemente a declarar como contenido interpretativo de la sentencia 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".

**CUARTO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

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 del 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.

**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. 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 tercero

2.- Estimar en parte el recurso de casación 4793/2020, interpuesto por la representación procesal de don Federico, 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 cuarto.

3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo, interpuesto por don Federico, 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 Federico 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.