

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090934

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de septiembre de 2023

Sala 2.^a

R.G. 2814/2021

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Regla general. Conceptos no incluidos. Suplidos. Aplicación del tipo general. La cuestión litigiosa que se plantea se circunscribe a determinar si la prestación de servicios de desplazamiento y alojamiento son servicios independientes de los servicios de grúa/reparación -y, por ende, procede dar un tratamiento fiscal separado a cada uno de ellos-, o bien dichos servicios constituyen una prestación de servicios compleja y única -y, por tanto, los servicios de desplazamiento y alojamiento (prestaciones accesorias) tienen el mismo tratamiento fiscal que los servicios de grúa/reparación (prestación principal)-.

Nos encontramos con una entidad, distinta de una entidad aseguradora, que presta servicios de asistencia en siniestros de carretera que comprenden una pluralidad de acciones, según las características del siniestro, tales como reparación de vehículos, grúa, alojamiento, transporte de personas, etc.

En este orden de cosas debe traerse a colación, asimismo, el criterio sentado por el TEAC en la Resolución, de 21 de junio de 2021, RG 2397/2019 (NFJ082954) en la que, al igual que en el presente caso, se planteaba «la tributación de los servicios prestados por el interesado a sus clientes entidades aseguradoras, consistentes en la asistencia a los asegurados de las mismas con ocasión de los siniestros acaecidos, para lo cual subcontrata en su propio nombre servicios sanitarios, de grúa, de transporte, etc.»

La reclamación que dio lugar a la referida resolución se interpuso contra el acuerdo de liquidación derivado de un procedimiento de comprobación e investigación dictado en el que se regulariza la situación tributaria de la contribuyente por considerar el órgano de inspección que el servicio que presta el interesado a las aseguradoras es un servicio único, diferente de cada uno de los servicios individuales subcontratados, y que ha de liquidarse el IVA al tipo general sobre el total de la contraprestación recibida de las entidades aseguradoras destinatarias. Por el contrario, la contribuyente se había limitado a aplicar a los servicios refacturados como parte de su prestación el tipo impositivo o exención correspondiente a la prestación recibida de terceros.

Para las entidades aseguradoras, el servicio prestado por la interesada tiene un sentido económico global, ya que les permite dar cobertura a los siniestros sin tener que ocuparse de nada en absoluto. Es la entidad interesada quien se ocupa de atender al asegurado, determinar las necesidades en cada uno de los siniestros, buscar a los suministradores y/o proveedores, organizándolos, sincronizándolos, etc.. En conclusión, los servicios recibidos de los distintos prestadores materiales para dar cobertura a las distintas asistencias en carretera son un requisito sine qua non para poder prestar el servicio de asistencia a sus clientes.

Por todo lo expuesto, atendiendo a los elementos característicos de las operaciones de asistencia y gestión de siniestros, la improcedencia de efectuar un fraccionamiento artificial de las operaciones a efectos del impuesto, su no consideración de prestaciones accesorias, y la operativa expuesta, el Tribunal Central comparte el criterio esgrimido por el órgano inspector de considerar que nos encontramos ante una única operación de prestación de servicios global a las aseguradoras.

Dicho esto, cabe concluir que los servicios de asistencia en carretera prestados por la entidad interesada en el caso que nos ocupa, consistentes en una pluralidad de servicios (grúa/reparación de vehículo, transporte de personas y alojamiento, entre otros), constituyen una prestación de servicios única que debe tributar al tipo general del Impuesto, confirmando así la regularización practicada por la Inspección y, por ende, la resolución del TEAR. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 78 y 79.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 103 y 215.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 54.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.

Constitución Española, art. 106.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 19/04/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 04/02/2021 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 17 de mayo de 2020, parcialmente estimatoria de las reclamaciones número 08-09030-2017 y 08-10346-2017 acumuladas, contra los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en lo sucesivo), períodos 1T a 4T 2012 y 01 a 12 2013, así como contra los acuerdos sancionadores que traen causa de los mismos.

Segundo.

