



Roj: STS 4157/2014 - ECLI:ES:TS:2014:4157
Id Cendoj: 28079130022014100468
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2656/2013
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Octubre de dos mil catorce.

Vistos por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número **2656/2013**, interpuesto por Iberia, Líneas Aéreas de España, Sociedad Anónima Operadora, (en adelante Iberia), representada por la Procuradora Doña Maria del Naranco Sevilla Iglesias, contra la sentencia de 29 de mayo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso Administrativo núm. 3136/2012, sobre liquidación practicada por ingresos a cuenta, correspondientes a los ejercicios 2003 y 2004, por retribuciones en especie.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Iberia interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de Enero de 2012, por la que se desestima la reclamación promovida contra el acuerdo de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de 22 de mayo de 2009, por el que se practicó liquidación por el concepto de ingreso a cuenta del trabajo personal, ejercicios 2003 y 2004.

Opuesta la causa de inadmisibilidad en el escrito de contestación por la Abogacía del Estado, por faltar el acuerdo social para entablar acciones, conforme a lo establecido en el art. 69.b) y 45.2 d) de la Ley de la Jurisdicción, la sentencia impugnada inadmite el recurso contencioso administrativo interpuesto, estimando la alegación previa formulada por la Abogacía del Estado.

Notificada la sentencia con fecha 10 de Junio de 2013, la representación de Iberia interpuso recurso de aclaración el 11 de Junio siguiente, al haber incurrido la Sala en un manifiesto error material, al haber obviado el acuerdo societario adoptado por el Consejero Delegado, decidiendo accionar contra la resolución impugnada, y aportado el 13 de febrero de 2013 junto con el escrito de conclusiones.

SEGUNDO.- Desestimada la petición de aclaración de sentencia por Auto de 1 de julio de 2013, al comportar lo pretendido una modificación del sentido del fallo, que excede del objeto y fin del recurso de aclaración, IBERIA interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia de 29 de mayo de 2013, en relación con las liquidaciones mensuales que no superaban la cuantía de 600.000 euros, por lo que quedaban excluidas las mensualidades de Agosto, Noviembre y Diciembre de 2003, contra las que se había interpuesto recurso de casación ordinario, aportando como contradictorias las sentencias de esta Sala de 11 de Diciembre de 2009, 5 de marzo, 5 de abril, 12 de abril y 14 de junio de 2013.

Suplicó sentencia, solicitando que con estimación del recurso declare improcedente la declaración de inadmisibilidad, y pronunciándose sobre la cuestión de fondo anule la resolución impugnada.

TERCERO.- Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia que declare la inadmisión, porque las sentencias de contraste que se aportan o recogen doctrina anterior, o se refieren a supuestos en los que no concurre la triple identidad requerida por reiterada jurisprudencia, o bien

la desestimación con imposición de las costas procesales, al recoger la sentencia recurrida la interpretación seguida por el Tribunal Supremo a partir de la sentencia dictada en Pleno el día 5 de noviembre de 2008.

CUARTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia de 15 de octubre de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de 29 de mayo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional, que inadmite el recurso contencioso administrativo interpuesto por Iberia contra la resolución del TEAC de 19 de enero de 2012, por no haberse aportado a las actuaciones el acuerdo societario de litigar, no insertándose tampoco en la escritura de poder presentada las facultades que se otorgan a los Administradores a efectos de acreditar cuanto dispone el art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional, habiendo tenido la parte de remediar el defecto, en trámite de conclusiones, una vez que tuvo conocimiento de las alegaciones que en tal sentido hizo la parte demandada.

El recurso de casación excluye las mensualidades de Agosto, Noviembre y Diciembre de 2013, por superar éstas la cuantía de 6000 euros, habiéndose interpuesto contra ellas recurso de casación ordinario.

