

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079863

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 1255/2017

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. *Servicios de reparación de viviendas cubiertos por contratos de seguro.* La entidad interesada, considera que ha prestado servicios a particulares y comunidades, consistentes en la reparación de viviendas, aplicando correctamente el tipo reducido del IVA, aunque su contraprestación haya sido satisfecha por un tercero, una compañía de seguros, en virtud del contrato que vinculaba a tal compañía y al cliente.

El único requisito que se discute por parte de la Inspección para no permitir la aplicación del tipo reducido a los servicios regularizados en los presentes acuerdos de liquidación, es que el destinatario de las ejecuciones de obra sea una persona física, motivando que, en el caso de las reparaciones cubiertas por los seguros del hogar deben distinguirse dos supuestos: aquellos en los que el asegurado opta porque la aseguradora le pague la indemnización correspondiente al siniestro, en cuyo caso el destinatario de la reparación realizada en el hogar sería el asegurado, siendo aplicable el tipo reducido del IVA si se cumplen el resto de los requisitos legalmente exigidos; y aquellos otros en los que el asegurado consiente que la aseguradora repare directamente el siniestro, asumiendo ella los costes, no siendo aplicable aquí el tipo reducido. Ello motiva que en las operaciones regularizadas el tipo aplicable es el general al tratarse de servicios prestados a la compañía aseguradora, pues ella fue la que satisfizo la contraprestación de las reparaciones realizadas en las viviendas de los asegurados, no pudiendo aplicarse el tipo reducido al no ser los destinatarios personas físicas, debiéndose considerar destinatario de la operación aquel para quien el empresario o profesional realiza la prestación gravada por el impuesto y que ocupa la posición de acreedor. En relación con esta cuestión, el Tribunal concluye lo siguiente:

-La determinación del tipo impositivo, general o reducido, aplicable a las obras de reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas por la empresa de reparaciones exige analizar previamente quién es el destinatario de tales obras, si la persona física que utiliza la vivienda para su uso particular o si la compañía aseguradora. Cuando el destinatario sea la persona física el tipo impositivo será el reducido siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Cuando el destinatario sea la compañía aseguradora el tipo será el general.

-Será destinataria de las obras de reparación la persona física que utiliza la vivienda para su uso particular cuando el modo de resarcimiento resultante de la póliza de seguro sea el pago de una indemnización por la compañía aseguradora una vez realizadas las peritaciones oportunas. En este caso es el asegurado quien contrata en su propio nombre con la empresa de reparaciones y quien está obligado a efectuar el pago de la contraprestación de los servicios de reparación, con independencia de quién sea la persona o entidad que efectúe el pago material de los mismos, si el propio asegurado, al que se le indemnizará por la compañía de seguros en los plazos estipulados, o si la propia empresa aseguradora tras la autorización por el asegurado del cobro de la indemnización directamente por la empresa de reparaciones. En la factura habrá de identificarse al asegurado destinatario del servicio, sin perjuicio de que, en su caso, se haga constar también a la entidad aseguradora como pagadora por reembolso. No se opone a la consideración como destinatario del asegurado el hecho de que la compañía de seguros facilite a éste la contratación de la reparación con determinadas empresas del sector a través de plataformas de gestión de siniestros obteniendo de ellas una comisión por captación de clientes ni el hecho de que las entidades aseguradoras establezcan sistemas de control de calidad de los servicios suministrados a través de dichas plataformas y, en su caso, incentivos o penalizaciones por los mismos.

-Será destinataria de las obras de reparación la compañía aseguradora cuando se sustituya la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. Ello exige que el asegurado consienta dicha sustitución o que de la propia póliza de seguro se infiera que la prestación comprometida es exclusivamente la reparación o reposición del objeto dañado. En este caso es la compañía aseguradora la que contrata con la empresa de reparaciones, la que está obligada a efectuar el pago, la que paga materialmente y la destinataria de los servicios de reparación. En la factura habrá de identificarse a la entidad de seguros.

Por todo ello, procede confirmar que el tipo a aplicar en la prestación de servicios objeto de regularización, es el tipo general y no el reducido del Impuesto, ya que los clientes de la interesada son las empresas

aseguradoras y no las personas que ocupan las viviendas donde se produce la reparación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 90, 91 y 163.nonies.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 98 y Anexo III.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 179, 183, 191 y 195.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 184 y 195.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA
FECHA: 19 de noviembre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-01255-2017; 00-01546-2017; 00-01275-2019; 00-01306-2019
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA
NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL
RECLAMANTE: **XZ SPAIN SL** - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ... - España
RECLAMANTE: **XZ W SPAIN SA** - NIF ...
REPRESENTANTE: ...
DOMICILIO: ...- España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones económico administrativas interpuestas, antes este Tribunal Económico-Administrativo Central, por D^a ..., NIF ... en nombre y representación de las entidades **XZ SPAIN SL**, NIF ... y **XZ W SPAIN SA**, NIF ..., frente a los acuerdos liquidatorio y sancionador derivado, respectivamente dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012, de una parte, 2013, 2014 y 2015, de otra.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entradas las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Interposición	F.Entrada
00-1255-2017	03/03/2017	07/03/2017
00-1546-2017	16/03/2017	23/03/2017
00-1275-2019	27/02/2019	02/03/2019
00-1306-2019	27/02/2019	05/03/2019

Segundo.

Con fecha 13 de julio de 2015, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) notificó a **XZ SPAIN SL** el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012.

Dichas actuaciones tuvieron alcance general, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Con fecha 20 de octubre de 2016, la Inspección de los Tributos incoó Acta de Disconformidad A02 ...0, con relación a la obligada tributaria, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012. De la liquidación propuesta en el Acta resultó una deuda de 2.660.217,09 euros, incluidos intereses de demora por importe de 457.002,46 euros.

Con fecha 31 de enero de 2017, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta, elevando los intereses de demora a 475.306,55 euros.

Asimismo, el 16 de febrero de 2017, la misma Dependencia Regional de Inspección notificó a **XZ SPAIN SL** el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, esta vez, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013, 2014 y 2015. De igual forma, las actuaciones tuvieron alcance general. El 12 de julio de 2018, la Inspección de los Tributos incoó Acta de Disconformidad A02 ...1, con relación a la obligada tributaria, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013, 2014 y 2015. De la liquidación propuesta en el Acta resultó una deuda de 9.389.964,80 euros, incluidos intereses de demora por importe de 1.329.371,76 euros. Finalmente, el 24 de enero de 2019 la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta, elevando los intereses de demora a 1.441.417,77 euros. De la motivación de las Actas de disconformidad, de los preceptivos informes ampliatorios y de los Acuerdos de liquidación, se deducen los siguientes extremos:

1º. El grupo **TS** estaba constituido por dos sociedades que fueron objeto de Inspección:

- **TS R SL** como sociedad dominante del grupo
- **TS SAU** como sociedad dependiente del grupo

2º. Las dos entidades formaban grupo fiscal en el Impuesto sobre Sociedades y se habían acogido al régimen de grupo de entidades en el IVA. Las actuaciones de comprobación se iniciaron con la entidad dominante

3º. La hoy recurrente estaba especializada en la comercialización de servicios de cuidado del hogar y realizaba también la actividad de mediación de seguros al estar constituida como Agencia de Seguros vinculada de acuerdo con los términos legalmente establecidos al efecto.

