BASE DE DATOS DE Norma CEF.-
Referencia: NFJ090329

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 17 de mayo de 2023
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 574/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Plazo. Ampliación. *Pertenencia a un grupo de empresas.* El obligado tributario está dentro del régimen especial del grupo de entidades en el IVA, lo que, ya de entrada, hace concurrir la singularidad prevista en el artículo 163 nonies.Ocho de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para la calificación de «especial complejidad» de las actuaciones inspectoras. No obstante, esa concurrencia no supone, sin más, que sea procedente aquel calificativo y, en consecuencia, la posibilidad de ampliación del plazo para la realización de la comprobación, puesto que han de tenerse en cuenta las circunstancias del caso a la luz de lo que se explica en el acuerdo de ampliación. Un mero examen del expediente administrativo revela que la inspección tenía carácter general con respecto al IVA durante dos ejercicios completos, pero abarcando también el Impuesto sobre Sociedades y las retenciones practicadas. No se trata, como parece sostenerse en la demanda, de que la recopilación de la documentación se haya podido desarrollar sin trabas o que dicha labor no fuera compleja, sino, y esto es lo importante, que esa gran cantidad de información ha debido ser analizada, tanto en cuanto a los contratos con distintas empresas aseguradoras, como en relación con la pluralidad de albaranes aportados, entre otros elementos obrantes en las actuaciones. Pero es que, además, al llegarse a la conclusión de que es procedente la regularización, hay que precisar su alcance y los términos en los que se realiza, analizando dichos contratos y las relaciones jurídicas y económicas entre las empresas, con los profesionales reparadores y, en fin, con los particulares beneficiarios de los servicios, confrontando todos los datos, no sólo las declaraciones-liquidaciones presentadas mensualmente durante los periodos comprobados. A lo que hay que añadir que la actuación del obligado tributario de desarrolló en territorio común y en territorios sometidos a especialidades tributarias, como los del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y de Navarra. En conclusión, la Sala comparte la calificación de «especial complejidad» de las actuaciones inspectoras, que justifica la ampliación del plazo y hace decaer la alegación de las demandantes.

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. Las demandantes se dedican principalmente a la gestión integral de siniestros y reparaciones para las entidades aseguradoras, no sólo en cuanto a la materialización de la reparación, sino en cuanto a la comprobación de la existencia de cobertura en la póliza, rechazando o matizando, si procede, la reparación, y la subcontratación de los reparadores. En base a ello, la reparación de la vivienda se realiza como consecuencia de la relación jurídica establecida con las aseguradoras y no con los titulares de las viviendas, y por ello, la facturación se envía directamente por la recurrente a las aseguradoras, no a los particulares, con los que aquella no ha formalizado contrato alguno. A tal efecto, cobra toda su relevancia la distinción que se hace entre destinatario material de la reparación, que sería el particular, y destinatario jurídico de la prestación de los servicios, que es la aseguradora, frente a la que aquél puede reaccionar, sin que esté sujeto a los condicionantes de los contratos suscritos entre las demandantes y las aseguradoras, sino a los contenidos en sus pólizas, ajenas a las actoras. En este contexto, la Audiencia Nacional afirma que, sin necesidad de analizar el clausulado de las pólizas de seguro, se debe concluir que no puede resultar de aplicación de tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.10.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) para las obras de reparación de viviendas, ya que no sólo requiere que el destinatario sea una persona física, sino que se establecen otras condiciones cuya concurrencia no se habría acreditado suficientemente por las demandantes, pues en la mayoría de los albaranes no se indican los datos necesarios para verificar los fines de la vivienda ni los años transcurridos desde la construcción o rehabilitación del inmueble. No se considera necesario plantear una cuestión prejudicial.

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. *Se aprecia culpabilidad.* La conducta de la recurrente evidencia una actuación voluntaria que no puede ampararse en un error ni en una interpretación razonable de la norma. [Vid., STJUE, de 5 de septiembre de 2019, asunto n.º C-145/18 (NFJ074381)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 183, 191 y 195.
RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 184.
Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 90, 91.Uno.2.10.º y 163 nonies.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 96.

PONENTE:

Don José Luis Gil Ibáñez.

Magistrados:

Don JOSE LUIS GIL IBAÑEZ
Doña MARIA ALICIA SANCHEZ CORDERO
Doña MARGARITA ENCARNACION PAZOS PITA
Don EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN QUINTA

Núm. de Recurso: 0000574 /2021

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01461/2021

Demandante: HOMESERVE SPAIN, S.L Y HOMESERVE ASISTENCIA SPAIN, S.A

Procurador: SR. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, FRANCISCO INOCENCIO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.:D. JOSE LUIS GIL IBAÑEZ

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS GIL IBÁÑEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

Dª. ALICIA SANCHEZ CORDERO
Dª. MARGARITA PAZOS PITA
D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

Madrid, a diecisiete de mayo de dos mil veintitrés.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso-administrativo número 574/2021, interpuesto por el procurador de los tribunales D. Francisco Inocencio Fernández Martínez, en representación de Homeserve Spain, S.L., y de Homeserve Asistencia Spain, S.A., con la asistencia letrada de D. Adal Salamanca Cabrera, contra la resolución de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC), que desestimó las reclamaciones deducidas contra acuerdos de liquidación y de sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2011 y 2012, por un lado, y 2013, 2014 y 2015, por otro. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado.

Cuantía: 17.854.370,35€.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. José Luis Gil Ibáñez, Presidente de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Homeserve Spain, S.L. (antes Reparalia Direct, S.L.), sociedad dominante, y Homeserve Asistencia Spain, S.A. (antes Reparalia, S.A.), sociedad dependiente, integran el grupo Homeserve, sometido al régimen de grupo de entidades en el IVA (grupo IVA0088/11).

Iniciadas actuaciones inspectores de comprobación e investigación de carácter general en relación con el IVA, ejercicios 2011 y 2012, por acuerdo de 31 de enero de 2017 se practicó liquidación.

Iniciadas igualmente actuaciones inspectores de comprobación e investigación de carácter general en relación con el IVA, ejercicios 2013, 2014 y 2015, por acuerdo de 24 de enero de 2019 se practicó otra liquidación.

Disconforme con dichas liquidaciones, Homeserve Spain, S.L., presentó reclamaciones económico-administrativas, seguidas con los números 00-1255-2017 y 00-1275-2019, respectivamente.

También se tramitaron procedimientos sancionadores que terminaron por resoluciones de 14 de febrero de 2017, imponiendo una sanción de 1.112.875,31 euros, en relación con los ejercicios 2011 y 2012, y de 24 de enero de 2019, imponiendo otra sanción de 4.560.963,05 euros, respecto de los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

Disconforme igualmente con dichas sanciones, Homerserve Asistencia Spain, S.A., presentó reclamaciones económico-administrativas, seguidas con los números 00-1546-2017 y 00-1306-2019, respectivamente.