Se alega, en primer lugar, que las consideraciones de la Sala que le llevan a declarar la inadmisión del recurso contencioso administrativo no son ajustadas a Derecho, pues con el escrito de conclusiones presentado, con fecha 13 de febrero de 2013, se acompañó el documento por el que se autoriza al representante de Iberia a interponer el recurso, por lo que resulta infringido el art. 45.2 d) y 3 de la Ley Jurisdiccional en relación con el 69 b) de la misma disposición, así como el art. 24 de la Constitución que reconoce el derecho a un proceso con todas las garantías, que no puede eliminarse por razones formales excesivas o desproporcionadas.

Por otra parte, como contradictorias se citan las sentencias de esta Sala de 11 de diciembre de 2009, 5 de marzo, 5 de abril, 12 de abril, y 14 de junio de 2013.

A juicio de la parte, existe contradicción entre la sentencia impugnada y las referidas de contraste:

a) Con la dictada en fecha 11 de diciembre de 2009, en el sentido de no ser exigible el requisito del art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional a las Sociedades Mercantiles.

b) Con las dictadas con fechas 5 de marzo, 12 de abril y 14 de junio de 2013 en el sentido de ser subsanable el requisito contemplado en el art. 45. 2 d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, por lo que habiéndose subsanado el mencionado requisito en el escrito de conclusiones, conforme consta en los autos, y se certificó por el Secretario de la Sección Cuarta, la sentencia impugnada de 29 de mayo de 2013 ha de ser casada.

c) Finalmente, con la dictada con fecha 5 de abril de 2013, que recogiendo doctrina constitucional reiterada, reconoce que existe un derecho al acceso a la Jurisdicción, incardinado en el art. 24 de la Constitución, que no puede quedar negado o excluido por interpretaciones rigoristas, conducentes a una situación de indefensión, por su formalismo excesivo o desproporción, siendo ello lo que ocurre en el caso presente, pues el pronunciamiento de inadmisibilidad, contenido en la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 de Mayo de 2013, infringe el derecho de tutela judicial efectiva, y más cuando en la misma se contiene el error referido, pues sí se acompañó el acuerdo para impugnar a que se refiere el art. 45.2) de la Ley de la Jurisdicción con el escrito de conclusiones.

SEGUNDO.- Dado que el Abogado del Estado, por el contrario, sostiene que las sentencias de contraste recogen doctrina anterior o se refieren a supuestos en los que no concurre la triple identidad requerida por reiterada jurisprudencia, procede detenerse en el contenido de las referidas sentencias que se aportan.

La primera es de fecha 11 de diciembre de 2009, que resuelve el recurso de casación 73/2009 interpuesto por una entidad mercantil contra un Auto que inadmitió el recurso contencioso administrativo contra una resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Guipúzcoa, porque no habiéndose aportado con el escrito inicial el acuerdo del órgano competente decidiendo la interposición, y habiéndose requerido a la parte para la subsanación del defecto en el plazo de 10 días, con advertencia de archivo de las actuaciones en otro caso, había transcurrido el plazo sin hacerlo, sin que fuera suficiente el poder otorgado con amplias facultades para pleitos por el Consejero Delegado, por no constar que el representante que formaliza el acuerdo para interponer el proceso ostente cargo de administración alguno en la mercantil que le atribuya la

decisión que el art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional requiere acreditar, y que no era la potencial general y abstracta que el apoderamiento notarial pueda conllevar.

La Sala, en este caso considera que el Auto recurrido debe ser casado porque la jurisprudencia había entendido de antiguo que la exigencia del art. 45. 2 d) de la Ley de la Jurisdicción de justificar la decisión del órgano competente de la entidad mercantil opera sólo respecto a aquellas instituciones o corporaciones que, por ministerio de la ley o por prescripción estatutaria, están obligados a recabar el acuerdo favorable de determinados órganos para ejercitar válidamente las acciones que les competan, más en ningún caso es requisito generalizable al ejercicio de acciones por las personas jurídicas y menos las de naturaleza mercantil, debiendo entenderse, en todo caso, que incluso el otorgamiento de poder para litigar comporta aquella autorización.

