

■ Audiencia Nacional

■ Sentencia de 4 de octubre de 2003

■ Ponente: Sr. Soldevila Fragoso

IVA. Prestaciones pactadas en Convenio a favor de empleados jubilados: sujeción.

La naturaleza del impuesto (IVA), su neutralidad, la finalidad de evitar la elusión del mismo, llevan a la Audiencia Nacional a considerar que la no sujeción declarada en el artículo 7.10 en relación con el art. 12.3 de la LIVA, debe ser objeto de una interpretación correctora de forma que sólo se excluyan del tributo las prestaciones gratuitas hechas por la empresa a sus trabajadores y obligatorias por Convenio, cuando se relacionen con la actividad de la propia empresa. Por ello, las prestaciones de servicios pactadas en convenio a favor de empleados ya jubilados quedan al margen de la no sujeción prevista en aquellas disposiciones.

Fundamentos jurídicos

Primero.- *Las cuestiones que se plantean en el presente proceso son las siguientes: (...)*

- c) *Determinar si el hecho que motiva la actuación inspectora, dación a los empleados de una empresa concesionaria del servicio de autopistas de tarjetas de libre acceso a las mismas, constituye o no un supuesto de autoconsumo de servicios y en consecuencia determinar si procede calificarlo como sujeta o no al IVA.*
- d) *Determinar si procede o no confirmar la sanción impuesta y su incremento en un 10%.*

(...)

Quinto.- *En relación al tema de fondo planteado debe hacerse una primera referencia a la figura del autoconsumo y responder a la cuestión de si procede distinguir entre el autoconsumo interno y el externo y deducir alguna diferencia a efectos tributarios entre ambas modalidades. Un primer examen de las normas invocadas (arts. 12 L 37/1992 y 7.3 L 30/1985) nos permite concluir que la Ley sólo grava lo que la doctrina califica como autoconsumo externo, es decir y, en general, la prestación de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo que admite distintas modalidades como la transferencia de bienes y derechos del patrimonio empresarial al particular del sujeto pasivo o la aplicación de bienes del patrimonio profesional al particular del sujeto pasivo. El fundamento de la imposición en estos casos, radica en la protección de la neutralidad del impuesto y de esta forma evitar que el sujeto pasivo se beneficie de forma indebida de las deducciones efectuadas en relación al impuesto soportado por la adquisición de las materias empleadas para la obtención del producto autoconsumido, deducción que, por otra parte, es presupuesto indispensable para la sujeción de la operación (TJCE S 17 May. 2001, C-323/1999). Frente a esto, se encuentra el supuesto del autoconsumo interno*

que es aquel en el que coinciden el prestatario y el beneficiario del servicio, razón por la que debemos concluir que no existe el hecho imponible que se pretende gravar.

Sexto: Llegados a este punto, deben distinguirse en el presente caso dos supuestos relacionados con la entrega a sus empleados de la tarjeta de acceso libre a las autopistas de peaje explotadas por la recurrente: los casos en los que los destinatarios de las tarjetas son empleados en activo y la usan en tal condición, y los supuestos de su utilización por jubilados de la empresa.