Acumuladas las cuatro reclamaciones, fueron desestimadas por resolución de 19 de noviembre de 2020, del TEAC.

Segundo.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, fue admitido a trámite, reclamándose el expediente, para, una vez recibido, emplazar a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, lo que cumplimentó en un escrito en el que, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando se "dicte Sentencia por la que, estimando íntegramente el presente recurso, acuerde: 1. Anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 19 de noviembre de 2020, desestimatoria de las Reclamaciones Económico-Administrativas (Núms. 00/1255/2017, 00/1546/2017, 00/1275/2019 y 00/1306/2019) interpuestas por mi representada frente a los acuerdos de liquidación e imposición de sanción de la AEAT, por ser contraria a Derecho. 2. Anular los dos Acuerdos de Liquidación (Referencias Nº A23 72732670 y A23 72954771), de fechas 31 de enero de 2017 y 24 de enero de 2019, dictados por la AEAT en relación con el concepto tributario IVA, por los períodos 2011 a 2012, importe de 2.678.521,18 euros, y, 2013 a 2015, importe de 9.502.010,81 euros, respectivamente, por no ser conformes a Derecho. 3. Anular los dos Acuerdos de resolución de expediente sancionador (Referencias Nº A23 70570665 y A23 70634916), de fechas 15 de febrero de 2017 y 24 de enero de 2019, dictados por la AEAT por el concepto tributario IVA, en relación con los periodos 2011 a 2012, por importe de 1.112.875,31 euros, y, períodos 2013 a 2015, por importe de 4.560.963,05 euros, por no ser conformes a Derecho. 4. Condenar en costas a la Administración demandada".

Dado traslado al Abogado del Estado para que contestara la demanda, así lo hizo en un escrito en el que, tras consignar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó suplicando se "dicte sentencia por la que se desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora".

Por auto de 8 de julio de 2021 se denegó el recibimiento a prueba del proceso, "al no aportarse documento alguno con el escrito de demanda y formar parte de las actuaciones el expediente administrativo".

A continuación, se concedió a las partes, sucesivamente, el plazo de diez días para que presentaran escrito de conclusiones, lo que efectuaron ratificándose en sus respectivas pretensiones.

Con ello quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó con relación al día 16 de mayo de 2023, en el que así tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto contra la resolución de 19 de noviembre de 2020, del TEAC, que desestimó las reclamaciones deducidas contra sendos acuerdos de liquidación y de sanción, dictados

por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de IVA, ejercicios 2011 y 2012, por un lado, y 2013, 2014 y 2015, por otro.

En la resolución impugnada se analiza en primer lugar, respecto del acuerdo de liquidación referido a los periodos 2011 y 2012, la "falta de motivación del acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras", sobre la base de lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el 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, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT), y con el artículo 163 nonies.Ocho de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA). En concreto, se examina si está fundamentada la ampliación por la "especial complejidad", advirtiendo que, en el caso, existe una motivación adecuada, "que va más allá de una invocación puramente formal de las normas aplicables", mencionando los datos tenidos en cuenta para aquella calificación.

En segundo lugar, se examina la cuestión de fondo relativa a si la sociedad dominante "ha prestado servicios a particulares y comunidades, consistentes en la reparación de viviendas, aplicando correctamente el tipo reducido de 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". Para ello se atiende a los servicios prestados por la interesada que son objeto de regularización, sosteniendo, como la Inspección, que comprenden prestaciones adicionales a la mera reparación, pues incluyen "tareas como las de verificación del daño y de su adecuada cobertura por la póliza correspondiente, peritaje y evaluación de los datos, coordinación de los profesionales que intervienen en la reparación del daño o garantía de urgencia en la reparación", descartando que los servicios sean los mismos "cuando el destinatario jurídico es una entidad aseguradora o un particular". A continuación, se indaga en el destinatario de los servicios de gestión de reparaciones prestados por la interesada, a la luz del artículo 91.Uno.2.10º de la Ley del IVA, que prevé la aplicación de un tipo reducido a determinadas prestaciones de servicios y que no sería posible en el caso, dado que los destinatarios no serían personas físicas, como exige el precepto, invocando al efecto un precedente del propio TEAC.

En tercer lugar, se estudia la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de la limitación para aplicar el tipo reducido consistente en que los destinatarios de los servicios sean particulares, que se admite, atendiendo a la jurisprudencia europea y a la precedente resolución del mismo TEAC, en relación con las circunstancias concurrentes.

Al considerar correctos los acuerdos de liquidación, ya que no es 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", se pasa, en cuarto y último lugar, al análisis de los acuerdos sancionadores, en concreto, los elementos objetivo y subjetivo, que concurrirían en el supuesto de autos, precisando la infracción tributaria imputada y deteniéndose en la motivación ofrecida en dichos acuerdos sobre la culpabilidad, descartando que el obligado tributario haya realizado una interpretación razonable de la norma.

Segundo.

En la demanda se pretende la anulación de la resolución del TEAC y, consiguientemente, la de los dos acuerdos de liquidación y la de los dos de sanción que aquella confirma.

Según se indica en la demanda, "la controversia se centra en discernir si resulta de aplicación el tipo reducido del IVA del 8% y 10% (desde el 1 de septiembre de 2012) previsto en el artículo 91.Uno.10ª de la Ley del IVA a las reparaciones de viviendas efectuadas a particulares y comunidades que se derivan de contratos multiriesgo del hogar -como sostiene esta parte- o si por el contrario, no procede dicho tipo reducido al haberse prestado el servicio a la entidad aseguradora y ello con base a los contratos suscritos entre ambas -como sostiene la Administración-, tal y como establece el TEAC", si bien antes de razonar al respecto, se alega la prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar los periodos 2011 y 2012, siendo esta cuestión la primera que ha de analizarse y las últimas las relativas a los acuerdos sancionadores.

1. La prescripción del derecho a liquidar los periodos 2011 y 2012

A. Planteamiento de las partes

a) La parte actora sostiene que se ha producido la prescripción ante la excesiva duración del procedimiento de inspección, que infringió el artículo 150.1 de la LGT, ya que era improcedente la ampliación de plazo de las actuaciones acordada el 18 de mayo de 2016.

Señala dicha parte que, notificado el acuerdo de inicio de actuaciones el 13 de julio de 2015, recibió notificación del acuerdo de ampliación de plazo el 18 de mayo de 2016, siendo notificado el acuerdo de liquidación el 6 de febrero de 2017, es decir, "casi 19 meses después" del inicio, siendo así que, al no ser procedente aquel

acuerdo de ampliación, se ha producido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria en los periodos 2011 y 2012.

