

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056441

TRIBUNAL SUPREMO*Sentencia de 16 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2571/2013***SUMARIO:****Procedimiento contencioso-administrativo. Inadmisibilidad del recurso. Falta de representación.**

Necesidad de aportar, junto al escrito de interposición del recurso, los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos exigidos para entablar acciones las personas jurídicas. Si la Sala entendía que el acuerdo aportado en conclusiones no satisfacía la exigencia procesal prevista en el art. 45.2 d) Ley 29/1998 (LJCA) para entablar acciones por personas jurídicas debió volver a requerir el exacto cumplimiento del requisito, por lo que incumplió un trámite procesal que causó indefensión a la parte, lo que justifica el motivo articulado en este caso, y que debe ser estimado. Y, actuando como Tribunal de instancia, hay que concluir que bastaba 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) Ley 29/1998».

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Valoración. Billetes con y sin reserva de plaza.

Aun aceptando la falta de mención expresa en la norma de cómo 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 la compañía aplicando las tarifas que tiene concertadas con otra compañía aérea, a pesar de reconocer que era muy baja comparada con los precios de mercado de la muestra seleccionada, no aceptando, sin embargo, el denominado coste marginal por ser notablemente inferior a cualquier tarifa. Y es 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. Pues bien, 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. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 16 de octubre de 2014, recurso n.º 2656/2013 (NFJ056442)].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 45.2 d).

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 47.1.1.º f).

PONENTE:*Don Emilio Frías Ponce.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO
Don MANUEL MARTIN TIMON
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

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 2571/2013, interpuesto por Iberia, Líneas Aéreas de España, Sociedad Anónima Operadora, (en adelante Iberia), representada por la Procuradora Doña María 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, por no tener en cuenta 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 contra la sentencia de 29 de mayo de 2013, en relación con las liquidaciones mensuales que superaban la cuantía de 600.000 euros, que eran las correspondientes a las mensualidades de Agosto, Noviembre y Diciembre de 2003, al ascender sus importes a 984.124,37 euros, 693.932,77 euros y 631.863,72 euros, respectivamente.

Al formalizar el recurso, suplicó sentencia que case la recurrida, por quebrantamiento de las normas que rigen los actos y garantías procesales, causando indefensión, al no haber conocido en su integridad la pretensión ejercitada, dado el pronunciamiento de inadmisión; por infracción del derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24 de la Constitución, al impedirse el acceso a la Jurisdicción y no obtenerse un pronunciamiento sobre la cuestión de fondo, y por infracción del art. 69 de la Ley Jurisdiccional, en relación con el art. 9.3 de la Constitución, al haberse aportado el documento y, como consecuencia de ello, estime el recurso contencioso administrativo, analizando la cuestión de fondo, al amparo de lo expuesto en el art. 95. 2 d) de la Ley Jurisdiccional, con anulación de la resolución del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de 22 de mayo de 2009, por la que se practicó una liquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. "Ingresos a Cuenta" Rendimientos del Trabajo, años 2003 y 2004, por importe de 10.476.280,35 euros, por su disconformidad a Derecho, pronunciamiento de nulidad que procederá hacer extensivo a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de Enero de 2012.

Tercero.

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, solicitando sentencia que desestime el recurso y con costas o, si la Sala estimase el recurso, decida el recurso contencioso administrativo en sentido desestimatorio.

Cuarto.

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 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.**

La sentencia impugnada inadmite el recurso contencioso administrativo interpuesto por Iberia contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, que confirmó 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 ingresos a cuenta del IRPF, ejercicios 2003 y 2004, derivados de la entrega de billetes de transporte aéreo sin reserva de plaza a los empleados de la Compañía, por un importe de 10.491.844,06 euros, al discrepar del sistema de valoración seguido por la entidad aplicando el coste marginal, representado por el que le supone a la sociedad transportar a un empleado, por entender que procede, por tratarse de una retribución en especie, la misma valoración que la de los billetes con reservas de plaza, que atendía al valor de mercado.