Otra sentencia que se aporta es la dictada el 5 de abril de 2013 en un recurso contencioso administrativo ordinario interpuesto por Endesa Generación, S.A, que acoge la pretensión de inadmisibilidad deducida por el Abogado del Estado en su escrito de contestación, con base en la aplicación del art. 69 b) de la ley 29/1998 , por no acompañarse al escrito de interposición el acuerdo por el que la entidad recurrente acredite que el órgano competente, según sus normas estatutarias, ha adoptado la decisión de iniciar el recurso, al constatarse que, efectivamente, no se había incorporado a las actuaciones el documento mencionado, que es exigido cuando pretenden entablar acciones las personas jurídicas en el orden jurisdiccional contencioso - administrativo, considerando que esta conclusión se revela conforme con la doctrina del Tribunal Constitucional, formulada con la sentencia 102/2009, de 27 de abril , en relación con el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción.

La tercera sentencia que se invoca aparece dictada el 5 de marzo de 2013 , en un recurso de casación interpuesto por la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, que anula una resolución sobre autorización para la ejecución de un proyecto de edificio de seis viviendas entre medianeras en el lugar conocido como playa San Juan, término municipal de Guía de Isora, Tenerife.

El recurso fue estimado, al apreciarse incongruencia omisiva en la sentencia porque habiéndose insistido en la contestación a la demanda sobre la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo, por no haber quedado acreditado en autos la voluntad de litigar expresada por el órgano competente de la Administración General del Estado (art. 45. 2 d)) de la Ley Jurisdiccional 29/1998) la sentencia no dio respuesta alguna acerca de tal cuestión.

Luego, constituida la Sala en Tribunal de instancia, rechazó las alegaciones de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre la falta de cumplimiento de la carga procesal del art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional , ante la inexistencia, respecto de la Administración General del Estado, de norma que contenga una previsión similar, por lo que la competencia para acordar el ejercicio de acciones judiciales no se residenciaba en un órgano concreto de la propia Administración del Estado, al tratarse de una competencia implícita en la sustantiva o material que se actúa en cada caso y en cada proceso, entendiéndose que, desde esta perspectiva, el requisito del art. 45. 2 d) aparecía satisfactoriamente cumplido en el caso, al haberse adjuntado al escrito inicial una solicitud de interposición del recurso suscrita por la Jefa del Servicio de Actuación Administrativa de la Demarcación de Costas de Santa Cruz de Tenerife, y con ocasión del trámite de alegaciones previas otro escrito firmado por el Ingeniero Jefe del Servicio Provincial de Costas que, a efectos de subsanar expresamente cualquier defecto de falta de capacidad del cargo firmante, ratificaba el contenido del primer documento, recordando la Sala, en relación con el segundo documento, que la falta de aportación del documento requerido por el art. 45. 2. d) constituye un defecto subsanable

Finalmente, quedan por examinar las sentencias de 12 de abril y 14 de junio de 2013 .

La primera se dictó en un recurso de casación interpuesto por una entidad S.L.U. contra una sentencia estimatoria en materia de urbanismo, que anulaba el Programa de Actuación Integrada y Plan Parcial de un sector.

La recurrente solicitó que, casada la sentencia, por infracción del art. 69. b) de la ley Jurisdiccional , en relación con el art. 45. 2 d) de la misma, se dictase otra por la que se inadmita el recurso contencioso administrativo, por la ausencia del acuerdo societario que denunció como parte demandada en su escrito de contestación, al no poder equipararse, como hacía la sentencia impugnada, la postulación procesal con la acreditación de la voluntad para litigar, sin que constase en autos acreditado que el órgano competente de la entidad demandante, según sus normas estatutarias, hubiera adoptado la decisión de incoar el proceso, no habiéndose procedido, además, tratándose de un requisito subsanable a su subsanación.