4º. El funcionamiento del servicio, podría describirse a modo de resumen, de la siguiente manera:

- La entidad **TS R, SL** (actualmente denominada **XZ SPAIN, SL**) hacía la recepción de la llamada del particular y comprobaba si la reparación solicitada estaba cubierta por la póliza de seguro suscrita.

- Se gestionaba el siniestro con reparadores subcontratados.

- El siniestro se reparaba, se firmaba un albarán de conformidad con la reparación y se emitía factura al titular de la vivienda (que podría ser bien el propietario, bien el inquilino o cualquier otro titular de un derecho sobre dicha vivienda), presentándose a la entidad aseguradora para recibir el cobro cuando existe seguro.

5º. La obligada tributaria, en la prestación del servicio, aplicó el tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91.Uno.10º de la Ley del IVA, como si el destinatario del servicio fuera el asegurado. Sin embargo, la Inspección de los tributos entendió que no resultaba aplicable el tipo reducido del 10% a dichas reparaciones, al haberse prestado el servicio a la entidad aseguradora, ello con base a los contratos suscritos entre ambas. Por todo ello, procedió a incrementar el tipo devengado al tipo general.

Los citados acuerdos de liquidación fueron notificados a **XZ SPAIN SL**, la interesada a lo que los acuerdos de liquidación se refiere, los días 6 de febrero de 2017 (el relativo a los ejercicios 2011 y 2012) y el 1 de febrero de 2019 (el relativo a los ejercicios 2013, 2014 y 2015).

Tercero.

Los días 3 de marzo de 2017 y 27 de febrero de 2019 la interesada, disconforme con los anteriores acuerdos de liquidación, promovió ante este Tribunal Central sendas reclamaciones económico administrativas, que fueron tramitadas con los siguientes números de registro RG 1255-2017 (relativa a los ejercicios 2011 y 2012) y RG 1275-2019 (relativa a los ejercicios 2013,2014 y 20159, respectivamente.

En los momentos procedimentales oportunos, puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó escritos en los que, en síntesis, alegaba en cuanto al fondo del asunto, que los destinatarios de sus servicios eran aquellas personas físicas que utilizaban las viviendas para fines particulares. A este respecto, era importante señalar que la persona física que utilizaba la vivienda para sus fines particulares y contrataba el seguro de hogar era, lógicamente, quien tenía un interés cierto en la reparación del daño causado y, por tanto, a quien debía expedirse factura por prestación de servicios de reparación como destinataria de los mismos. Por su parte, la entidad aseguradora estaba obligada a la restitución del daño causado asumiendo el coste de la reparación, esto es, la entidad aseguradora se limitaba a realizar un pago por tercero conforme a lo previsto en el artículo 1158 del Código Civil, sin que esto la convirtiera en destinataria del servicio de reparación.

Con carácter adicional, se alegaba la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la limitación en la aplicación del tipo reducido controvertido a los servicios prestados a particulares.

La interesada, en la primera de las reclamaciones, añadía una primera alegación, relativa a que el acuerdo del Inspector Jefe de ampliación del plazo de las actuaciones, adolecía de falta de motivación, al limitarse a invocar varias de las circunstancias reglamentariamente admitidas cuando sería necesario demostrar por qué las mismas significan o representan en este caso concreto esa especial complejidad, negando así automatismo a la extensión

de actuaciones. Sin que esta alegación, se formulase en relación al acuerdo de liquidación relativo a los ejercicios 2013,2014 y 2015.

Cuarto.

Consecuencia de los acuerdos de liquidación practicados, la Inspección consideró que la conducta de la obligada tributaria (en este caso la sociedad dominada, **XZ W ESPAÑA SA**) pudiera ser constitutiva de infracción tributaria, por lo que, una vez obtenida la preceptiva autorización del Inspector Jefe, se iniciaron el 22 de diciembre de 2016 y el 27 de julio de 2018, respectivamente, los correspondientes procedimientos sancionadores, mediante propuestas de resolución de expedientes sancionadores, en donde se propusieron las sanciones tipificadas en los artículos 191 y 195.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) por dejar de ingresar y acreditar improcedentemente cuotas a compensar en declaraciones futuras, como consecuencia de los siguientes hechos comprobados:

La incorrecta deducción de IVA soportado por un vehículo que no se había afectado en ningún momento a la actividad empresarial o profesional ni respecto al que existiera ninguna obligación jurídica de cesión del mismo.

Improcedente deducción del IVA soportado por unas facturas emitidas por una entidad con las cuales la entidad **TS SA** no tenía ningún vínculo contractual que obligase a pagar dichas cuantías.

Aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparaciones prestados a las entidades de seguros. Conviene recordar que respecto a las dos primeras conductas, la obligada tributaria (**XZ W ESPAÑA SA**) prestó su conformidad en fecha 22 de diciembre de 2016 y 27 de julio de 2018, respectivamente.

Con fecha 14 de febrero de 2017, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) dictó Acuerdo de Resolución de expediente sancionador, A23 ...5, por importe acumulado de 1.112.875,31 euros. Asimismo, el día 24 de enero de 2019 se dictó otro Acuerdo de Resolución de expediente sancionador, A23 ...6, por importe acumulado de 4.560.963,05 euros. (en ambos casos, sin tener en cuenta reducción por ingreso).

En los mencionados acuerdos se consideran probadas las infacciones propuestas en la propuesta, así como la concurrencia del elemento subjetivo necesario para presumir la existencia de infracción tributaria, entendiéndose que había un grado de culpa suficiente en el actuar de la obligada tributaria, siendo su conducta voluntaria, ya que le era exigible otra conducta distinta, no pudiendo quedar amparada en el desconocimiento de la norma.

En concreto, en cuanto a la aplicación del tipo reducido, la Inspección considera probado la imposibilidad de que la obligada tributaria desconciera la condición de las entidades de seguro como destinatario de los servicios, ya que la relación contractual para la prestación del servicio integral de reparaciones pactado se había concertado exclusivamente con las entidades de seguro y no con los asegurados, con los que no tenía vínculo contractual alguno.