De este modo, se pone el acento en el acuerdo de ampliación, respecto del que, para la actora, la Inspección no justificó la existencia real de una especial complejidad de las actuaciones, ya que "sólo han sido tres los elementos de la obligación tributaria regularizados en los años 2011-2012 y que ninguno de ellos reviste una especial complejidad a nivel jurídico ni de comprobación documental": cesión de leasing de un vehículo a un trabajador; 16 facturas emitidas por Goeland 98 S.L.; e incremento del tipo reducido al tipo general en los servicios de reparaciones del hogar, tratándose de "una regularización de escasa relevancia, salvo en cuanto a su importe final", "que no ha requerido de más comprobación documental que las facturas y contratos relativos a cada una de las tres operaciones" indicadas, insistiéndose en la ausencia de complejidad alguna, siendo posible desarrollar las actuaciones de comprobación en el plazo general previsto normativamente, e invocando algunos pronunciamientos judiciales sobre la necesidad de acreditar la complejidad, lo que no ha ocurrido en el caso, en el que la Administración se ha limitado "a identificar una serie de circunstancias que -en la realidad- no han determinado que la comprobación resulte especialmente compleja", siendo escasa "la complejidad material de la recopilación de información para practicar la regularización".

b) En la contestación a la demanda se invocan los criterios expuestos por el Tribunal Supremo en la sentencia de 8 de junio de 2015 -casación 1307/2014-, advirtiendo de que, además de los elementos que revelan la especial complejidad previstos en las normas aplicables, "cuyas magnitudes no se han puesto en duda por la parte actora", hay que valorar otras circunstancias, como el alcance general del procedimiento inspector, que afecta, además, de al IVA, al Impuesto sobre Sociedades y a la retenciones de varios ejercicios, que la operaciones de la entidad se desarrollaban en todo el territorio nacional y que debía "examinarse una ingente cantidad de documentación".

También se advierte de la existencia de una previsión legal específica aplicable, la del artículo 163 nonies.Ocho de la Ley del IVA, así como de otros indicios de complejidad, cual serían que el obligado tributario solicitara en varias ocasiones mayores plazos para aportar documentación y para presentar alegaciones, señalando otras actuaciones efectuadas con posterioridad al acuerdo de ampliación.

En cualquier caso, el acuerdo de ampliación está "suficientemente motivado" y es conforme a Derecho, lo que impide la prescripción del derecho a liquidar el IVA en los periodos 2011 y 2012.

B. Marco jurídico

a) Normativa de referencia

El artículo 150 de la LGT, en su redacción inicial, que es la aplicable al supuesto de autos, disponía en su apartado 1 que:

"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 [...].

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 concurra 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.

[...]

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

En desarrollo de estas previsiones, el artículo 184, también en la redacción original, del RGAT, establecía en sus apartados 1 y 2 que:

"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 periodos 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 periodos a los que se extienda el procedimiento.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 150.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , 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 al requerido para la obligación de auditar sus cuentas.

[...]

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

[...]"

A lo que hay que añadir la referencia prevista en el apartado 8 del artículo 163 nonies de la Ley del IVA, relativo a "Obligaciones específicas en el régimen especial del grupo de entidades":

"[...]

Ocho. Las actuaciones dirigidas a comprobar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades se entenderán con la entidad dominante, como representante del mismo. Igualmente, las actuaciones podrán entenderse con las entidades dependientes, que deberán atender a la Administración tributaria.

Las actuaciones de comprobación o investigación realizadas a cualquier entidad del grupo de entidades interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto referente al total de entidades del grupo desde el momento en que la entidad dominante tenga conocimiento formal de las mismas.

Las actas y liquidaciones que deriven de la comprobación de este régimen especial se extenderán a la entidad dominante.

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."

b) Jurisprudencia

La jurisprudencia viene exigiendo, de forma constante, que la Administración exponga las circunstancias concurrentes en relación con la especial complejidad de cada caso, singularizándose de este modo la decisión de ampliar el plazo de las actuaciones inspectoras a los efectos de considerarla suficientemente motivada, sin que baste "la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que la Ley menciona para que proceda la ampliación del plazo. Resulta menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso; esa justificación demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decrete. En otras palabras, ha de ser una decisión motivada, sin que a tal fin resulte suficiente la mera cita del precepto y la apodíctica afirmación de que concurren los requisitos que el precepto legal menciona"; además, "El examen de la especial complejidad debe realizarse con relación a todo el procedimiento y con relación a todas las obligaciones que constituyan su objeto, así como al alcance de las mismas" (sentencia de 4 de abril de 2017 -casación 529/2016-).

Así, en relación con el contenido de la motivación de los acuerdos, el Tribunal Supremo ha establecido unos criterios en el sentido de que "Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado «especial complejidad», sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser «especial». En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada", no siendo "suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son «especialmente complejas»" (por todas, sentencia de 8 de junio de 2015 -casación 1307/2014-). En cualquier caso, "La motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [...], lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre a posteriori la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola. Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida", debiendo "desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad" (así, sentencia de 1 de diciembre de 2016 -casación 3810/2015-). En concreto, la "dispersión geográfica", "el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado y la necesidad de realizar

las comprobaciones conjuntamente con otros impuestos como el de sociedades, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma" (sentencia de 1 de diciembre de 2016, que se acaba de identificar, que cita las sentencias de 11 de abril de 2013 - casación 2414/2010-, de 17 de abril de 2013 - casación 1826/2010- y de 26 de febrero de 2015 - casación 4072/2013-).

C. Apreciación de la Sala

No se discute que el obligado tributario está dentro del régimen especial del grupo de entidades en el IVA, lo que, ya de entrada, hace concurrir la singularidad prevista en la Ley del IVA para la calificación de "especial complejidad" de las actuaciones inspectoras.

Sin embargo, esa concurrencia no supone, sin más, que sea procedente aquel calificativo y, en consecuencia, la posibilidad de ampliación del plazo para la realización de la comprobación, puesto que han de tenerse en cuenta las circunstancias del caso a la luz de lo que se explica en el acuerdo de ampliación.

A este respecto, hay que reparar en que, en el acuerdo de ampliación, se ofrece una argumentación razonada y razonable para, con el debido amparo jurídico, llegar a la conclusión de la existencia de una especial complejidad que justifica dicha ampliación, superando con suficiencia los estándares de motivación exigidos por la jurisprudencia. No se realiza una invocación formal o genérica de las circunstancias que revelan la especial complejidad, sino que se ha determinado la concurrencia de algunas de las normativamente previstas en relación con las concretas actuaciones inspectoras que se estaban llevando a cabo, todo ello en una valoración conjunta de los distintos hechos y factores concurrentes.

Hay que hacer notar que un mero examen del expediente administrativo revela que la inspección tenía carácter general con respecto al IVA durante dos ejercicios completos, pero abarcando también el Impuesto sobre Sociedades y las retenciones practicadas.