Argumenta la Sala que la recurrente no subsanó, en el trámite de conclusiones, el acuerdo social para entablar acciones, que exige el art. 45.2.d) de la Ley Jurisdiccional, no obstante haber opuesto la causa de inadmisibilidad el Abogado del Estado en su contestación a la demanda.

Segundo.

Conviene significar, ante todo, que la recurrente, en su escrito de preparación del recurso de casación, limitó el recurso, por razón de la cuantía, a las liquidaciones de los meses de agosto, noviembre y diciembre de 2003, únicas que superaban los 600.000 euros, al ascender sus importes, respectivamente, a 984.124,37 euros, 693.932,77 euros, y 631.863,72 euros.

Frente a ellas se articulan tres motivos de casación.

El primero, al amparo del art. 88. 1 c) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas y garantías procesales, con indefensión para la parte.

Defiende Iberia que, en contra de lo resuelto, junto con el escrito de conclusiones, aportó el acuerdo a que se refiere el art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional y, en consecuencia, la Sala de instancia debió admitir el recurso.

Para la parte el error cometido sería más que suficiente como para estimar el motivo, al haberse conculcado las normas que rigen los actos y garantías procesales causando indefensión, lo cual no quedó subsanado, pese a su notoriedad, por el Auto de la Sala de 1 de julio de 2013, desestimatorio del recurso de aclaración.

Los restantes motivos se amparan en el art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional.

El segundo por infracción del art. 24 de la Constitución, ante la doctrina reiterada, asumida por el Tribunal Supremo en sentencia de 5 de abril de 2013, al incurrir el pronunciamiento de inadmisibilidad en un rigorismo que choca con el art. 24 de la Constitución, al impedirse el conocimiento de la pretensión por la Jurisdicción, pese a que junto con el escrito de conclusiones se aportó el documento exigido en el art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional.

El tercero, por infracción del art. 69 de la ley de la Jurisdicción, en relación con lo dispuesto en el art. 9.3 de la Constitución, porque la sentencia impugnada, al inadmitir el recurso, pese a haber sido interpuesto por Iberia, debidamente representada, actuando no sólo por medio de Procurador, con poder debidamente otorgado, sino concurriendo el supuesto contemplado en el art. 45. 2 d), al constar en autos la correspondiente documentación, incurrió en infracción del ordenamiento Jurídico, emitiendo además un pronunciamiento judicial erróneo y, en consecuencia arbitrario, en los términos contemplados en el art. 9.3 de la Constitución, al indicar que no se aportó con el escrito de conclusiones el acuerdo al que se refiere el art. 45. 2 d) de la Ley Jurisdiccional.

Cita al efecto las sentencias del Tribunal Constitucional 112/2008, de 28 de septiembre , y 182/2011, de 21 de noviembre .

Tercero.

Previamente al examen de los motivos aducidos, procede que nos detengamos en la causa de inadmisión que opone el Abogado del Estado, al amparo del art. 94.1 en relación con el art. 86. 2 b), al no haber acreditado la recurrente que el recurso se formula contra liquidaciones que alcancen el umbral de la casación.

Según la representación estatal, si bien la recurrente cuantifica las liquidaciones recurribles en 984.124,37 euros; 693.932,77 euros y 631.683,77 euros, es lo cierto que al haber actuado como retenedor de las retribuciones mensuales de sus empleados, el hecho imponible que determina la obligación de retener es la obtención de la renta de los empleados que deberán ser considerados individualmente, no siendo previsible que ninguna de las retribuciones den lugar a retenciones que alcancen los 600.000 euros.

La inadmisión no puede prosperar, toda vez que esta Sala ha declarado reiteradamente, Autos de 21 de Mayo de 2009, cas. 5992/2008 , y de 14 de Mayo de 2009 , cas. 164/2007 , entre otros, que tratándose de sujetos obligados a retener y practicar ingresos a cuenta, el periodo de liquidación es trimestral o mensual, según los casos, por lo que es a este periodo de liquidación al que habrá de estarse para determinar el importe de la pretensión casacional a los efectos de la admisión del recurso.

