

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 26/09/2007

■ Unidad resolutoria: **Vocalía 5ª**

IVA. Cesiones de determinados activos y su calificación como autoconsumo: interpretación del concepto “para fines ajenos a su empresa” del art. 12.3

La entidad contribuyente había realizado, en el marco de una relaciones contractuales, cesiones de determinados activos a la entidad y (congeladores y hornos de pan), discutiéndose con la Administración el carácter de las cuotas del IVA derivadas de aquellas relaciones contractuales.

La sentencia viene a interpretar el artículo 12.3 de la ley española de conformidad con el artículo 6º de la Sexta Directiva, que añade al texto legal (interno) la condición de que se trate de cesiones “*para fines ajenos a su empresa*”.

En concreto:

«Artículo 6.

2. *Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:*

b) *las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.*

La sentencia, al efectuar una interpretación extensiva de la norma española, dedica importantes consideraciones para determinar cuándo los fines son propios o ajenos a la empresa.

Fundamentos de Derecho

Sexto.- Se propugna la improcedencia de la liquidación de cuotas por la cesión de bienes muebles a clientes, operación constitutiva, según la Inspección, de un autoconsumo de servicios.

Decir para comenzar que la actividad del interesado comprende el suministro de pan y masas congeladas, según afirma el mismo en la pág 15 de su escrito de alegaciones. No obstante, en el seno de dicha actividad la sociedad incurre en determinados gastos derivados de la cesión de un cúmulo de instalaciones auxiliares. Para la realización de estas operaciones, la entidad adquiere estas instalaciones que posteriormente son objeto de cesión, procediendo a deducir el IVA soportado en la adquisición.

La operación descrita es considerada por la Administración como autoconsumo de acuerdo con las disposiciones de la Ley del IVA, por considerar el carácter gratuito de la operación de cesión.

...el artículo 12 del mismo texto incluye como hechos imposables toda una serie de operaciones «*por asimilación*»...

De acuerdo con el artículo 12.3º se debe gravar como autoconsumo la prestación de servicios efectuada a título gratuito por el sujeto pasivo.

Este artículo procede de la trasposición efectuada de la Sexta Directiva comunitaria, en concreto de su artículo 6.2:

«Artículo 6.

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) (...).

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia».

Advertir que en el artículo incluido en la Ley española desaparece la mención que la Sexta Directiva efectúa a «fines ajenos a su empresa». Esta cláusula puede dar lugar a la interpretación finalista del precepto, y llevarnos a considerar que el legislador comunitario no pretende el gravamen de las prestaciones de servicios, aun efectuadas a título gratuito, si se emplean en fines «no ajenos» a la empresa.

La justificación del gravamen de las operaciones definidas en la Ley como autoconsumos de servicios se encuentra en la aplicación exhaustiva del principio de neutralidad que debe presidir la aplicación práctica del IVA. Se pretende que las prestaciones de servicios a título gratuito determinen la repercusión e ingreso del impuesto que se hubiera devengado si la operación hubiera tenido carácter oneroso...

Requisitos para que se produzca el autoconsumo son la no existencia de contraprestación, y de acuerdo con la interpretación integrada del artículo 12.3º de la Ley española y el 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, que la prestación gratuita se realice para fines ajenos a la empresa.

La escueta indicación de «fines ajenos a la empresa» debe entenderse como la consecución de objetivos y finalidades extraños a la operativa de la empresa, o fines privados, diversos al lícito propósito de obtención de beneficios que anima la práctica empresarial. ... No obstante, y pese la indefinición de la expresión que venimos manejando, también es necesario precisar que los fines de la empresa no van a poder emplearse para otorgar cobertura a cesiones gratuitas que abarquen fines distintos a los propios de la empresa, siendo éstos aquellos inherentes e intrínsecos a su actividad, y sin los cuales el desarrollo empresarial perdería sus notas características. Por ello las cesiones que persigan, alternativamente, finalidades que puedan encuadrarse entre las de la empresa cedente, y otras finalidades distintas a aquellas que tengan una relación inmediata con las propias de la empresa cedente, caerán de lleno en el supuesto de autoconsumo y podrán desencadenar la actuación de regularización correspondiente.

La pérdida de tal condición de no ajeno a la empresa podrá venir tanto desde la vertiente de la propia empresa cedente, cuando la cesión no tenga por objeto servir a actividad alguna que se inserte dentro de la que habitualmente viene desarrollando, como desde la vertiente de la empresa cesionaria, cuando tal cesión, pudiendo incardinarse en la actividad de la cedente, tenga un contenido más amplio y se supedite, además, a la consecución de otras finalidades del cesionario que ya sí sean ajenas a las originalmente desempeñadas por la empresa cedente (y que justificaron la cesión). Véase el caso en que los bienes cedidos den satisfacción, simultáneamente, a la actividad de la empresa cedente, y a una parte de la actividad del cesionario que no guarde la descrita relación inmediata con la actividad del cedente, ya que la actividad desarrollada por el cesionario puede ser más amplia que la del cedente. En este último caso, en la medida en que las cesiones sirvan a la totalidad de las actividades del cesionario, la satisfacción de finalidades extrañas a las de la empresa cedente contaminará al resto y determinará que la cesión se califique como efectuada para la realización de fines ajenos.