Conforme a la normativa citada, se calificó la infracción del 191 de la LGT como grave en cuanto a las cometidas en los periodos septiembre del ejercicio 2011 y febrero del ejercicio 201 y como leves para los restantes periodos.

Con relación a la infracción del 195.1 LGT se calificó como grave en todos los periodos.

Estas sanciones fueron minoradas conforme a lo establecido en el artículo 195.3 LGT, resultando también aplicable la reducción del artículo 188.3 de la LGT al haber prestado su conformidad con las sanciones impuestas por las dos primeras conductas.

Por todo ello, la sanción ascendió a 1.112.875,31 euros (ejercicio 2011 y 2012) y a 4.560.963,05 euros (ejercicios 2013,2014 y 2015).

Dichos acuerdos fueron notificados a **XZ W ESPAÑA SA**, la interesada a lo que los acuerdos de resolución de expediente sancionador se refiere, los días 16 de febrero de 2017 y 1 de febrero de 2019.

Cuarto.

Con fecha 16 de marzo de 2017 la interesada, disconforme con el acuerdo de resolución de expediente sancionador relativo a los ejercicios 2011 y 2012, promovió, ante este Tribunal Central, la presente reclamación económico administrativa, que fue tramitada con el número de registro RG 1546-17. Posteriormente, con fecha 27 de febrero de 2019 promovió la reclamación número de registro 1306-2019 contra el acuerdo de imposición de sanción relativo a los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

Puestos de manifiesto los expedientes, la interesada presentó escritos, en los que en síntesis, alegaba inexistencia de infracción tributaria, la interesada señalaba que tal y como hizo previamente ante la Inspección, la aplicación del tipo reducido del IVA debía atender únicamente a factores objetivos, es decir, que el servicio de reparación recallera sobre un inmueble destinado a vivienda, con independencia de que mediara en la operación

una compañía de seguros o no; a pesar de que la Inspección fundamenta sus expedientes sancionadores y actas de disconformidad en la figura del destinatario "jurídico" de las prestaciones de servicios de reparación.

Así, para la interesada quedaba claro que el acreedor de la prestación del servicio de reparación no era otro que el propietario de la vivienda donde se efectuaba la reparación, que era, en definitiva, quien había determinado su necesidad y el pagador de su contraprestación, sin perjuicio de que fuera la entidad aseguradora quien finalmente lo satisfaga. Por todo ello, concluía que no procedía la imposición de sanción alguna, pues en todo momento había detallado pormenorizadamente las razones que motivaron la repercusión del IVA por los servicios de reparación en viviendas particulares al tipo de gravamen reducido que seguía considerando el correcto.

Además la interesada consideraba que no se habían respetado los principios inspiradores de los procedimientos sancionadores, pues no concurrían en este caso, a su juicio, el elemento subjetivo, al encontrarse amparada su conducta en una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Se ha procedido acumular las presentes reclamaciones económico administrativas interpuestas por la sociedad dominante **XZ SPAIN SL** las relativas a los acuerdos de liquidación con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012 (RG:1255-17) y 2013, 2014 y 2015 (RG 1275-19) con las reclamaciones interpuestas por la sociedad dominada **XZ W SPAIN SA** las relativas a los acuerdos de imposición de sanción derivados de los anteriores acuerdos de liquidación, ejercicios 2011 y 2012 (RG 1546-17) y ejercicios 2013,2014 y 2015 (1306-19).

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los Acuerdos impugnados.

Cuarto.

Con respecto a la primera de las alegaciones vertidas por la entidad dominante, en el primero de los acuerdos de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012, relativa a la falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, se ha de decir que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho."

En este mismo sentido, los apartados 1 y 2 del artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobados por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT), establecen:

"1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando concurra, en relación con cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos a los que se extienda el procedimiento, alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 1 y 4 del citado artículo. Dicho acuerdo afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y períodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el Art. 150.1.a) ley 58/2003,...se entenderá que las actuaciones revisten especial complejidad en los siguientes supuestos:

a) Cuando el volumen de operaciones del obligado tributario sea igual o superior para la obligación de auditar cuentas.

b) Cuando se compruebe la actividad de un grupo de personas o entidades vinculadas y sea necesario realizar actuaciones respecto a diversos obligados tributarios.

c) Cuando los hechos, actos...determinantes de la obligación tributaria se realicen fuera del ámbito territorial de la sede del órgano actuante y sea necesaria la realización de actuaciones de comprobación fuera de dicho ámbito.

d) Cuando el obligado tributario esté integrado en un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal que esté siendo objeto de comprobación inspectora..."

Añadiendo el artículo 163 nonies.ocho de la Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), en su último párrafo y en relación con el régimen especial del grupo de entidades, lo siguiente:

"(...) Se entenderá que concurre la circunstancia de especial complejidad prevista en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando se aplique este régimen especial."

Por otra parte, en relación con las actuaciones sobre entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal, los apartados 1 y 2 del artículo 195 del RGAT establecen:

"1. La comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se realizará en un único procedimiento de inspección, que incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante objeto del procedimiento.

2. En cada entidad dependiente que sea objeto de inspección como consecuencia de la comprobación de un grupo fiscal se desarrollará un único procedimiento de inspección. Dicho procedimiento incluirá la comprobación de las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual del Impuesto sobre Sociedades y las demás obligaciones tributarias objeto del procedimiento e incluirá actuaciones de colaboración respecto de la tributación del grupo por el régimen de consolidación fiscal."

La recurrente alega, por otra parte, que el acuerdo del Inspector Jefe de ampliación del plazo de las actuaciones adolece de falta de motivación, porque se limita a invocar varias de las circunstancias reglamentariamente admitidas cuando sería necesario demostrar por qué las mismas significan o representan en este caso concreto esa especial complejidad, negando así automatismo a la extensión de actuaciones.

A este respecto, consta en el expediente administrativo que, con fecha 6 de abril de 2016, el Jefe de Equipo que sustanciaba las actuaciones inspectoras comunicó a la entidad que elevaría al Inspector Jefe propuesta de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses en razón a las circunstancias determinantes de la especial complejidad que se detallan en su comunicación, concediéndole el plazo de diez días para alegar lo que considerara oportuno.

Dentro de dicho plazo, el 18 de abril de 2016, la entidad recurrente presentó escrito en el que solicitaba que la anterior propuesta quedara sin efecto, señalando que:

1. No se apreciaban circunstancias suficientes para ampliar en otros doce meses más el plazo para la realización de las actuaciones del procedimiento de inspección.
2. Desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, el procedimiento se había desarrollado con normalidad, habiéndose formalizado hasta nueve diligencias, lo que permite demostrar la profundidad de las actuaciones inspectoras, a pesar de lo manifestado por la inspección.
3. Todavía quedaban varios meses de plazo para que la inspección pudiera comprobar y, en su caso, regularizar su situación tributaria, por lo que no consideraba necesaria la ampliación del plazo de las actuaciones.