Es cierto que, en lo que interesa al IVA, se trataron, sustancialmente, tres cuestiones, como la de deducción de cuotas de IVA por leasing de un vehículo y por facturas emitidas por la entidad Goeland 98, S.L. -respecto de las que se mostró conformidad a las propuestas de regulaciones-, siendo la más relevante la de la aplicación del tipo reducido a servicios prestados por las entidades recurrentes, pero no puede obviarse, como se dice por la Administración demandada, que, según resulta de las distintas carpetas y documentos obrantes en el expediente, el examen comprendía un número muy considerable de operaciones, comenzando por la determinación de su sistemática.

No se trata, como parece sostenerse en la demanda, de que la recopilación de la documentación se haya podido desarrollar sin trabas o que dicha labor no fuera compleja, sino, y esto es lo importante, que esa gran cantidad de información ha debido ser analizada, tanto en cuanto a los contratos con distintas empresas aseguradoras, como en relación con la pluralidad de albaranes aportados, entre otros elementos obrantes en las actuaciones. Es decir, una cosa es el resultado de la inspección, la regularización en sí, que se proyecta sobre una cuestión jurídica aparentemente sencilla, cual es la aplicación del tipo de gravamen ordinario o reducido, y otra distinta la subsunción en uno o en otro tipo de las operaciones realizadas, que pueden dar lugar o no a dicha regularización, pudiendo advertirse a este respecto de la mención de un "caso particular", cual es el contrato entre Reparalia Direct y Amstrust Internacional, o la detección de "actividad de reparación con determinados particulares".

Pero es que, además, al llegarse a la conclusión de que es procedente la regularización, hay que precisar su alcance y los términos en los que se realiza, analizando dichos contratos y las relaciones jurídicas y económicas entre las empresas, con los profesionales reparadores y, en fin, con los particulares beneficiarios de los servicios, confrontando todos los datos, no sólo las declaraciones-liquidaciones presentadas mensualmente durante los periodos comprobados.

A lo que hay que añadir que la actuación del obligado tributario de desarrolló en territorio común y en territorios sometidos a especialidades tributarias, como los del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y de Navarra.

Si bien hay que descartar que tenga incidencia la solicitud por el obligado tributario de algunas ampliaciones de plazos, pues sirven, en su caso, para precisar el cómputo y fijar el tiempo máximo en que han de realizarse las actuaciones inspectoras, pero sin que, en principio, afecten al carácter de la inspección.

En conclusión, la Sala comparte la calificación de "especial complejidad" de las actuaciones inspectoras, que justifica la ampliación del plazo y hace decaer la alegación de las demandantes.

2. Tipo aplicable a los servicios prestados por la demandante

A. Planteamiento

Como se ha indicado con anterioridad, la cuestión que se suscita no es sino el tipo de gravamen aplicable a determinadas prestaciones de servicios efectuadas por la parte demandante, a saber, si ha de ser el tipo reducido, como dicha parte sostiene, o el tipo general, como mantiene la Administración.

a) En la demanda se intenta "demostrar que los servicios controvertidos,

consistentes en la reparación de viviendas, se prestan a particulares y comunidades y, por ello, se aplica correctamente el tipo reducido de IVA, aunque la contraprestación haya sido satisfecha por un tercero, una compañía de seguros, en virtud del contrato que vinculaba a tal compañía con el cliente", para lo que se insiste en que la reparación se ha hecho al cliente, cumpliendo todos los requisitos exigidos en el artículo 91.Uno.2.10ª de la LIVA, deteniéndose en las distintas relaciones jurídicas que resultan del caso: contrato de seguro de hogar (aseguradora-tomador/asegurado); contrato de arrendamiento de servicios para la gestión de siniestros (aseguradora-Homeserve Asistencia Spain, antes Reparalia S.A.U.); contrato de obra de reparación de daños en vivienda (Homeserve Asistencia Spain, antes Reparalia S.A.U.-titular de la vivienda); subcontratación de parte o todo del anterior contrato de obra (Homeserve Asistencia Spain, antes Reparalia S.A.U.-reparadores), pudiendo producirse el desplazamiento de la obligación de pago de la reparación efectuada. Se razona así sobre las referidas relaciones jurídicas, descartando que la establecida con las aseguradoras sea un servicio de reparación, debiendo diferenciarse del servicio de gestión, siendo "servicios distintos que se pueden prestar separada e independientemente", hasta el punto de que, "medie o no contrato de seguro, el servicio de reparación prestado al titular de la vivienda se mantiene inalterado", destacando algunos aspectos de las distintas relaciones apuntadas en relación con consultas vinculantes y otros pronunciamientos del TEAC.

A continuación, se analiza el destinatario de los servicios con referencia a la documentación aportada en el expediente, que entiende que no han sido valoradas por el TEAC en la resolución impugnada, deteniéndose en la regulación sobre el contrato de seguro, sin que en las actuaciones obren los concretos contratos o las pólizas de seguro correspondientes, pues, al margen del sistema de resarcimiento que opera, el destinatario de las reparaciones es siempre el titular de la vivienda, lo que no resultaría alterado porque no sea el que pague el servicio, no siendo determinante "a quién aparezca dirigida la factura", formulando una construcción jurídica al respecto apoyada en algunas consultas vinculantes y un pronunciamiento del tribunal económico-administrativo de Aragón, efectuando diversas consideraciones más y advirtiendo de la incoherencia de la norma e, igualmente, de que las aseguradoras no son las destinatarios de la reparación.

También se solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el artículo 91.Uno.2.10ª de la LIVA, en cuanto limita la aplicación del tipo reducido a las "personas físicas", frente a la prevención de la norma comunitaria de que se trate de "viviendas particulares", introduciendo la disposición española un elemento subjetivo que no se compadece con la regulación europea en la proyección que la Administración con respecto al destinatario del servicio de reparación.

Tras ello, se denuncia la vulneración del "principio de igualdad tributaria", pues se da "distinto tratamiento fiscal a lo que [...] son los mismos servicios de reparación de un bien inmueble destinado a vivienda, en función de que aquel que recibe y consume el servicio de reparación tenga o no cobertura a través de un contrato de seguro", habida cuenta de que "los mismos servicios de reparación deben ser tratados de igual forma".

b) El representante en el proceso de la Administración, tras delimitar el debate conforme a lo expuesto en la resolución recurrida y en la demanda, resalta la inexistencia de contrato de reparación entre el obligado tributario y el titular de la vivienda, que "va a verse beneficiado por la reparación, incluso va a prestar su conformidad, pero todo ello lo recibe en virtud del contrato de seguro", recordando las actividad principal que desarrolla la actora, como consecuencia de los contratos suscritos con las aseguradoras, detallando diversos caracteres de los mismos y de las reparaciones de los siniestros.