Con fecha 8 de marzo de 2016 se inician actuaciones inspectoras de carácter parcial en relación con la sociedad **TW SL** correspondientes al IVA de los ejercicios 2012 y 2013, limitándose a "*Comprobar la correcta aplicación del tipo impositivo reducido del IVA en las facturas emitidas a compañías aseguradoras*". La entidad **XZ ESPAÑA, S.A.U** absorbió a **TW SL**, según consta en escritura de fusión por absorción de fecha .../2017, compareciendo ante este Tribunal en calidad de sucesora.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación señaladas, con fecha 13 de junio de 2017, se procedió a la incoación de Acta de disconformidad, número A02-...24, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2012 y de Acta de disconformidad, número A02-...15, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del año 2013. La propuesta de liquidación en ellas contenida fue confirmada mediante acuerdos de liquidación de fecha 6 de septiembre de 2017 a partir de los siguientes hechos:

- La sociedad **TW SL** es una entidad que opera en el mercado de bienes y servicios ocupándose fundamentalmente de prestar el servicio de asistencia técnica en carretera por cuenta de su principal cliente la entidad de reaseguro **XZ ESPAÑA, S.A.** especializada en seguros de asistencia en viaje.

- La asistencia a las personas comprende coberturas como los daños físicos a alguno de los ocupantes del vehículo, o las distintas formas de asistencia en caso de avería, que pueden implicar continuar el viaje hacia destino, retorno al domicilio o espera hasta la reparación del vehículo.

- Hasta el año 2012 la prestación de servicios de asistencia técnica en carretera se efectúa por parte de la entidad de reaseguro, **XZ ESPAÑA, S.A** que es quien contrata con los distintos proveedores los servicios de reparación, transporte y alojamiento que requieren los asegurados. En este esquema, la entidad **TW SL** prestaba a **XZ ESPAÑA, S.A** el servicio de grúa y reparación de vehículos que a su vez recibía de un tercero.

- A partir de 2012 es la sociedad **TW SL** quien asume íntegramente la prestación del servicio de asistencia técnica en carretera según las condiciones fijadas en el contrato de arrendamiento de servicios suscrito con la sociedad **XZ ESPAÑA S.A.** A tal efecto, **TW SL** adquiere a terceros los servicios de grúa y reparación, así como los servicios de desplazamiento y alojamiento.

- La entidad **TW SL** repercute a **XZ ESPAÑA S.A.** el tipo general por los servicios de grúa y reparación de vehículos y el tipo reducido por los servicios de transporte de personas y alojamiento.

A partir de lo anterior, la Inspección regulariza la situación tributaria de la recurrente por el importe de las cuotas indebidamente repercutidas al tipo impositivo reducido por los servicios de desplazamiento y alojamiento facturados, en la medida en que considera que el servicio de asistencia técnica prestado por la sociedad **TW SL** es una única prestación de servicios que debe tributar al tipo general en tanto servicio complejo.

Tercero.

Derivado de las liquidaciones anteriores, se iniciaron sendos procedimientos sancionadores que concluyeron con acuerdos de imposición de sanción por la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y sancionadores, la entidad interpone sendas reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña alegando, en síntesis, lo siguiente:

- A partir de 2012, la entidad, como empresa dedicada a servicios de asistencia al vehículo en caso de avería o accidente, ofrece dos servicios distintos: (i) servicios de grúa/reparación, y (ii) servicios de desplazamiento y alojamiento, que sólo tienen lugar de modo excepcional cuando así se requiere por parte del asegurado.

- La independencia de los servicios de taxi o de hotel frente a los servicios de reparación/grúa se manifiesta (i) Que el asegurado tiene la facultad de elegir al proveedor de estos servicios, de forma que puede ocurrir que en determinados casos el asegurado contrate los servicios de desplazamiento y alojamiento directamente a su proveedor (no así el servicio de reparación/grúa) en cuyo caso **XZ** reembolsa su coste al asegurado; y (ii) en la existencia de una facturación separada.