La cuestión que debemos analizar por tanto, es si es ajustado a derecho el acuerdo dictado el 12 de mayo de 2016 de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, cuando fundamenta la "especial complejidad."

La conclusión que se obtiene del análisis de los preceptos citados relativos a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, es la de encontrarnos ante una potestad o facultad de actuación de la Administración Tributaria, otorgada directamente por el Ordenamiento, referida a un ámbito concreto, que es el de fijar el tiempo en que ha de desarrollarse el procedimiento inspector. A tal efecto, se establecen unas causas o motivos para la ampliación del plazo fijado en la norma con carácter general y se fija un procedimiento, aunque ello no excluye que la Administración haya de realizar una estimación subjetiva de las circunstancias que concurren en el caso, para determinar si la actuación de la Inspección reviste una especial complejidad. Este proceso de aplicación de la norma al caso concreto, que exige la constatación y apreciación de los hechos determinantes, se traduce conforme a al apartado 4 del artículo 184 del RGAT en la apertura del procedimiento al trámite de audiencia del interesado.

En el presente caso, este Tribunal Central considera que se ha efectuado una motivación que va más allá de una invocación puramente formal de las normas aplicables. Se da cumplimiento con la exigencia de motivación suficiente y completa para fundamentar tal resolución administrativa, pues la Inspección no se ha limitado a reproducir la norma sin más o a enumerar, tal y como alega el interesado, una serie de circunstancias que pudieran conducir a la ampliación del plazo, sino que se refiere al caso concreto, detallando las circunstancias específicas que hacen necesaria la ampliación del plazo para poder completar la comprobación, tales como la tributación en régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, la tributación en el régimen especial de grupos del IVA, el elevado importe del volumen de operaciones y del volumen de activos, la importante plantilla de empleados, el elevadísimo número de apuntes y registros contables a analizar, etc. Además, debemos tener en cuenta que la comprobación es de carácter general y comprende numerosos conceptos tributarios y ejercicios. Son estos datos y dicha concreción -no una mera reproducción formal de los textos normativos- los susceptibles de generar una convicción de la especial complejidad de las presentes actuaciones inspectoras, que impide llevarlas a adecuado término en el plazo de doce meses.

Asimismo, se han observado en el expediente todas las formalidades legalmente establecidas.

Por todo ello, debemos señalar que la motivación del acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012, cumple con las exigencias legales a que se sujeta la posibilidad de ampliación de actuaciones inspectoras, debiéndose desestimar esta alegación vertida por la entidad reclamante. **(XZ SPAIN, SL)**

Quinto.

En cuanto al fondo del asunto, **XZ SPAIN, SL**, sociedad dominante y a lo que el acuerdo de liquidación se refiere la interesada, considera que ha prestado servicios a particulares y comunidades, consistentes en la reparación de viviendas, aplicando correctamente el tipo reducido del IVA, aunque su contraprestación haya sido satisfecha por un tercero, una compañía de seguros, en virtud del contrato que vinculaba a tal compañía y al cliente.

En primer lugar, debemos analizar los servicios prestados por la interesada, que son objeto de regularización, en el acuerdo ahora impugnado. Así, una vez examinado el expediente, al que este Tribunal ha tenido acceso, comprobamos que el servicio que se presta por la recurrente a las entidades aseguradoras excede de la mera reparación material que contrataría un particular en su vivienda contratando directamente a un profesional para una actuación concreta, sino que engloba una serie de prestaciones más compleja, de los que resultan beneficiarias tanto los asegurados como las entidades aseguradoras.

Así, el servicio que se presta por el obligado tributario excede con mucho el de la mera reparación de viviendas que se hace tributar al tipo reducido por la Ley del IVA, ya que incluye prestaciones adicionales relevantes, que lo transforman en un servicio distinto, incluyendo tareas como las de verificación del daño y de su adecuada cobertura por la póliza correspondiente, peritaje y evaluación de los daños, coordinación de los profesionales que intervienen en la reparación del daño o garantías de urgencia en la reparación.

Todo ello no puede sino conducir a este Tribunal a coincidir con la Inspección que los servicios prestados por la obligada tributaria comprenden prestaciones adicionales a la mera reparación de las viviendas en las que se actúa, debiendo quedar excluidos, por tanto, de la tributación al tipo reducido que se ha practicado por la entidad.

Ante esta circunstancia, la interesada alega que ante lo que realmente nos encontramos es ante servicios distintos, que se pueden prestar separa e independientemente, cada uno con su margen, y sobre los que la hoy recurrente vuelca su conocimiento y experiencia en la resolución y reparación de daños.

Así, la interesada señala que el margen existente entre el importe recibido del pagador de la reparación y el que ella abona a los reparadores que subcontrata permanece inalterable y siempre será la diferencia entre el precio pagado por el particular/aseguradora y el que mi representada debe pagar a sus reparadores. Por ello, la interesada insiste en que el servicio que presta al particular es exactamente el mismo y la forma en la que éste se remunera no varía, medie o no contrato de seguro, el denominado fee de gestión.

Sin embargo, como bien señala la Inspección, la obligada tributaria tiene un margen de beneficio en la gestión integral de reparaciones para las entidades de seguros con dos componentes:

- El denominado fee de gestión que se percibe por los siniestros atendidos para las entidades aseguradoras.
- El margen de beneficio existente entre:

a) el importe percibido de las entidades aseguradoras por cada reparación. Este importe es diferente según el contrato existente con cada entidad aseguradora donde se contemplan diversos esquemas de tarifas.

b) el importe pagado al reparador material por la reparación efectuada. Estos importes también son diferentes a los anteriores y se regulan de forma independiente.

Como es obvio, el beneficio total retribuye un conjunto de servicios realizados y pactados por cada entidad aseguradora y será diferente en función del contrato existente con cada una de ellas. En todo caso, dicho ingreso o beneficio total no procede sólo del fee de gestión, sino que es un importe muy superior por proceder de la suma de ambos conceptos.

Por tanto, conforme a lo anterior y desde la óptica de los servicios que se regularizan, no se está ante servicios iguales cuando el destinatario jurídico es una entidad aseguradora o un particular.

Sexto.

Centrándonos ahora en el destinatario de los servicios de gestión de reparaciones prestados por la interesada, que tal y como se ha descrito en el fundamento de derecho anterior, no se trata de una simple reparación material en la vivienda, sino de un servicio integral de reparación de siniestros mucho mas complejo que se configura a medida de las entidades aseguradoras y de sus asegurados.