Se comenta, asimismo, que lo que dice el TEAC es que ha de examinarse la situación en su conjunto, ya que se está ante una situación compleja, en la que concurren muy diversas prestaciones derivadas de distintos contratos, que, a la postre, requiere definir el servicio que presta la recurrente, que no se limita a la reparación y ni siquiera se presta en virtud de una libre elección en el mercado del titular de la vivienda.

Seguidamente se explica que los acuerdos de liquidación y la resolución del TEAC, frente a lo que considera la demandante, están suficientemente motivados atendido lo que exponen y las circunstancias concurrentes, no existiendo obligación de traer al expediente los contratos de seguro, ya que la cuestión fáctica había quedado definida con anterioridad.

Sobre el destinatario efectivo de los servicios de reparación, además de remitirse a lo expuesto en las actas de disconformidad y en los acuerdos de liquidación, precisa que, aún admitiendo la posibilidad del pago por tercero, la aseguradora no solo paga, sino que "ostenta sobre la recurrente todos los derechos derivados del contrato de arrendamiento de servicios suscrito con ella"; además, no constan contratos, escritos o no, con los beneficiarios de las reparaciones en las viviendas; y no hay que obviar que los reparadores facturan a la recurrente al tipo general, no al reducido.

Se descarta la procedencia de plantear una cuestión prejudicial en los términos interesados en la demanda, pues la precisión de la norma española "concuerda mejor con la finalidad de la aplicación del tipo reducido", debiendo diferenciarse entre las reparaciones acordadas por los particulares directamente con los profesionales y las que se llevan a cabo como consecuencia de un seguro.

Lo último que se acaba de exponer conduce a rechazar la vulneración del principio de igualdad, dadas las diferentes circunstancias concurrentes en cada caso de los que se comparan.

B. Marco Jurídico

Según el artículo 96 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, cada Estado miembro fija y aplica un tipo impositivo normal de IVA, que es el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

Como excepción a este principio, el artículo 98 de la misma Directiva prevé la posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tal efecto, el anexo III de la Directiva enumera, de modo exhaustivo, las categorías de entregas de bienes y de prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, apartado 22). La finalidad de este anexo consiste en hacer menos onerosos y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el IVA, determinados bienes que se consideran particularmente necesarios (sentencia de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, apartado 22), lo que cabe entender aplicable a las prestaciones de servicios.

En todo caso, la disposición de la Directiva del IVA, "en la medida en que permite aplicar un tipo reducido [...], constituye una excepción al principio de aplicación del tipo normal y debe, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta" (en este sentido, entre otras, sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 1 de octubre de 2020, Staatssecretaris van Financiën, C-331/19, EU:C:2020:786, apartado 30; o de 5 de mayo de 2022, C-218/21, EU:C:2022:355, apartado 40).

El anexo III de la Directiva recoge, en el número 10 bis), la "Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado".

Para el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es claro que, en relación con el supuesto que se acaba de identificar, el tipo reducido "no se aplica a los materiales que forman una parte significativa del valor del suministro", así como que de la disposición referida resulta, por un lado, que "se refiere a dos actividades distintas, a saber, la renovación y la reparación", y, por otro, "que estas actividades han de referirse a viviendas particulares", tratándose de servicios que "se caracterizan, en particular, por su carácter ocasional, de modo que no puede considerarse que los meros servicios de mantenimiento, prestados de manera regular y continuada, estén comprendidos" en el supuesto; además, "En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble -incluso mueble- o una parte de éste, destinado a uso residencial y que, por tanto, sirve de residencia a una o varias personas. Por otra parte, el adjetivo «particular» permite distinguir tales viviendas de aquellas no particulares, como las viviendas de servicio o los hoteles", de tal modo que "los servicios de renovación y reparación" a que se refiere el anexo de la Directiva, "deben tener por objeto bienes utilizados como vivienda particular, mientras que los servicios que tengan por objeto bienes utilizados con otros fines, como, por ejemplo, fines comerciales, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición" (sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21 , EU:C:2022:355, apartados 30 y siguientes)

Tampoco es ocioso recordar que el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado "que los Estados miembros tienen la posibilidad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA siempre que, por una parte, aíslen únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trate, y, por otra parte, respeten el principio de neutralidad fiscal" (en este sentido, sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartados 42 y 43).

En el Derecho español, el artículo 90.Uno de la LIVA establece un tipo general para el impuesto , "salvo lo dispuesto en el artículo siguiente", el artículo 91, que identifica los "tipos impositivos reducidos", entre los que figura:

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

[...]
2. Las prestaciones de servicios siguientes:

[...]
10º 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.

[...]"

C. Apreciación de la Sala

Desde un primer momento hay que precisar que la regularización que se impugna no comprende todas y cada una de las actividades realizadas por las entidades demandantes, sino solo las que tienen relación con contratos suscritos con aseguradoras en cuya virtud se realizan las reparaciones en las viviendas de los asegurados, sobre la base de otros contratos diferentes de los anteriores.

Esto es, como admiten las partes, las relaciones jurídicas que se pueden establecer en el marco de la actuación de las recurrentes responden a diversos tipos, pero las que interesan a este proceso, en cuanto están en la base de las liquidaciones, son unas determinadas. A este respecto, la Administración tributaria es plenamente consciente de que cabe que el particular contrate directamente con la parte actora la reparación de una vivienda, siendo objeto de la correspondiente factura, que abona el particular directamente a la entidad, admitiendo que, "En este caso sí que se entiende que el particular sería el destinatario de la reparación y sería de aplicación el tipo reducido del IVA. Este tipo de reparaciones se ha denominado como Asistencias contado por Reparalia, S.A.", si bien "no es objeto de regularización".

Delimitado de la forma que antecede el ámbito que interesa, el estudio de las alegaciones de las partes a la luz de la documentación obrantes en las actuaciones y del marco jurídico anteriormente señalado, permite que la Sala comparta en su totalidad los razonamientos y la conclusión a la que llegan los acuerdos de liquidación, primero, y la resolución del TEAC, después:

- De entrada, hay que rechazar la inexistencia o siquiera, la insuficiencia de motivación en los acuerdos de liquidación y en la misma resolución del TEAC, pues se detallan todas las circunstancias de hecho y de Derecho tenidas en cuenta, con precisión de los datos utilizados, los documentos analizados y los razonamientos empleados, por más que se pueda discrepar de todo ello, como así ha hecho la parte actora,

- Una de las entidades demandantes se dedica principalmente a la gestión integral de siniestros y reparaciones, que efectúa para las aseguradoras no sólo en cuanto a la materialización de la reparación, sino en cuanto a la comprobación de la existencia de cobertura en la póliza, rechazando o matizando, si procede, la reparación, y la subcontratación de los reparadores, facturando a la aseguradora conforme a lo pactado con ésta en los contratos -baremos- y tras el albarán suscrito por el reparador y por el particular sobre el alcance de la reparación, hasta el punto de que si el asegurado no está conforme con la reparación, la aseguradora retrasa el pago a la demandante.