El recurso fue estimado, en base a la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de 5 de noviembre de 2008 sobre la exigencia del acuerdo societario para litigar, que diferencia el poder de representación de la decisión de litigar, que ha de acompañarse también con el escrito de interposición, ante lo que dispone el art. 45.2 d), exigencia que se predicaba de toda clase de personas jurídicas aunque se tratase de sociedades de responsabilidad limitada, como era el caso de la recurrente, que tienen un administrador único que ostenta legalmente su representación y se extiende a los actos comprendido en su objeto social.

No obstante, por haber defendido la recurrente en el escrito de conclusiones la innecesariedad de aportar ningún tipo de acreditación al respecto, entendió la Sala que, en estos casos ha de ser requerida, al tratarse de un requisito subsanable, a diferencia de lo que acontece cuando se denunció el defecto y la parte guarda silencio al respecto, por lo que se acuerda la retroacción de actuaciones al momento anterior a dictar la sentencia para que la Sala de instancia otorgase un plazo de diez días para la subsanación del defecto consistente en la acreditación del acuerdo societario para el ejercicio de acciones.

En la misma línea se encuentra la sentencia de 14 de junio de 2013 , que estima un recurso de casación para la unificación de doctrina, frente al pronunciamiento de inadmisión del recurso contencioso administrativo acordado por la Sala de instancia, pese a haber atendido la recurrente el requerimiento formulado por la Sala de instancia, aportando el acuerdo societario a que se refiere el art. 45. 2 d).

La Sala aceptó las alegaciones de la recurrente en el sentido de que no había adoptado una postura de pasividad al respecto, y que si la certificación aportada no era adecuada debió haberse requerido al efecto, de conformidad con las sentencias aportadas de la Sala Tercera de 20 de enero de 2012 , cas. 6878/09 y de 7 de diciembre de 2011 , cas. 887/2009 que indican que cuando el Tribunal de instancia ha requerido a la parte recurrente para el cumplimiento del art. 45. 2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , y ésta cumple tal requerimiento, aportando un acuerdo que no satisface, a juicio de la Sala, los requisitos exigidos para entablar acciones por personas jurídicas con arreglo a las normas o estatutos que le sean de aplicación, debe volver a requerir el exacto cumplimiento del mismo, y no inadmitir el recurso directamente..

TERCERO .- Sentado lo anterior, no puede cuestionarse que las dos últimas sentencias examinadas de 5 de abril y 14 de junio de 2013 no sirven como término de comparación para acreditar el requisito de contradicción entre las sentencias, porque la sentencia combatida en casación inadmite el recurso contencioso administrativo por faltar el acuerdo social para entablar acciones, considerando insuficiente a estos efectos la escritura de poder presentada, sin tener en cuenta que la parte no guardó silencio en conclusiones sobre la denuncia del defecto formulada en el trámite de contestación, mientras que las aportadas como de contraste exigen cuando la parte defiende que tal exigencia no procede por las razones que considere oportunas, o porque a juicio de la Sala la subsanación resulta insuficiente, que se vuelva a requerir el exacto cumplimiento del requisito, sin que proceda la inadmisión del recurso directamente.

Aceptada la existencia de contradicción en la interpretación y aplicación del art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional ha de tenerse en cuenta la doctrina de esta Sala que exige requerimiento previo del órgano jurisdiccional, cuando combatida la inadmisión o intentada la subsanación, el órgano jurisdiccional no comparte los argumentos opuestos o considera insuficiente el nuevo acuerdo societario aportado para subsanar el defecto acusado, por lo que al no haber actuado así la Sala de instancia, al declarar directamente la inadmisión, a pesar del intento de subsanación, procede estimar el presente recurso de casación para unificación, sin necesidad en este caso de ordenar una retroacción de actuaciones al ser posible resolver el debate, constituidos en Tribunal de instancia.

CUARTO.- Esta Sala ha resuelto también con esta misma fecha el recurso ordinario 2571/13, que interpuso la recurrente contra las liquidaciones que superaban la cuantía establecida, habiendo sido estimado en base a la siguiente fundamentación.