La obligada tributaria considera que los servicios de los reparadores enviados por la entidad a las viviendas de los asegurados se prestaron a los titulares de las mismas, resultando así procedente, a su juicio, la aplicación del tipo impositivo reducido, conforme al artículo 91.Uno.2.10º de la Ley del IVA.

Por el contrario, la Inspección considera que el destinatario de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA es aquél que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el empresario o profesional que realiza la operación es deudor y de la que las citadas entregas o servicios constituyen la prestación, siendo en el caso que nos ocupa las entidades aseguradoras clientes de la interesada. Así, el destinatario de las operaciones prestadas por los reparadores es el cliente que ha contratado previamente con la interesada, no resultando, en consecuencia, procedente la aplicación del tipo reducido, al incumplir los requisitos previstos al efecto en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, dispone el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA en lo sucesivo), lo siguiente:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

1. (...).

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación".

Por tanto, el único requisito que se discute por parte de la Inspección para no permitir la aplicación del tipo reducido a los servicios regularizados en los presentes acuerdos de liquidación, es que el destinatario de las ejecuciones de obra sea una persona física, motivando que, en el caso de las reparaciones cubiertas por los seguros del hogar deben distinguirse dos supuestos: aquellos en los que el asegurado opta porque la aseguradora le pague la indemnización correspondiente al siniestro, en cuyo caso el destinatario de la reparación realizada en el hogar sería el asegurado, siendo aplicable el tipo reducido del IVA si se cumplen el resto de los requisitos legalmente exigidos; y aquellos otros en los que el asegurado consiente que la aseguradora repare directamente el siniestro, asumiendo ella los costes, no siendo aplicable aquí el tipo reducido. Ello motiva que en las operaciones regularizadas el tipo aplicable es el general al tratarse de servicios prestados a la compañía aseguradora, pues ella fue la que satisfizo la contraprestación de las reparaciones realizadas en las viviendas de los asegurados, no pudiendo aplicarse el tipo reducido al no ser los destinatarios personas físicas, debiéndose considerar destinatario de la operación aquel para quien el empresario o profesional realiza la prestación gravada por el impuesto y que ocupa la posición de acreedor.

En relación con esta cuestión, este Tribunal ya se ha pronunciado en la sesión 25 de septiembre de 2018 que resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que fue tramitado con el número de registro RG 3150-18, concluyendo:

1.- La determinación del tipo impositivo, general o reducido, aplicable a las obras de reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas por la empresa de reparaciones exige analizar previamente quién es el destinatario de tales obras, si la persona física que utiliza la vivienda para su uso particular o si la compañía aseguradora. Cuando el destinatario sea la persona física el tipo impositivo será el reducido siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992. Cuando el destinatario sea la compañía aseguradora el tipo será el general.

2.- Será destinataria de las obras de reparación la persona física que utiliza la vivienda para su uso particular cuando el modo de resarcimiento resultante de la póliza de seguro sea el pago de una indemnización por la compañía aseguradora una vez realizadas las peritaciones oportunas. En este caso es el asegurado quien contrata en su propio nombre con la empresa de reparaciones y quien está obligado a efectuar el pago de la contraprestación de los servicios de reparación, con independencia de quién sea la persona o entidad que efectúe el pago material de los mismos, si el propio asegurado, al que se le indemnizará por la compañía de seguros en los plazos estipulados, o si la propia empresa aseguradora tras la autorización por el asegurado del cobro de la indemnización directamente por la empresa de reparaciones. En la factura habrá de identificarse al asegurado destinatario del servicio, sin perjuicio de que, en su caso, se haga constar también a la entidad aseguradora como pagadora por reembolso. No se opone a la consideración como destinatario del asegurado el hecho de que la compañía de seguros facilite a éste la contratación de la reparación con determinadas empresas del sector a través de plataformas de gestión de siniestros obteniendo de ellas una comisión por captación de clientes ni el hecho de que las entidades aseguradoras establezcan sistemas de control de calidad de los servicios suministrados a través de dichas plataformas y, en su caso, incentivos o penalizaciones por los mismos.

3.- Será destinataria de las obras de reparación la compañía aseguradora cuando se sustituya la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. Ello exige que el asegurado consienta dicha sustitución o que de la propia póliza de seguro se infiera que la prestación comprometida es exclusivamente la reparación o reposición del objeto dañado. En este caso es la compañía aseguradora la que contrata con la empresa de reparaciones, la que está obligada a efectuar el pago, la que paga materialmente y la destinataria de los servicios de reparación. En la factura habrá de identificarse a la entidad de seguros.

Por todo ello, conforme a la doctrina de este Tribunal Central procede confirmar que el tipo a aplicar en la prestación de servicios objeto de regularización, es el tipo general y no el reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que los clientes de la hoy recurrente son las empresas aseguradoras y no las personas que ocupan las viviendas donde se produce la reparación.

Séptimo.

La interesada alega incompatibilidad con el Derecho de la Unión de la limitación en la aplicación del tipo reducido controvertido a los servicios prestados a particulares.

A la posibilidad de aplicar tipos impositivos reducidos se refiere la Directiva 2006/112/CE en su artículo 98, cuyos apartados 1 y 2 disponen lo siguiente:

1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.
2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

En el citado anexo III se inserta la categoría 10 bis, que se refiere a las siguientes operaciones:

10 bis) Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado

Admite, pues, la Directiva la aplicación del tipo reducido a los trabajos de renovación y reparación de viviendas particulares, con exclusión de los materiales que tengan un valor que haya de considerarse como importante en la operación de que se trate. Al margen del peculiar modo en el que esta exclusión se acoge en nuestro ordenamiento, que no es controvertida en este punto, la posible incompatibilidad entre la norma interna y la comunitaria se contrae a la relevancia que puede tener la persona del destinatario de la prestación para admitir o no la aplicación del tipo reducido.

Siendo sabido que el principio de neutralidad se opone a una discriminación que, por razón de la aplicación del IVA, conduzca a una distorsión del funcionamiento del mercado entre operadores que compiten entre sí, ha de determinarse en este caso si la forma en que se contraten los servicios controvertidos puede ser determinante del tipo impositivo aplicable.

A esta cuestión se ha referido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, en su sentencia de 27 de febrero de 2017 (C-454-12 y C-455-12, asuntos Pro Med Logistik y Eckard Pongratz. En este caso, se discutía si dos tipos de servicios de transporte urbano de personas y de equipajes, en taxi o en vehículo de alquiler con conductor, se podían gravar con dos tipos impositivos de IVA distintos, uno reducido y otro normal. Señaló el TJUE lo siguiente (el subrayado es nuestro):

44. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha decidido que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas respectivamente en el anexo III de la Directiva IVA y en el anexo H de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).