- El servicio de taxi o de hotel presenta suficiente entidad y puede existir con independencia del servicio de asistencia en carretera, de manera que constituye un fin en sí mismo, y no un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio de asistencia en carretera. El asegurado puede recibir dos tipos de servicios: traslado y reparación de vehículo y por otro, transporte y alojamiento.

- No todas las pólizas prevén los mismos tipos de cobertura: (i) la asistencia en carretera y grúa en España estándar, (ii) la asistencia en carretera y grúa en España completa y (iii) la asistencia en carretera y grúa en el extranjero y de todas ellas, el servicio de hotel únicamente se incluye en la cobertura tipo (ii).

- El contrato entre **TW** e **XZ** solo obliga a la primera a la prestación en nombre propio de servicios técnicos de asistencia a automóviles (reparación, remolque y otros servicios técnicos). En la mayoría de siniestros en los que se presta un servicio de asistencia en carretera, el servicio de taxi u hotel ni siquiera se presta. Un servicio que únicamente va asociado a otro en muy escasas ocasiones no puede ser calificado de indisoluble pues la realidad material prueba que existe una clara disociación entre ambos servicios, y en caso de prestarse, tiene entidad económica relevante.

- El servicio de taxi y/o hotel viene claramente diferenciado en las facturas realizadas por **TW** y que refacturan los servicios a la entidad reaseguradora **XZ**. Contrariamente a lo que entiende la Inspección, el TJUE sí que considera que llevar una facturación separada se trata de un indicio a tener en cuenta.

El simple hecho de cambiar el flujo de facturación no puede conllevar un cambio en el tipo impositivo relativo a los servicios de transporte y alojamiento, ya que cuando los servicios de desplazamiento y alojamiento eran facturados directamente a **XZ** por su proveedor directo, no había duda de que dichos servicios constituían para ella "un fin en sí mismo", y cuando en 2012 pasa a ser facturado por **TW** quien, a su vez, le refactura dichos servicios a **XZ**, sin añadir modificación alguna la conclusión es diferente, cuando **XZ** continúa recibiendo exactamente los mismos servicios que recibía antes con la única particularidad de que en lugar de ser prestados directamente por su proveedor original (hotel, taxista) pasan a ser prestados por **TW**, quien previamente debe adquirirlos a aquellos. Este cambio afecta a la neutralidad del impuesto, ya que el proveedor de servicios de taxi y hotel aplica el 10% y ahora se hace tributar a **TW** al 21%. Desde la perspectiva del cliente no ha cambiado el servicio recibido.

- La regla general en el IVA (y así se refleja en la normativa comunitaria reguladora de este impuesto, Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006) es que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente.

- Se refiere al concepto de accesoriedad según la doctrina jurisprudencial del TJUE, a través de diversas sentencias. En primer lugar, la sentencia Card Protection Plan, de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/86, o la STJUE en los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett & Baldwin en que consideró que el servicio de traslado del aeropuerto al hotel no es una prestación accesoria atendiendo a la entidad económica del servicio y el hecho de que no sea un servicio que tradicionalmente ofrezca el prestador del servicio. Se refiere también a la sentencia BGZ Leasing Sp, de 17 de enero de 2013, asunto C-224/11, citada también por la Inspección, en que el TJUE defiende la idea de que las operaciones, de leasing y de seguro, a pesar de la evidente vinculación que existe entre ambos conceptos, son independientes, señalando que el hecho de que sea el arrendatario quien tenga la facultad de elegir al proveedor concreto del servicio de seguro es un elemento clave para concluir que tal servicio de seguro es independiente del arrendamiento del objeto asegurado. Se refiere también a la sentencia Wojskowa Agencja Mieszkaniowa de 16 de abril de 2015, asunto C-42/2014 y la sentencia Mapfre Warranty Spa, de 16 de julio de 2015, asunto C-584/13 citada por la Inspección, esta última sobre si la prestación de servicios de garantía por parte de un revendedor de vehículos de ocasión y la venta del vehículo deben tratarse como prestaciones independientes, en la que el criterio del TJUE se basa en que la prestación se constituya para la clientela como un fin en sí mismo, la libertad de adquirir el vehículo sin suscribir la garantía, y libertad de contratar la garantía con un operador distinto. Por último se refiere a la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2016 Odvolací finan.ní - editelství contra Pavlína Batová, que señala que en todos aquellos casos en los que no resulte evidente la prevalencia de un servicio sobre otro deben considerarse equivalentes y por consiguiente autónomos a efectos de la aplicación del tipo impositivo correspondiente.