"Quinto....Ante la estimación del motivo, y constituidos en Tribunal de instancia, procede, sin necesidad de retrotraer actuaciones, resolver si el acuerdo del Consejero Delegado que se aportó en el trámite de conclusiones permite dar por cubierta la exigencia del art. 45. 2 d).

Según el Abogado del Estado, el Consejero Delegado D. Augusto , no certifica que el órgano competente de Iberia hubiera acordado la interposición del recurso, sino que entre las facultades que le fueron delegadas, se halla la de "acordar lo que juzgue conveniente sobre el ejercicio de los derechos y acciones ante los Tribunales", facultad que supone una mera autorización general para decidir sobre las acciones a ejercitar, ya previamente acordadas por el órgano competente, pero en modo alguno una atribución de facultades para decidir sobre el ejercicio de acciones.

Agrega, para apoyar su tesis, que si se coteja el poder general para pleitos otorgado por Doña Marí Trini en virtud del que le otorgaron los Administradores Mancomunados de Iberia que incluía, entre otras facultades, la de ejercitar los derechos e intereses que, según los casos correspondan a la sociedad, se puede apreciar que esta facultad es la que se recoge también en el documento emitido para subsanar el defecto, por lo que si aquel documento no sirvió para cubrir la exigencia del art. 45. 2 d) tampoco podía servir con el finalmente aportado.

No podemos compartir la versión del Abogado del Estado.

El acuerdo del Consejero Delegado controvertido autoriza sin género de duda al representante de Iberia a interponer el presente recurso contencioso administrativo, y este acuerdo se adopta haciendo uso de la facultad delegada por los Administradores mancomunados para el ejercicio de derechos y acciones, debiendo entenderse suficiente para cerrar el debate suscitado por el Abogado del Estado.

En todo caso, hay que entender que bastaba en este caso el poder general para pleitos al contener además facultades especiales, entre las que figuraban no sólo la de "ejercitar los derechos e intereses que, según los casos, correspondan a la Sociedad, "sino además, entre otras, "comparecer y representar a la sociedad para que pueda interponer recursos contencioso-administrativos o cualquier otra actuación procesal ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa en los términos exigidos en el art. 45. 2 d) de la ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa ".

Por todo ello, la declaración de inadmisión ha de ser revocada, lo que nos lleva a la cuestión de fondo, sin necesidad de detenernos en los restantes motivos de casación aducidos.

Sexto.- Conviene recordar, ante todo, que el acta de disconformidad levantada el 16 de abril de 2009, que guarda relación con el hecho de que Iberia concede a sus empleados y beneficiarios billetes de pasaje que no pueden ser utilizados para fines lucrativos ni comerciales, según el Convenio concertado por la entidad con sus empleados, expone que :

"a) La entidad ha declarado como retribución en especie la concesión de billetes a sus empleados, aplicando la siguiente valoración.

b) con reserva de plaza, IDOOR1, la valoración de dichos billetes se ha realizado por Iberia aplicando las tarifas que tiene concertadas con la compañía Air Miles España SA, según contrato firmado entre ambas entidades. A dicha valoración la entidad descuenta las tasas de emisión de billetes establecidas en convenio, que previamente han sido abonadas por el trabajador.

c) Sin reserva de plaza, IDORR2, la entidad ha valorado dichos billetes aplicando el coste marginal. Esto es, el coste que en estos casos le supone a la sociedad transportar a un empleado y que comprende únicamente los consumos que ese trabajador va a realizar como consecuencia del vuelo. Estos consumos son entre otras las comidas a bordo de los pasajeros, gastos de emisión del billete, tasas de salida etc. Igualmente ha considerado el mayor consumo de combustible que el avión soporta como consecuencia de la ocupación de una plaza adicional. No se incluyen los costes fijos de una plaza adicional, ni los costes variables que no se vean modificados por la inclusión de un pasajero adicional.

d) En relación a los billetes sin reserva de plaza la compañía los valora por su "coste marginal". La Inspección por el contrario propone una nueva valoración basada en lo establecido en el artículo 47.1.1º f) del Real Decreto-Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por tratarse de una retribución en especie derivada del trabajo y satisfecha por una compañía que tiene como actividad la realización del transporte aéreo de viajeros y que de acuerdo con el referido apartado f) no podría ser inferior al precio ofertado al público a los referidos pasajeros.

e) Al no disponer de tarifas vigentes en la fecha en que el empleado de Iberia realizó la reserva, la Inspección valora este tipo de billetes según tarifas Air Miles.