45. De ello se infiere que la facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido de IVA que se reconoce a los Estados miembros está supeditada a dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad sólo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 30).

46. Por lo tanto, debe comprobarse si el transporte de personas en taxi para el que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal establece la aplicación de un tipo reducido de IVA constituye un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de «transporte de personas y de sus equipajes», contemplada tanto en el anexo III, número 5, de la Directiva IVA como en el anexo H, categoría 5, de la Sexta Directiva, y, en su caso, si la aplicación de ese tipo únicamente a dicha actividad de transporte de personas en taxi vulnera el principio de neutralidad fiscal.

Una vez más, la jurisprudencia del TJUE reitera que la aplicación de tipos reducidos debe interpretarse de forma estricta, pues no dejan de ser excepciones a la aplicación del tipo general del Impuesto.

Así, la antes citada resolución de este Tribunal Central de 25 de septiembre de 2018, dispone que:

"La Ley 50/1980, de 8 de octubre, del Contrato de Seguro, define éste en su artículo 1 como aquel por el que el asegurador se obliga, mediante el cobro de una prima y para el caso de que se produzca el evento cuyo riesgo es objeto de cobertura a indemnizar, dentro de los límites pactados, el daño producido al asegurado o a satisfacer un capital, una renta u otras prestaciones convenidas.

En caso de siniestro el artículo 18 de la citada ley regula la obligación de pago de la indemnización por parte del asegurador en los términos siguientes: "El asegurador está obligado a satisfacer la indemnización al término de las investigaciones y peritaciones necesarias para establecer la existencia del siniestro y, en su caso, el importe de los daños que resulten del mismo. En cualquier supuesto, el asegurador deberá efectuar, dentro de los cuarenta días, a partir de la recepción de la declaración del siniestro, el pago del importe mínimo de lo que el asegurador pueda deber, según las circunstancias por él conocidas.

Cuando la naturaleza del seguro lo permita y el asegurado lo consienta, el asegurador podrá sustituir el pago de la indemnización por la reparación o la reposición del objeto siniestrado."

Este precepto contempla, por tanto, dos modos de resarcimiento en caso de siniestro:

- El pago de una indemnización por la compañía aseguradora una vez realizadas las peritaciones oportunas
- La sustitución de la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado, siempre que el asegurado consienta.

Al primero de los anteriores modos de resarcimiento se le aplica un tipo de gravamen reducido en el IVA, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos señalados en el artículo 91.Uno.2.º10º de la Ley del IVA, al considerar que el destinatario del servicio de reparación es el asegurado, quien contrata en su propio nombre con la empresa de reparaciones y a quien se le resarce por la compañía de seguros, en los plazos estipulados, de los daños ocasionados. En otras palabras, y parafraseando al TJUE, esta modalidad de prestación de servicios a modo de resarcimiento en caso de siniestro constituyen un aspecto concreto y específico de la categoría de prestación de servicios de reparación.

Así, la mencionada sentencia del TJUE, continúa señalando:

47. Para determinar si el transporte urbano de personas en taxi constituye un aspecto concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de transporte de personas y sus equipajes, es preciso examinar si se trata de una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente de los demás servicios de esa categoría (véase, por analogía, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 35).

48. A este respecto, de la información facilitada en las resoluciones de remisión se desprende que las compañías de taxis se consideran íntegramente proveedores de un servicio público de transporte de personas cuya actividad está supeditada a la concesión de una licencia por la autoridad competente y sujeta a obligaciones sustanciales. Entre éstas figuran, en particular, las de mantener su actividad conforme al interés general en materia de transporte (artículo 21 de la PBefG), efectuar el transporte (artículo 22 de la PBefG) y respetar la normativa sobre tarifas (artículos 47, apartado 4, y 51, apartado 1, de la PBefG).

49. Un marco jurídico que, a diferencia de las empresas de alquiler de vehículos con conductor, obliga a las compañías de taxis a prestar servicios de transporte asumiendo una obligación de permanencia, que les impide denegar el transporte con vistas a conseguir un trayecto más rentable o beneficiarse de situaciones en las que podrían cobrar una tarifa de transporte diferente de la tarifa oficial, puede caracterizar operaciones distintas.

50. En tales circunstancias, la actividad de transporte urbano de personas en taxi podría considerarse una prestación de servicios identificable como tal, separadamente de los demás servicios de la categoría de que se trata, a saber, el transporte de personas y de sus equipajes. Esta actividad podría, en consecuencia, constituir un aspecto concreto y específico de dicha categoría.

Sin menoscabo del principio de neutralidad fiscal, y por referencia precisamente a las diferencias normativas o jurídicas existentes entre los diferentes servicios prestados, el TJUE admitió como ajustada a Derecho la posibilidad de que estos dos servicios de transporte de personas y mercancías fueran gravados con dos tipos de gravamen, ello en atención a las diferentes exigencias legales entre uno y otro y a la influencia de dichas diferencias en la decisión del usuario medio de utilizar uno u otro tipo de transporte.

Como se ha explicado anteriormente, la normativa sustantiva relativa al contrato de seguro sobre cosas contempla, como modos alternativos de resarcimiento en caso de siniestro, el pago de una indemnización por la compañía aseguradora una vez realizadas las peritaciones oportunas o la sustitución de la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado, siempre que el asegurado consienta.

Siendo pacífico que, en caso de contratación de la reparación por el asegurado y posterior resarcimiento de su coste por la compañía de seguros, cabe la aplicación del tipo reducido, supuesto que se cumplan los demás requisitos establecidos al efecto, debemos analizar si el otro modo de resarcimiento en caso de siniestro, esto es, la reparación o reposición del objeto siniestrado, podría beneficiarse también del tipo reducido del IVA.

A estos efectos, hemos de volver a la sentencia del TJUE a la que nos venimos refiriendo, que señala lo siguiente (volvemos a subrayar nosotros):

52. Según jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone, en concreto, a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase la sentencia de 10 de noviembre de 2011, *The Rank Group*, C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-10947, apartado 32 y jurisprudencia citada).

53. Para determinar si dos servicios son similares en el sentido de esta jurisprudencia, debe tenerse en cuenta principalmente el punto de vista del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes (véase la sentencia *The Rank Group*, antes citada, apartado 43 y jurisprudencia citada).

54. En consecuencia, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones (véase la sentencia *The Rank Group*, antes citada, apartado 44 y jurisprudencia citada).

55. Además, ha de recordarse que para valorar la equivalencia de las prestaciones no basta con comparar las prestaciones concretas, sino que es necesario tener en cuenta el contexto en el que éstas se realizan (véase la sentencia de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, apartado 38).

56. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha admitido que, en determinados casos excepcionales, en vista de las particularidades de los sectores en cuestión, las diferencias del marco normativo y del régimen jurídico que regulan las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en cuestión pueden crear una diferencia a los ojos del consumidor, en términos de respuesta a sus propias necesidades (véase, en este sentido, la sentencia The Rank Group, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada).

57. Así pues, deben tenerse en cuenta también las distintas exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de transporte, indicadas en el apartado 48 de la presente sentencia, y, en consecuencia, sus características respectivas que los distinguen entre sí a ojos del consumidor medio.

58. En el presente asunto, el tribunal remitente ha señalado que las empresas de alquiler de vehículos con conductor sólo pueden responder a solicitudes de transporte que se reciban en la sede de la empresa o en el domicilio del empresario, mientras que las compañías de taxis pueden responder a demanda, lo que supone la presencia de vehículos en lugares concretos o la disponibilidad previa petición. Asimismo, ha subrayado que existen diferencias entre esos dos tipos de transporte en cuanto a la aceptación, la transmisión y la ejecución de las solicitudes de transporte, así como en lo que respecta a la puesta a disposición del vehículo y a la publicidad. Según dicho tribunal, estas diferencias, individualmente o combinadas entre sí, evitan cualquier riesgo de confusión entre el transporte en taxi y el transporte en vehículo de alquiler con conductor. Por último, ha indicado que los signos y características reservados a los taxis no pueden utilizarse en los vehículos de alquiler con conductor.

59. Tales diferencias en cuanto a las exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de transporte de que se trata -siempre que se confirmen, extremo que el tribunal remitente debe comprobar- pueden crear, a ojos del usuario medio, una diferencia entre esos tipos de transporte, ya que cada uno de ellos puede responder a distintas necesidades de dicho usuario, y ejercer, en consecuencia, una influencia determinante en su decisión de optar por uno u otro tipo de transporte, por lo que el principio de neutralidad fiscal no se opondría a que sean objeto de un tratamiento fiscal distinto.

En el segundo modo de resarcimiento en caso de siniestro, se prevé la posibilidad de que el asegurado consienta en sustituir la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. En este caso es la compañía aseguradora la que contrata con la empresa de reparaciones, la que efectúa el pago y, por tanto, la destinataria de los servicios de reparación.

Entiende este TEAC que los dos modos de resarcimiento no son similares desde el punto del consumidor medio.

En el primero de ellos, donde el interesado recibe de la entidad aseguradora el pago de una indemnización una vez realizadas las peritaciones oportunas, el destinatario del servicio de reparación es el asegurado, que contrata con la empresa de reparaciones y después en los plazos fijados, se le resarce de los daños ocasionados. Destinatario jurídico y material del servicio coinciden en la persona física que utiliza la vivienda sobre la que se efectúa la reparación.

En el segundo de los casos, la entidad aseguradora se compromete a la reparación o reposición del objeto siniestrado. En estos casos, las entidades aseguradoras contratan con plataformas de gestión de siniestros, asumiendo que las reparaciones se efectuarán en determinadas condiciones y precios fijados por las entidades aseguradoras, en estos casos el destinatario real de dichos contratos será la entidad aseguradora y no la persona física.

Tales diferencias en cuanto a las exigencias legales a las que están sujetos los dos tipos de reparación crean para el usuario medio una diferencia entre esos tipos resarcimiento del siniestro, ya que cada uno de ellos implica una intervención sustancialmente distinta por su parte, limitada a la recepción del servicio de reparación por parte de la entidad aseguradora, con la que ya mantiene una relación contractual, en el segundo, demandante de la búsqueda de los profesionales que se encarguen de la reparación en el primero, lo que sin duda puede ejercer una influencia determinante en su decisión de optar por uno u otro tipo de reparación, por lo que el principio de neutralidad fiscal no se opondría a que sean objeto de un tratamiento fiscal distinto.

Por todo ello, este Tribunal considera ajustados a derecho los acuerdos impugnados, señalando que el tipo impositivo aplicable será el general, y no el reducido, por no ser el destinatario la persona física que utiliza la vivienda a que se refieren las obras.

Octavo.

Una vez confirmados por este Tribunal Central los acuerdos de liquidación dictados por la Inspección, al considerar ajustada a derecho la regularizaciones practicadas por la Administración tributaria, al no entender aplicable el tipo reducido del IVA a las prestaciones de servicios de reparación efectuadas por la recurrente cuando el destinatario son las empresas aseguradoras y no las personas que ocupan las viviendas.

Debemos analizar los acuerdos de imposición de sanción también impugnados, pues la parte actora, **XZ W SA**, sociedad dominada y parte actora a lo que se refiere los acuerdos de imposición de sanción, cuestiona la existencia de los requisitos necesarios para la imposición de las sanciones, concretamente el requisito objetivo de calificación de su conducta como infracción tributaria y el requisito subjetivo de culpabilidad en cualquier grado.

El Tribunal Constitucional ha recordado en diversas Sentencias entre las que cabe destacar la STC 55/1982, de 26 de julio, y la STC 76/1990, de 26 de abril, que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, y dentro de él al que regula las infracciones y sanciones tributarias, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo. La necesidad de que esté señalado el tipo infractor en las leyes tributarias, en el aspecto objetivo, y la existencia de culpabilidad, en el subjetivo, así como la imputabilidad, requisito básico de la misma, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento fiscal.

La necesidad de que esté señalado el tipo infractor en las leyes tributarias, en el aspecto objetivo, y la existencia de culpabilidad, en el subjetivo, así como la imputabilidad, requisito básico de la misma, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento fiscal. Así se desprende con claridad del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al establecer que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en las leyes.

Respecto al elemento objetivo, aquel por el cual, la conducta analizada debe ser típica, es decir, prevista como tal por una norma jurídica anterior. A este respecto debe indicarse, que **TS SA** (actual **XZ W Spain SA**) aplicó el tipo reducido del IVA a los servicios de reparaciones prestados a las entidades de seguros, cuando no se cumplían con los requisitos establecidos en el artículo 91.Uno.2º.10º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).

De esta conducta derivan una infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

"Dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la formativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del impuesto, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta Ley

(...)"

Asimismo, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 195.1 de la LGT:

"Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

También se incurre en esta infracción cuando se declare incorrectamente la renta neta, las cuotas repercutidas, las cantidades o cuotas a deducir o los incentivos fiscales de un período impositivo sin que se produzca falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación.

(..)"

Por tanto, nos encontramos ante la existencia de una conducta tipificada por la Ley como infracción tributaria y, por tanto, del requisito objetivo necesario para sancionar, respecto de esta conducta.

Noveno.