Por tanto, la reparación de la vivienda se realiza como consecuencia de la relación jurídica establecida con las aseguradoras no con los titulares de las viviendas, y las obligaciones que la recurrente asume van más allá de la mera reparación material que hace al particular asegurado, según se pone en evidencia si se considera lo que sucedería si el particular quisiera efectuar la reparación directamente con un profesional, no en virtud del contrato de seguro, pues engloba lo que, en palabras de la Administración, constituye "una serie de prestaciones más compleja", reseñándose como "prestaciones adicionales relevantes, que lo transforman en un servicio distinto": "(i) verificación del daño y de su adecuada cobertura por la póliza correspondiente, (ii) peritaje y evaluación de los daños, (iii) coordinación de los profesionales que intervienen en la reparación del daño o (iv) garantías de urgencia en la reparación".

- La facturación se envía directamente por la recurrente a las aseguradoras, no a los particulares, con los que aquella no ha formalizado contrato alguno, siendo en dichas facturas a las aseguradoras en las que se aplica el tipo reducido, por lo que no quedan afectados los particulares cuyas viviendas han sido reparadas en virtud del contrato suscrito con dichas aseguradoras, que, se insiste, es con las que se ha establecido la relación jurídica, al margen de lo que tales aseguradoras puedan haber estipulado para el cumplimiento de sus obligaciones contractuales con tales particulares o, incluso, de que en las facturas pueda figurar el nombre del asegurado, que no va a abonar el importe, siendo igualmente destacable que en las facturas de los reparadores a la recurrente se aplica el tipo general.

A este respecto, no puede compartirse la apreciación que hace la parte demandante de que " el destinatario efectivo de unos servicios no pierde tal condición por el hecho de que sea un tercero el que realice el pago de los servicios al prestador de los mismos", por cuanto ello no se compadece con el sistema del IVA y, mucho menos, con la finalidad a la que responde la aplicación de un tipo reducido, sin que exista ningún reflejo de, en su caso, el importe de las reparaciones en la prima que ha de pagar el asegurado, que, en general y salvo las excepciones pactadas, no asume la obligación del pago de tales reparaciones ni, por tanto, sufre la repercusión de la cuota de IVA correspondiente. Téngase en cuenta a estos efectos que, conforme al artículo 88.Tres de la LIVA, la repercusión

del Impuesto "deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente", sin que los particulares sean los destinatarios de tales facturas, aunque sí de los servicios de reparación material de las viviendas.

Nótese que, en la demanda, a propósito de las sanciones, al negar la existencia de algún ahorro fiscal en la parte recurrente, se afirma que "se trata de cuotas de IVA devengado cuya repercusión debe soportar el destinatario del servicio" y lo cierto es que, en la construcción de dicha parte, si el destinatario es el particular, no soporta ninguna cuota, pues no es a él a quien se le factura la reparación. Es decir, la argumentación que hace la demandante desdibuja la misma idea a la que responde el IVA, en cuanto impuesto indirecto que se traslada al consumidor final, que no se ha acreditado vaya a verse beneficiado por la aplicación del tipo reducido, no siendo irrelevante, como parece que pretende la parte demandante, quién abona el servicio de reparación y se ve afectado por el tipo de gravamen aplicado.

- En relación con lo anterior, es cierto que, como se advierte por las demandantes, no obran en las actuaciones los correspondientes contratos de seguro en cuya virtud se han de realizar, en su caso, las reparaciones, pero es que no son necesarios, pues los que sí constan son, precisamente, los celebrados entre el obligado tributario y las aseguradoras, en virtud de los cuales, entre otras prestaciones, se efectúa la reparación al particular, por eso no puede compartirse el énfasis que se realiza en la demanda, con cita de resoluciones económico-administrativas y judiciales, sobre la aportación de las concretas pólizas concertadas entre los particulares y las aseguradoras, que carecen de incidencia alguna en lo que aquí interesa.

- En este contexto cobra toda su relevancia la distinción que se hace entre destinatario material de la reparación, que sería el particular, y destinatario jurídico de la prestación de los servicios, que es la aseguradora, frente a la que aquél puede reaccionar, sin que esté sujeto a los condicionantes de los contratos suscritos entre las demandantes y las aseguradoras, sino a los contenidos en sus pólizas, ajenas a las actoras.

- Tampoco es ocioso recordar, como se hace por la Administración tributaria, que la aplicación del tipo reducido en las obras de reparación de viviendas no solo requiere que el destinatario sea una persona física, sino que se establecen otras condiciones cuya concurrencia no se habría acreditado suficientemente por las demandantes, pues se menciona en las actas de liquidación, con indicaciones numéricas y porcentuales, que en la mayoría de los albaranes no se indican los datos necesarios para verificar los fines de la vivienda ni los años transcurridos desde la construcción o rehabilitación del inmueble.

- En otro plano, no se considera que para decidir la cuestión planteada haya alguna duda sobre la compatibilidad de la normativa española con la europea o sobre la interpretación de esta última que conduzca al planteamiento de una cuestión prejudicial, por cuanto lo que interesa en este proceso es la relación en cuya virtud se prestan unos servicios a los que se aplica el tipo reducido, y, según se ha ido exponiendo, el destinatario de dichos servicios, no limitados a la reparación, no son los titulares de las viviendas, sino las aseguradoras, aparte de que el Tribunal de Justicia ya ha precisado la interpretación que de darse a la noción "vivienda particular" (sentencia de 5 de mayo de 2022, DSR - Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, antes identificada), por más que, como se ha indicado, ello no tenga una incidencia directa en el presente supuesto

- Por último, tampoco se advierte que de lo expuesto se siga alguna vulneración del principio de igualdad, pues, según reiterada doctrina constitucional, de cita excusada, no toda diferencia de trato supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino sólo aquella que introduce una distinción entre situaciones de hecho que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable, a cuyos efectos hay que constatar si los actos o las resoluciones impugnadas dispensan un trato diferente a situaciones iguales y, en caso de respuesta afirmativa, si la diferencia tiene o no una fundamentación objetiva y razonable, para lo que es necesario aportar un término de comparación válido, demostrando así la identidad sustancial de las situaciones jurídicas que han recibido diferente solución.