Esta tarifa, aportada a la Inspección, es la que la empresa ha aplicado a la valoración de los billetes con reserva de plaza. La Inspección considera que el hecho de que los empleados viajen sin reserva de plaza no debería reducir la tarifa respecto del vuelo con plaza, puesto que los hipotéticos inconvenientes derivados de la no reserva quedan compensados con las ventajas de este tipo de billetes, como se expone en el informe complementario".

Séptimo. - En la instancia se alegó, en contra del criterio mantenido por la Inspección y confirmado por el TEAC, la existencia de cosa juzgada, al haberse pronunciado sobre la cuestión debatida las sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2005 , 1 de

marzo de 2006 y 18 de octubre de 2007 , decantándose por la tesis que pretendía que ha de ser respetada por haber alcanzado firmeza.

La misma alegación había sido rechazada por la resolución del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 22 de mayo de 2009, ante el cambio normativo producido a partir de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF que, sin perjuicio de mantener la valoración a coste para el pagador en determinados casos, como los viajes, entre otros, estableció, para el caso de que la prestación que diera lugar a la retribución en especie constituyera la actividad habitual de la empresa, el principio de que la valoración no podía ser inferior al precio ofertado al público.

Reiterada la cuestión en vía económico-administrativa, la recurrente matizó que aunque no ignoraba el cambio normativo invocado, debía llegarse a la misma solución, al no ser de aplicación la nueva regla al supuesto de hecho, ya que ni Iberia se dedica como actividad habitual a la venta de billetes "sin reserva de plaza", ni por consiguiente existe un precio ofertado al público de dichos billetes y de posible contraste, lo que no fue aceptado por el TEAC, al insistir en el cambio normativo producido a partir de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, con posterioridad incorporado al Texto Refundido, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004 de 5 de marzo, normativa vigente en los ejercicios de 2003 y 2004.

El motivo de impugnación no puede prosperar ya que las sentencias dictadas por la Audiencia Nacional que se invocan tenían por objeto las liquidaciones en su día practicadas de los ejercicios 1993 a 1998, y las mismas interpretaban el art. 27. uno d) de la ley 18/1991 , que contenía como único criterio de valoración para el supuesto del apartado d) del art. 26, relativo a manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares, el del coste para el empleador, aceptándose el criterio de que dicho coste debía calcularse sobre el coste marginal, como sostenía la entidad, y no sobre el coste medio, como pretendía la Inspección, siendo lo cierto que ahora nos encontramos con la necesidad de aplicar la ley 40/1998 y el posterior Texto Refundido de 2004 que introdujeron novedades en cuanto a la valoración de las retribuciones en especie al establecer, después de fijar el criterio general, que se identifica con el valor de mercado, salvo que la propia ley del Impuesto señale otro específico que, no obstante, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar a dicho rendimiento en especie, la valoración de éste no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate (art. 44. 1. 1º letra f de la ley de 1998 y 47.1 .1º letra f) del Texto Refundido de 2004)..

Cuestión distinta es si esta norma tenida en cuenta por la Inspección, resulta o no aplicable al presente caso, por la razón que adujo la reclamante de que no existía en el ámbito de la empresa precio de venta ofertado al público para los billetes de transporte aéreo ofrecidos a los empleados de la Compañía, sin reserva de plaza, no siendo admisible la comparación realizada con los billetes con reserva de plaza ofertados al público, ya que éstos son objeto de diferentes tarifas en función de las condiciones variables del mercado, pero ello nos lleva al segundo motivo de impugnación.