Habiendo quedado acreditado que la obligada tributaria incurrió en el presupuesto de hecho tipificado como infracción, y confirmando el elemento objetivo procede solo entrar a valorar el elemento subjetivo al objeto de determinar si la conducta es punible.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

(...) la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como

en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta (FD Cuarto).»

Asimismo, debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

(...) este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º).La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

En relación con todo ello, la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), dispone:

(...) si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Volviendo a nuestro caso, el contribuyente dice que la Inspección, en este sentido, no ha acreditado, de forma suficiente, en el acuerdo sancionador dictado la existencia de un comportamiento culpable merecedor del reproche impuesto.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, examinado el acuerdo de imposición de sanción, se observa cómo la Inspección sí determina y precisa que el comportamiento del contribuyente fue negligente, pues aplicó un tipo reducido del IVA, cuando en la aplicación de cualquier tipo de beneficio fiscal se exige una interpretación restrictiva de la misma. Asimismo, la Inspección contesta adecuadamente a todas las alegaciones formuladas, de forma que el contribuyente puede conocer exactamente la conducta que la Inspección considera sancionable y el juicio de culpabilidad que efectúa al respecto.

Por lo que se refiere a la posible interpretación razonable de las normas tributarias aplicables en que el reclamante se apoya para negar su responsabilidad, el artículo 179.2.d) LGT dice que, efectivamente:

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

A este respecto, y en lo concerniente a la relevancia que pudiera tener la condición del destinatario, que ha de ser el particular usuario de la vivienda, no admitiéndose más excepciones que la de las comunidades de bienes integradas por propietarios de viviendas que cumplan los demás requisitos establecidos al efecto, debe señalarse

que el cambio normativo operado a partir del 14 de abril de 2010, con la nueva redacción dada al artículo 91.Uno.2.15º de la Ley del IVA (actual 91.Uno.2.10º), no modifica el requisito del destinatario de los servicios sino que viene a admitir la aplicación de un tipo reducido cuando se trate de servicios consistentes en ejecuciones de obra de reparación y renovación, por tanto, servicios más amplios que los propios de albañilería, añadiendo una condición relativa al plazo de realización de tales servicios respecto de la terminación de la construcción o rehabilitación de la vivienda sobre la que se realiza la reparación o renovación.

Tanto con la anterior redacción como con la actual, el criterio mantenido tanto por la Dirección General de Tributos (en lo sucesivo DGT) como por la jurisprudencia (entre otras, podemos destacar las siguientes consultas vinculantes: V2344-10, V2357-10, V2406-10, V2533-10, V2717-10, V2834-10, V0432-11, V0834-11, V0837-11, V0838-11, V0877-11, V1224-11, V1482-11, V2268-11, V0505-11, V0149-13, V3173-15 y V0010-18; así como las siguientes sentencias: sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de febrero de 2014 (Rec. nº 737/2012) y de 6 de febrero de 2008, sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 31 de marzo de 2017 (Rec. nº 297/2016), y del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 10 de febrero de 2017 (Rec. nº 531/2015)) ha sido el de considerar como destinatario del servicio de reparaciones, cuando la reparación se realizaba como consecuencia de la existencia de un contrato de seguro, a la entidad aseguradora en tanto que era para la misma para quien el reparador realizaba la prestación de servicios. Lo anterior deriva del hecho de que el reparador, con quien suscribe un contrato en virtud del cual se obliga a efectuar la reparación a cambio de una contraprestación, es con la entidad de seguros y, por tanto, la relación sinalagmática surge entre ambos de manera que, por su parte, la entidad aseguradora tiene derecho a exigir la reparación frente al reparador de igual modo que, de efectuarse la reparación por aquel, tiene la obligación de pagarla.

La Inspección ha justificado adecuadamente los motivos por los que el comportamiento del contribuyente descrito en la presente resolución y que dió lugar a la regularización practicada, no puede entenderse amparado en una interpretación razonable de la norma, diciendo (páginas 37 y 38 del acuerdo de imposición de sanción relativo a los ejercicios 2011 y 2012) y (en las páginas 56,57 y 58 del otro acuerdo de imposición de sanción, el relativo a los ejercicios 2013,2014 y 2015):

Tal y como se ha comprobado a lo largo del procedimiento inspector, el obligado tributario ha prestado servicios de reparación en virtud de contratos existentes con diversas entidades aseguradoras, habiendo pactado previamente con las mismas el precio y demás condiciones de la reparación. La obligación de pago es en estos casos, pues, de las entidades aseguradoras.

La relación jurídica pactada entre las entidades aseguradoras y **TS** resulta más compleja que la mera reparación material que pudiera pactarse entre un particular y un profesional reparador, ya que conlleva una serie de prestaciones adicionales y complementarias de valor añadido por parte de **TS** de los que resultan beneficiarias tanto los asegurados (mejora la percepción del servicio que se deriva del contrato de seguro) como las entidades aseguradoras.

La entidad **TS SA** resultaba conocedora de la normativa aplicable y del alcance de sus obligaciones fiscales de presentar correctamente las autoliquidaciones del IVA e ingresar los importes correspondientes; máxime en un caso como el presente, en el que el sujeto infractor es una empresa respecto de la que se presume el conocimiento del ordenamiento jurídico, tal y como tiene reiteradamente reconocido el Tribunal Supremo al establecer que "la profesionalidad del autor excluye la posibilidad de error en razón a su obligación de no equivocarse".

De conformidad con el artículo 90 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA):

"Uno. El impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Dos. El tipo impositivo aplicable a cada operación será el vigente en el momento del devengo."

El artículo 91.Uno.2.10º de la misma ley establece que se aplicará el tipo reducido del 10% (el 8% hasta el 1 de septiembre de 2012) a las prestaciones de servicios siguientes:

"10.º Las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, también se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios.

b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.

c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 40 por ciento de la base imponible de la operación."

En el presente caso el destinatario jurídico del servicio de reparaciones es la entidad aseguradora en base al contrato existente con ésta. No se puede apreciar ninguna duda razonable en la aplicación del tipo general a estos servicios, ya que la LIVA resulta clara al respecto: no cabe aplicar el tipo reducido cuando el destinatario es una persona jurídica que actúa como empresario o profesional.

En opinión de esta Oficina Técnica no cabe por tanto admitir en el presente supuesto la concurrencia de alguno de los supuestos de exención de responsabilidad establecidos en el artículo 179.2 de la LGT, ni siquiera el referido en la letra d) por interpretación razonable de la norma."

Resultando claro y reiterado el criterio administrativo, al igual que la motivación de la actuación administrativa, como también la falta de razonabilidad en el actuar del sujeto infractor, ahora reclamante, no puede este TEAC sino desestimar su pretensión, quedando plenamente confirmada, también, las resoluciones sancionadoras impugnadas.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.