En el supuesto de autos, el término de comparación no es válido, existiendo diferencias esenciales que justifican un trato diferente, en especial si se tiene en cuenta la interpretación restrictiva que ha de hacerse de los casos sujetos a tipos reducidos y las finalidades perseguidas por dichos tipos, siendo admisible que, tomando como referencia la reparación de una vivienda particular, se deba valorar el origen y las circunstancias de dicho servicio y su forma de pago, como, en lo que aquí interesa, que todo ello se enmarque en un contrato de seguro y la reparación se efectúe sin establecer ninguna relación jurídica entre el titular de la vivienda y la entidad que asume la reparación como consecuencia de otro contrato que ha suscrito con la aseguradora, frente a aquellos supuestos en los que el particular contrata directamente la reparación y abona su importe.

3. Los acuerdos sancionadores

La apreciación de la conformidad a Derecho de la resolución del TEAC que, a su vez, consideró acordes con el ordenamiento jurídicos los acuerdos de liquidación, conduce a que deba analizarse la impugnación de los acuerdos sancionadores.

A. Planteamiento

a) Las sanciones se han impuesto al entender cometidas las infracciones previstas en los artículos 191.1 y 195.1 de la LGT, la primera de ellas, consistente en "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo [...]", y la segunda, en "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", así como en declarar "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".

Habiéndose imputado por la Administración tributaria la actuación de "dejar de ingresar y acreditar improcedentemente cuotas para compensar en declaraciones futuras", consecuencia de entender comprobados los siguientes hechos:

1. Ejercicios 2011 y 2012:

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

- La improcedente deducción del IVA soportado por unas facturas emitidas por una entidad con las cuales la entidad REPARALIA SA no tiene ningún vínculo contractual que obligue a pagar dichas cuantías.

- La aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparaciones prestados a las entidades de seguros."

2. Ejercicios 2013 a 2015:

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

- La improcedente deducción del IVA soportado por unas facturas emitidas por una entidad con las cuales la entidad REPARALIA SA no tiene ningún vínculo contractual que obligue a pagar dichas cuantías.

- La cesión a trabajadores de vehículos realizando de forma incorrecta el devengo por autoconsumo.

- La aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparaciones prestados a las entidades de seguros."

b) En la demanda se considera que las sanciones impuestas "carecen de fundamento jurídico y resultan improcedentes al no concurrir los elementos objetivo y subjetivo configuradores de todo ilícito tributario".

En cuanto al elemento objetivo, se afirma que la aplicación del tipo reducido de IVA fue correcta, por lo que no se incurrió en infracción alguna.

Respecto del elemento subjetivo, se indica que no se han respetado los principios de culpabilidad y de responsabilidad por las siguientes razones: se está ante normas "que no son claras en absoluto"; la Administración tributaria no ha justificado la culpabilidad o negligencia; y la interpretación del concepto "destinatario" del servicio que hace la parte demandante es "razonada y razonable". Resaltando, asimismo, que la aplicación del tipo reducido no genera ningún ahorro fiscal para el obligado tributario, al tratarse de cuotas "cuya repercusión debe soportar el destinatario del servicio", y argumentando sobre los principios referidos, al hilo de lo cual se invoca la falta de motivación de los acuerdos de resolución de los procedimientos sancionadores, conectada con el reproche a las conductas recogidas en actas que suscribió de conformidad y con la adecuada aplicación del tipo reducido, mostrando una actuación diligente para determinar cuándo procedía dicho tipo y cuándo no, insistiendo en el concepto de destinatario y en la razonabilidad de la interpretación que se mantiene, alegando también el principio de presunción de inocencia y reiterando la interpretación razonable de la norma que ha efectuado, sin que, en los ejercicios de referencia existiera algún criterio administrativo o jurisprudencia claros sobre la cuestión.

c) En la contestación a la demanda se afirma la adecuación a derecho de los acuerdos de liquidación de los resultaría la constatación del elemento objetivo de las infracciones.

En relación con el elemento subjetivo, se reitera lo expuesto por el TEAC en la resolución recurrida, añadiendo que: en cuanto a las sanciones derivadas de actas de conformidad, no hay automatismo alguno, por más que la mera descripción de hechos aceptados resulta expresiva de la conducta sancionable; sobre la aplicación del tipo reducido, nada se dice en la demanda sobre la no verificación de otras condiciones para su aplicación, como la falta de realización en la vivienda de actividades empresariales o profesionales y el transcurso de, al menos, dos

años desde su rehabilitación; estando justificada la conducta culposa o negligente; y sin que los acuerdos sancionadores contengan una motivación por exclusión, al aportar indicios que permiten concluir que la conducta es culpable.

B. Los acuerdos sancionadores

Los acuerdos sancionadores, similares, en los antecedentes de hecho detallan, entre otros extremos, el desarrollo de los procedimientos inspector y sancionador, así como los hechos determinantes de las infracciones cometidas, con relación de las actas de conformidad y de disconformidad, para detallar las propuestas de sanción y las alegaciones a las mismas.

En los fundamentos de Derecho se reseña la competencia para resolver y la normativa aplicable para pasar al análisis de las infracciones y sanciones, dando contestación a las alegaciones de la entidad expedientada en relación con la tipicidad y la culpabilidad, calificando y cuantificando cada una de las infracciones imputadas y las reducciones aplicables.

En concreto, respecto de la tipicidad se afirma la concurrencia del elemento objetivo de las infracciones como consecuencia de los hechos que se declaran comprobados, antes relacionados; sobre la culpabilidad, se realizan una serie de consideraciones generales analizando el caso, diferenciando las conductas recogidas en las actas de conformidad de la seguida en relación con la prestación de servicios de reparación en virtud de contratos celebrados con entidades aseguradoras, reseñando que la entidad "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" y las circunstancias concurrentes, pues "el destinatario jurídico del servicio de reparaciones es la entidad aseguradora", sin que pueda apreciarse "ninguna duda razonable en la aplicación del tipo general a estos servicios", que excedían "con creces la mera reparación material de los siniestros", reparando en las relaciones existentes. Además , "se ha verificado que el obligado tributario es negligente en el control y verificación del resto de los requisitos necesarios para la aplicación del tipo reducido", cualquiera que fuera el destinatario de las operaciones.

En suma, "todas estas circunstancias reflejan una voluntad inequívoca y clara de la entidad interesada que tiene por finalidad la aplicación de un tipo reducido en beneficio de sus verdaderos destinatarios", sin que concurra alguno de los supuestos de exención de responsabilidad, en especial, por haber realizado una interpretación razonable de la norma.

C. Apreciación de la Sala

De entrada, hay que resaltar que la lectura de los acuerdos sancionadores, cuyo contenido muy sucintamente se acaba de reseñar, revela la adecuada y suficiente motivación, pues se individualizan, exteriorizándolos, los elementos fácticos y jurídicos tenidos en cuenta para apreciar la comisión de las infracciones y determinar las sanciones correspondientes. Se conocen con suficiente precisión las circunstancias de hecho y de Derecho en los que se sustentan las decisiones de la Administración tributaria, que, por ello, han podido ser combatidos por la interesada, como así ha hecho, tanto en la vía económico-administrativa como en esta jurisdiccional, siendo una cuestión bien distinta que no se comparta o se discrepe de lo expuesto en dichos acuerdos sancionadores, pero de ello no se sigue la ausencia de motivación y menos poniendo el acento únicamente en alguno de los elementos valorados en las resoluciones sancionadoras.