Así, en resoluciones precedentes se abordó la cesión sin contraprestación de una serie de elementos del inmovilizado. Se consideró que la norma a aplicar era la española, negando el efecto directo de la Directiva por haber sido traspuesta. Se consideró igualmente que las cesiones efectuadas eran gratuitas, pues por el interesado no se pudo probar lo contrario en el curso de las actuaciones inspectoras, y que las cesiones no tenían el carácter de accesorias respecto de las principales, al entender el Tribunal que tal accesoriedad había de predicarse respecto de operaciones concretas y específicas.

Este mismo criterio fue también recogido (si bien con sus propios razonamientos) en determinados pronunciamientos de los tribunales de justicia. La base de éstos era el artículo 12.3º de la Ley del IVA, al entenderse que en su enunciado tendrían cabida también las prestaciones gratuitas en el ámbito de la actividad empresarial, al haber negocios gratuitos con fines empresariales.

Sin embargo, en el contexto actual no podemos ser ajenos a los pronunciamientos más recientes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, clave en la uniforme aplicación del IVA, haciéndose así necesario interpretar el precepto mencionado de la ley española en conformidad con la jurisprudencia por aquél emitida, a cuya luz pueden extraerse nuevas consideraciones.

La Sentencia de 16 de octubre de 1997, recaída en el asunto C-258/95, «*Julius Fillibeck Söhne*»,...

La Sentencia de 20 de enero de 2005, recaída en el Asunto C-412/03, «*Hotel Scandic*»...

La Sentencia del mismo Tribunal de 8 de mayo de 2003 también se refiere a las cesiones de uso para fines ajenos a la empresa. Estas cesiones serán origen de auto consumos de acuerdo con la Sexta Directiva y las legislaciones nacionales...

Por otra parte, la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de septiembre de 2003, dictada en el Asunto C-155/01, resolvió el siguiente supuesto: *Cookies World* ...

De acuerdo con ello, se justifica el supuesto de autoconsumo cuando lo que se pretende evitar es que la utilización de bienes para fines privados pueda beneficiarse de la deducción del IVA soportado. No obstante, cuando el bien que da lugar a soportar las cuotas de IVA se emplee en fines no ajenos a la empresa, no puede ser limitado el derecho a deducir las cuotas soportadas, ni aplicarse el supuesto de autoconsumo...

Por ello, entendemos que la norma española no puede interpretarse sino de conformidad con lo previsto en la Sexta Directiva, y así, debe considerarse que el artículo 12.3º también hace referencia a aquellas prestaciones ajenas a la empresa. Considerar que se incluyan las realizadas dentro de los fines propios, sin delimitar o acotar este concepto, podría llevarnos al absurdo de considerar como autoconsumo sujeto y gravado un amplio abanico de prestaciones de muy difícil comprobación y valoración, ya que no podemos olvidar que el principio de neutralidad, que preside el IVA debe posibilitar al sujeto pasivo la deducibilidad de aquellas operaciones realizadas en beneficio o afectas a su actividad y que ésta comprende operaciones cuyo gravamen queda excluido cuando van intrínsecamente unidas a la finalidad empresarial.

El marco que debe guiarnos en el análisis de la cuestión debe ser completado con la doctrina que de modo reiterado ha manifestado la Dirección General de Tributos a través de diferentes Contestaciones a consultas y principalmente en su Resolución 5/2004, de 23 de diciembre. En esta Resolución aborda con profusión la situación objeto de controversia llegando a la conclusión de que las cesiones de instalaciones para expender bebidas o productos alimenticios y demás elementos a través de los que se ultiman los procesos de producción necesarios para que los productos en cuestión lleguen a los consumidores finales, así como la cesión de instalaciones o máquinas para la venta, tales como arcones frigoríficos y neveras para la exposición y venta de bebidas, no dan lugar a la producción de un supuesto de autoconsumo de servicios.

La cuestión a dilucidar será la de si las prestaciones de servicios consistentes en las cesiones aparentemente gratuitas de elementos del inmovilizado efectuadas por la empresa recurrente devendrán en la realización de autoconsumos de tales servicios, o bien si tales prestaciones de servicios pueden ser excluidas de la aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA en consideración a los fines que con tales cesiones se pretende conseguir.

Como se dijo más arriba, la solución de tal cuestión, al descansar en un concepto jurídico indeterminado como es el de «*fin ajeno a la empresa*» (y más aún, en el también complejo concepto de «*empresa*») puede resultar ardua en ocasiones, y debe ser abordada en cada caso concreto hasta determinar en qué medida la realización de tales actividades o prestaciones pueden conectarse con la finalidad que se presume a la actividad empresarial.

Será necesario identificar en qué consiste la actividad de la empresa, y en qué medida la realización de tales prestaciones de servicios se ve abarcada por tal actividad. El quid de la cuestión será hallar el nexo que relacione la prestación de los servicios gratuitos con la actividad de la empresa. Esta operación no puede quedar sometida a ningún tipo de regla general, siendo necesario realizarla desde el análisis concreto de cada situación...

Por todo ello este Tribunal estima que las cesiones gratuitas de arcones congeladores y hornos para calentar el pan en la medida en que están inmediatamente relacionadas con el desempeño empresarial desarrollado, no deben ser consideradas cesiones efectuadas «*para fines ajenos a la empresa*» en el sentido en que esta apostilla del artículo 6.2 de la Sexta Directiva comunitaria, a juicio de este Tribunal, debe ser interpretada. En consecuencia, tal cesión gratuita no dará lugar a la realización de un autoconsumo de servicios por aplicación del artículo 12.3º de la Ley del IVA, por lo que debe anularse el Acuerdo de liquidación recurrido en este extremo. ■