Octavo.- El TEAC sostiene en la resolución recurrida que aún cuando el apartado f) de los arts. 44 de la Ley 40/1998 y 47 del Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , no prevé expresamente la valoración de las retribuciones en los supuestos en los que las empresas de transporte ofrecen a sus trabajadores billetes sin reserva con determinadas especialidades que no se dan al público en general, el precepto no obliga a que el servicio que se presta tenga un precio ofertado al público, por lo que la interpretación ha de ser la de que tales servicios han de ser valorados conforme a los criterios que se aplican para determinar dicho precio, pues de no ser así, el art. 44 y su apartado especial el f) quedaría vacío de contenido, pues sería suficiente con que las empresas ofreciesen a sus empleados servicios o productos en condiciones ventajosas o distintas de las ofertadas al público en general, para que de hecho escaparan a su fiscalidad por la vía de una valoración extremadamente baja.

En definitiva entiende el TEAC que la norma debe ser interpretada en el sentido de que, en tales supuestos, habrá de buscarse la valoración de la retribución en especie partiendo de que el servicio que se presta por la empresa es básicamente el mismo servicio que se presta al público en general, es decir, el transporte a determinado lugar, si bien, con la especialidad de que no existe, en el caso de estos billetes, la reserva de plaza.

Esta argumentación no es compartida por la recurrente, al defender que la entrega de billetes de transporte a los empleados de Iberia constituye una renta en especie que ha de valorarse, conforme a lo que dispone en el art. 47. 1. 1º d) del Texto Refundido del Impuesto (art. 44. 1 d) de la ley 1998) por el coste para el empleador, al tratarse de una prestación en concepto de viajes, no siendo aplicable al presente caso la medida de la letra f) al no darse el conjunto de exigencias legales que se contemplan en el precepto, y a

las que hay que estar, dada la vigencia incontestable del principio de legalidad en esta faceta del proceder de la Administración Pública.

Insiste que no existe en el ámbito empresarial de Iberia, ni se conoce en el mercado, una oferta al público de billetes de transporte aéreo sin reserva de plaza, por lo que cualquier comparación con la renta en especie que por tal concepto perciben los empleados de Iberia no conduciría a resultados de ningún tipo, pues la única labor de comparación tendría que hacerse con estos mismos billetes, lo que nos llevaría a identidad de valoración.

Agrega que, por otra parte, lo que de modo alguno es admisible es que la comparación se realice con los billetes con reserva de plaza, ofertados al público, y que por notoriedad, son objeto de diferentes tarifas, en función de las condiciones del mercado, en todo momento variables, al ser distintas las condiciones de utilización de los billetes sin derecho a reserva de plaza, que obliga al empleado a dirigirse a la puerta de embarque y esperar hasta el cierre del vuelo, y sólo en este momento si han quedado libres se le admite al vuelo y puede embarcar, teniendo que esperar al siguiente vuelo en caso contrario y repetir el mismo proceso hasta que consiga embarcar o renunciar al viaje.

En resumen, defiende Iberia que al no existir un precio ofertado al público de los billetes sin reserva de plaza, ha de prevalecer el criterio del coste para el empleador, lo que conduce a la valoración de los billetes en función de su coste marginal, máxime cuando tampoco existe un precio ofertado al público, que sintonice con lo expuesto en el art. 13 de la ley 26/1984, de 19 de Julio . General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios, al que se remitía el Texto Refundido de la ley de 2004.

Noveno.- Esta Sala anticipa que tampoco puede aceptarse el segundo motivo invocado.

No se cuestiona que el disfrute por parte de los trabajadores de la compañía aérea de billetes gratuitos con o sin reserva de plaza constituye una renta en especie, ya que su concesión tiene su origen en la relación laboral que une a la empresa con sus trabajadores.