Partiendo de ello, entiende la Sala que las alegaciones desplegadas en la demanda no desvirtúan los razonamientos ni las conclusiones de los acuerdos sancionadores ni de la resolución del TEAC:

- La concurrencia del elemento objetivo está suficientemente acreditada, habiéndose respetado el principio de tipicidad, al subsumirse correctamente las conductas probadas en las infracciones referidas. Por más que resulte materialmente imposible descubrir en la norma con absoluta precisión los hechos declarados infracción, por lo que, con frecuencia, la correlación no es exacta, por exceso, por defecto o por alteración de elementos, de manera que únicamente si falta algún elemento esencial del tipo sería improcedente reconocer que el hecho específicamente imputado al autor se corresponde con el delimitado previamente en la norma y tal ausencia no se advierte en el supuesto de autos una vez que se han delimitado los comportamientos en los términos que anteceden y desde el momento en que no se considera procedente la aplicación del tipo reducido a las operaciones de referencia.

- Las distintas alegaciones sobre el elemento subjetivo de los ilícitos tributarios encuentran su referente el principio de culpabilidad, introducido en nuestro ordenamiento jurídico por la jurisprudencia y que aparece positivado, junto con otros principios, como el de legalidad o el de tipicidad, en el artículo 183.1 LGT al disponer que "Son infracciones tributarias las acciones y omisiones dolosos o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

Aunque resulta inadmisible un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa (por todas, sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, y 272/1994, de 17 de octubre), hay que recordar que, según la propia doctrina constitucional, no está impedido que se admita la responsabilidad directa de las personas jurídicas, reconociéndoles capacidad infractora, lo que no significa que se haya suprimido el elemento subjetivo de la culpa, sino que el principio ha de aplicarse necesariamente de forma distinta a como se hace respecto de las personas físicas, debido a la propia naturaleza de ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende, reprochabilidad directa que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sujeta al cumplimiento de dicha norma (así, sentencias del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre, 129/2003, de 30 de junio, y 86/2017, de 4 de julio).

A este respecto, se viene admitiendo que, en el caso de realizarse una interpretación razonable de la norma, cabe descartar la existencia de culpabilidad. Ahora bien, para ello es necesario, según exige la jurisprudencia, que la discrepancia interpretativa o aplicativa pueda calificarse de razonable, es decir, que esté respaldada, aunque sea en grado mínimo, por un fundamento objetivo. Se ha admitido que la interpretación razonable o el error pudieran ser causas excluyentes de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Además, la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyentes de la culpabilidad, sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse invencible.

En el supuesto de autos, según resulta de cuanto se ha venido exponiendo, la conducta de la recurrente evidencia una actuación voluntaria que no puede ampararse en un error ni en una interpretación razonable de la norma. En este último sentido cabe advertir de que no se está tanto ante una discrepancia en la interpretación razonable de una norma tributaria como ante la diferente valoración de los servicios prestados y de sus destinatarios y, del mismo modo que en la demanda se citan diversos criterios administrativos y judiciales para sostener su interpretación, el propio TEAC, en la resolución impugnada, invoca otros para señalar "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", con cita de una pluralidad de consultas vinculantes que comienzan con la V2344-10 y de algunas sentencias.

- En relación con todo esto último, la sentencia de esta Sala y Sección de 21 de abril de 2021 -recurso 216/2020-, invocada en la demanda, tiene en cuenta circunstancias diferentes de las aquí concurrentes, pues, entre otros extremos no coincidentes, allí se analizaba la procedencia o no de determinadas deducciones y en el proceso se plantearon cuestiones que habían sido abordadas en pronunciamientos judiciales anteriores, sin que tampoco pueda obviarse que allí sí se apreció una discordancia en la interpretación de un precepto legal, a diferencia de lo que, según se ha dicho, aquí se hace o que, en la propia resolución del TEAC impugnada se acogiera alguna alegación impugnatoria del acuerdo de liquidación.

- A lo que se lleva expuesto no obsta que también hechos recogidos en actas de conformidad sean objeto de reproche, puesto que no es el dato de la conformidad es que sirve de sustento a las sanciones, sino las conductas que en dichas actas se reseñan.

En este sentido, se explica en los acuerdos sancionadores que "el obligado tributario se dedujo incorrectamente en sus autoliquidaciones del Impuesto el IVA soportado por un vehículo que en ningún momento se afectó a la actividad empresarial o profesional ni respecto del cual existía ninguna obligación jurídica de cesión del mismo. Asimismo, Homeserve Asistencia Spain, S.A., (antes Reparalia, S.A.) ha practicado la deducción del IVA soportado por unas facturas emitidas por una entidad con la cual no tiene ningún vínculo contractual que obligara a pagar dichas cuantías. Y efectuó operaciones de cesión de vehículos a trabajadores imputando de forma incorrecta el hecho imponible correspondiente al autoconsumo de servicios producido como consecuencia de dicho autoconsumo, por lo que se distorsiono el devengo de estas operaciones" (acuerdo relativo a los periodos 2013 a 2015), eso sí, advirtiendo de que, "respecto de dichas conductas [...] el obligado tributario prestó su conformidad".

- Igualmente ha de tenerse en cuenta que, como se reitera por la Administración tributaria, la aplicación del tipo reducido no sólo requiere que el destinatario de la obra de reparación, aparte de las comunidades de propietarios, sea una persona física y se trate de una vivienda, sino que dicha vivienda se destine al uso particular y otros -plazo, aportación de materiales- sobre los que no se ha acreditado, antes al contrario, que el obligado tributario prestara la debida diligencia.

- Finalmente, la existencia o no de un beneficio fiscal para la recurrente o de algún perjuicio para la Hacienda pública no afecta a la comisión de la infracción, en cuya tipificación no se incluyen esas circunstancias, sino otras cuya concurrencia no se discute.

Tercero.

De cuanto antecede se deduce la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por lo que, en cuanto a las costas, a tenor del artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, han de imponerse a la parte que ve rechazadas todas sus pretensiones.

POR TODO LO EXPUESTO

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de Homeserve Spain, S.L., y de Homeserve Asistencia Spain, S.A., contra la resolución de 19 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico- Administrativo Central (TEAC), que desestimó las reclamaciones deducidas contra acuerdos de liquidación y de sanción, dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 2011 y 2012, por un lado, y 2013, 2014 y 2015, por otro, por ser dicha resolución, en los extremos examinados, conforme a Derecho.

Con expresa imposición de costas a la parte demandante.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

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