Ante esta doctrina, que obliga a computar todos los ingresos a cuenta correspondientes a la totalidad de los trabajadores en cada periodo, no resulta de aplicación el criterio que defiende el Abogado del Estado, sobre la necesidad de cuantificar las liquidaciones atendiendo a los ingresos a cuenta sobre la retribución en especie satisfecha a cada empleado..

Cuarto.

Despejado el obstáculo procesal, y en relación con el primer motivo, articulado al amparo del art. 88. 1. c) de la Ley Jurisdiccional , el Abogado del Estado entiende que debe ser inadmitido de plano, pues no denuncia la recurrente vicio alguno que afecte, ni a la sentencia, ni a las normas que regulan los actos y garantías procesales, sino la disconformidad con una cuestión que constituye presupuesto de admisibilidad del recurso, que no atañe a las exigencias formales de la sentencia y, sí, en su caso, a un acto de parte.

En definitiva, defiende que el cauce casacional adecuado para combatir una sentencia o auto de inadmisión es el motivo recogido en el apartado 1. d) del art. 88 de la Ley Jurisdiccional , como viene reconociendo la jurisprudencia de esta Sala, de la que resulta ejemplo, entre otras muchas, la sentencia de 21 de octubre de 2008, cas. 2239/04 .

La inadmisión del motivo no puede prosperar en este caso, ante las circunstancias que concurren .

No cabe desconocer que con el escrito de conclusiones, ante la alegación que realizó el Abogado del Estado al contestar la demanda, sobre la falta de aportación con el escrito de interposición del acuerdo contemplado en el art. 45.2. d) de la Ley Jurisdicción , Iberia intentó subsanar el defecto invocado, aportando un acuerdo del Consejero Delegado de la Compañía, de 6 de marzo de 2012, en el que haciendo uso de la facultad delegada por los Administradores mancomunados en su reunión celebrada el día 10 de enero de 2011 de "acordar lo que juzgue conveniente sobre el ejercicio de derechos y acciones que a la Sociedad corresponda ante los Juzgados y Tribunales ", a los efectos de lo dispuesto en el art. 45.2.d) de la ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , " autoriza al representante de Iberia personado en dicho procedimiento a interponer recurso en vía contencioso-administrativa ante la Audiencia Nacional, frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de enero de 2012, que confirma la Resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de 22 de mayo de 2009, por la que se practicó a cargo de la Empresa una liquidación por "Ingreso a Cuenta" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, años 2003 y 2004 por importe de 10.476.280,35 euros".

Ante esta realidad, no procedía mantener como hizo la sentencia, que la recurrente no subsanó en el trámite de conclusiones el defecto denunciado, a pesar de haber tenido la posibilidad de hacerlo conforme a lo dispuesto en el art. 138 a) de la Ley Jurisdiccional , lo que le llevó a inadmitir el recurso interpuesto directamente.

Por el contrario, si la Sala entendía que el acuerdo aportado en conclusiones no satisfacía la exigencia procesal prevista en el art. 45. 2 d) para entablar acciones por personas jurídicas debió volver a requerir el exacto cumplimiento del requisito, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal, entre otras, sentencia de 14 de junio de 2013 , por lo que incumplió un trámite procesal que causó indefensión a la parte, lo que justifica el motivo articulado en este caso al amparo del art. 88. 1 c) de la Ley Jurisdiccional , y que debe ser estimado.

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. Martín, 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 Magdalena 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 los 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 pretende 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 cómo 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.

Décimo.

Por lo expuesto, procede estimar el recurso de casación, con anulación de la sentencia de instancia, y entrando en el fondo, desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, sin costas.

FALLAMOS

Primero.

Estimar el recurso de casación interpuesto por Iberia. Lineas 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.

Segundo.

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 19 de Enero de 2012, que se confirma, 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 PUBLICACION.- 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.

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