Pues bien, el criterio general de valoración se identifica con el valor de mercado, aunque la propia ley del Impuesto establece criterios específicos con determinadas retribuciones que contempla, entre las que figura las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes de turismo y similares, cuya valoración se fija en el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

También , el legislador pretendió ajustar la valoración de los rendimientos en especie al valor real de mercado cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de actividades que dan lugar a dicho rendimiento en especie, al disponer que la valoración de éste no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate, considerando como precio ofertado al público el previsto en el art. 13 de la ley 26/1984, de 19 de julio , General para la Defensa de las Consumidores y Usuarios, con deducción, en su caso, de los descuentos ofertados a otros colectivos de características similares a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales de carácter general aplicados por la empresa que se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

Esta medida de cautela, inexistente en la ley de 1991, impide aplicar la regla especial de valoración prevista para las prestaciones en concepto de viajes, como pretende la recurrente, aunque nos encontremos con el hecho de que no se oferte al público billetes sin reserva de plaza, ya que esta simple circunstancia no nos puede llevar a aplicar el coste marginal, para no desvirtuar el precepto que pretenden ajustar la valoración al valor real de mercado cuando las empresas que satisface el rendimiento de trabajo en especie tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo.

En efecto, aún aceptando la falta de mención expresa en la norma de como hayan de valorarse las retribuciones en especie ofrecidas por las empresas a sus empleados, cuando se trata de supuestos en los que se preste el servicio en condiciones distintas a las ofertadas al público en general, el carácter de cautela de la norma nos lleva a interpretar la misma en el sentido de que, en tales supuestos, habrá de buscarse la valoración de la retribución en especie, como declaró el TEAC, partiendo de que el servicio que se presta por la empresa es básicamente el mismo servicio que se presta al público en general, si bien, con la especialidad de que no existe, en el caso de los billetes controvertidos, la reserva de plaza, lo que supone que hay que valorar estos billetes de la manera más próxima al "precio ofertado al público", nunca por el coste marginal del billete, pues aunque, formalmente la entidad no emita billetes sin reserva, la utilidad de este billete para el empleado es exactamente la misma que la de un pasajero que obtiene plaza en un avión a última hora sin haber hecho una previa reserva y que paga el precio determinado en ese momento.

Problema distinto es el de la valoración de este tipo de billetes sin reserva de plaza.

La Inspección aceptó la valoración de los billetes con reserva de plaza realizada por Iberia aplicando las tarifas que tiene concertadas con la compañía Air Miles España, S.A, según contrato firmado entre ambas entidades y, en consecuencia los valores declarados, que ascendieron a 2.202.664,81 euros en 2003 y 2.157.354,35 euros en 2004, a pesar de reconocer que era muy baja la tarifa "Air Miles" comparada con los precios de mercado de la muestra seleccionada. entendiendo, sin embargo, respecto de los billetes sin plaza, al no aceptar el denominado coste marginal, por ser notablemente inferior a cualquier tarifa. que la valoración de este tipo de billetes debe también realizarse según las tarifas " Air Miles" por considerar que el hecho de que los empleados viajen sin reserva de plaza no debería reducir la tarifa respecto del vuelo con reserva, puesto que los hipotéticos inconvenientes derivados de la no reserva quedan compensados con las ventajas de este tipo de billetes, al ser las tarifas muy beneficiosas, inferiores a la media de los precios ofertados al público.

Este criterio, por las circunstancias que concurren, y especialmente por la preferencia de los propios empleados por los vuelos sin reserva de plaza, puesto que de los datos aportados más del noventa por ciento son de este tipo, ha de ser confirmado."

QUINTO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina, y entrando en el fondo desestimar el recurso contencioso administrativo como se acordó en el recurso 2571/13, sin costas a la parte recurrente.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por Iberia, Líneas Aéreas de España, Sociedad Anónima Operadora, contra la sentencia de 29 de mayo de 2013, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, de la Audiencia Nacional , que se casa y anula en lo que afecta a las liquidaciones a que se refiere el recurso .

SEGUNDO.- Reiterar la desestimación del recurso contencioso administrativo interpuesto, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico**
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.