En el primero de los casos analizados, debemos concluir que estamos en presencia de un autoconsumo interno y por lo tanto no susceptible de tributación. (...) A este respecto, en nuestra opinión, no puede concluirse que la entrega de tarjetas de libre acceso a las autopistas de peaje a sus empleados por parte de la empresa que tiene por objeto social su construcción, gestión y explotación, suponga una prestación de servicios profesionales a los efectos de la L 37/1992 o 30/1985, pues el prestador y el beneficiario del servicio coinciden en la persona del recurrente y no puede por lo tanto hablarse de una prestación de servicios (entrega de tarjeta de acceso a la autopista), vinculada al desarrollo de la actividad empresarial de la recurrente, sino más bien de la prestación de dicho servicio como acto imprescindible para facilitar a los empleados el acceso a su puesto de trabajo, pues de acuerdo con los datos que obran en el expediente un 85% de los empleados presta por una razón u otra sus servicios en la autopista ya que cubren actividades de construcción, mantenimiento, reparación, peritajes de daños, atención a accidentados, control de personal subordinado (...). En estas condiciones y dada la absoluta necesidad de prestar sus servicios en dicha zona y habida cuenta de que el acceso a la autopista por razones de seguridad debe realizarse a través de los peajes, resulta imprescindible que la empresa garantice de forma gratuita el acceso a los empleados a sus puesto de trabajo, sirviendo también la tarjeta como control de asistencia. Así las cosas, la prestación de servicios no se encamina a la consecución de los fines empresariales sino simplemente constituye un medio para facilitar el acceso al puesto de trabajo de los empleados, claro ejemplo de autoconsumo interno, excluido de la obligación de tributación que pretende la Administración. No podemos aceptar a este respecto el argumento de la Administración en el sentido de que la obligación de tributar nace del hecho de que la tarjeta puede ser empleada para fines privados por los mismos empleados, pues con independencia de que ello pueda ser cierto, lo acreditado en autos es que el objeto social de la recurrente coincide con el uso para el cual, al menos de forma primaria, se dedican las tarjetas, por lo que corresponderá a la Administración ex art. 114 LGT acreditar el uso de las tarjetas de forma ajena a las obligaciones laborales de los empleados, debiendo descartarse el criterio seguido de distinguir entre usos de las mismas en días festivos o laborables pues dado que el servicio en la autopista es permanente ese criterio no puede ser tenido en cuenta.

El segundo de los casos analizados se refiere a la concesión de las tarjetas de libre acceso a los empleados jubilados de la recurrente. En este caso, es evidente que no puede aceptarse el razonamiento antes expuesto, pues el uso de las mismas por los jubilados no puede estar relacionado con la prestación de servicios. No obstante y aunque dicha ventaja, aunque obligatoria, no se contenga en el Convenio de empresa, hecho indiscutido por las partes, se plantea la

cuestión de si resulta de aplicación el art. 7.10 de la L 37/1992 que contempla la no sujeción de las prestaciones de servicios a título gratuito referidas en el art. 12.3 de la misma Ley (todas en general) que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de norma jurídica o Convenio. En nuestra opinión, no puede realizarse una interpretación literal de la norma como pretende la recurrente, que efectivamente conduciría a una declaración de no sujeción de la actividad, pues, como hemos dicho, la obligación de tributar debe examinarse sin perder de vista el elemento teleológico existente en la operación. Si en el punto anterior descartamos que se hubiera producido el hecho imponible en atención a que el uso de la tarjeta estaba vinculado a la prestación de los servicios, en este caso, debemos realizar, lógicamente una interpretación similar del art. 7.10 de la L 37/1992 y concluir que efectivamente las prestaciones de servicios no estarán sujetas al impuesto cuando resulten obligatorias para la empresa siempre que tengan relación con la actividad empresarial; el hecho de que este último requisito no figure en la letra del art. 7.10 citado no impide que no pueda ser exigido por este tribunal, pues en nuestra opinión, resulta de la propia configuración y naturaleza del impuesto. Solo de esta forma se preserva su neutralidad, y se evita la elusión de las obligaciones tributarias de la empresa por causa de la concesión de ventajas de futuro a sus empleados totalmente ajenas a la actividad empresarial desarrollada, que es el dato relevante a los efectos de la cabal interpretación de una normativa recaída en materia de concesión de beneficios fiscales.

Séptimo: Finalmente, y ya en relación a la sanción impuesta, el simple hecho de que el recurso sea estimatorio, con los efectos que se dirán a continuación, conduce a la estimación de la demanda en este punto, pues la razonabilidad de la interpretación de las normas realizada por la recurrente ha sido compartida por este tribunal.

Por lo que respecta a los efectos de la estimación del recurso, anulamos la liquidación girada para que se practique una nueva liquidación en la que, tras desarrollar la Administración la actividad probatorias necesaria, determine las cantidades a ingresar en concepto de IVA a cargo de la recurrente por uso de la tarjeta de libre acceso a la autopista de peaje por trabajadores jubilados o por trabajadores en activo que la usan para fines particulares. No procederá girar liquidación alguna en el caso de uso de la tarjeta por trabajadores en activo que acceden con ella a sus puestos de trabajo. ■