- A continuación se refiere a la evolución de la doctrina administrativa de la DGT y los Tribunales de Justicia españoles refiriéndose a varias resoluciones y pronunciamientos judiciales. Así, expone las conclusiones de las consultas V2132-16, de 18 de mayo, V4222-16, de 3 de octubre y V0559-17, de 2 de marzo, para agencias de viajes y el seguro de viaje, la consulta V0868-16, de 9 de marzo sobre el servicio de seguro en un contrato de "renting", las V1499-14, de 9 de junio, y V1707-16, de 19 de abril, (servicios de mudanza junto con el servicio de

embalaje, guardamuebles y seguro) y el indicio de independencia cuando se pueda asegurar el bien con cualquier compañía de seguros.

- Que las consultas de la DGT en que para casos similares consideran las prestaciones como principal y accesoria, se fundamentan en la antigua jurisprudencia del TJUE basada únicamente en la perspectiva subjetiva (la percepción del cliente), que ha evolucionado considerando otros criterios interpretativos de naturaleza más objetiva. Señala la STSJ de Aragón que a su vez se remite a las señaladas sentencias del TJUE de 17 de enero de 2013, asunto C-224/11 (BGZ Leasing) y a la sentencia Mapfre Warranty Spa, de 16 de julio de 2015, asunto C-584/13 considerando que la prestación del servicio de seguro en una estación de esquí constituye un servicio independiente, y que la comercialización y contratación separada de dicho seguro se realiza de forma separada, teniendo en cuenta la posibilidad de contratar con terceros o incluso esquiar sin seguro.

- En cuanto a los acuerdos sancionadores se alega falta de motivación de la culpabilidad en la conducta de **TW** para ser merecedora de sanción. Se señala en dichos acuerdos que la conducta de la entidad es culpable puesto que, por su condición de sociedad mercantil, conoce la normativa aplicable respecto a la repercusión del impuesto, y que, siendo la norma clara, la acción u omisión constitutiva de la infracción no se ampara en una interpretación razonable de la norma.

Quinto.

El TEAR de Cataluña, con fecha 17 de diciembre de 2020, dicta resolución parcialmente estimatoria sobre la base de la siguiente fundamentación jurídica:

A) En relación con los acuerdos de liquidación provisional:

"La asistencia en carretera se articula mediante la prestación de una pluralidad de servicios, que en función de las circunstancias del siniestro, dará lugar a la reparación de vehículos, grúa, alojamiento, transporte de personas, etc. Esta asistencia se ofrece por una entidad aseguradora a la que los asegurados satisfacen la prima correspondiente. Por su parte, la entidad aseguradora, contrata con la reclamante, el servicio de asistencia en carretera.

La prestadora del servicio percibe una contraprestación que, a diferencia de la compañía de seguros, que cobra una prima fija, se determina en función de la asistencia prestada ante el siniestro.

Al tratamiento de estas operaciones se ha referido la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V1471-11 de 8 de junio de 2011, no en supuestos similares, sino análogo al caso, determinando lo siguiente:

"(...) Puestas en relación las conclusiones que se extraen de la citada sentencia con la cuestión planteada en el escrito de consulta debe concluirse que ninguna de las prestaciones de servicios (reparación de vehículos, servicios de grúa, alojamiento, transporte de personas, etc.) mediante las que se articula la prestación de servicios de asistencia en carretera con ocasión de siniestros constituye para sus destinatarios un fin en sí mismo, sino la forma más adecuada para alcanzar la finalidad perseguida, esto es, la prestación de asistencia en carretera en el caso de suceder una avería o un accidente, todo ello sin perjuicio de aplicar la tributación que corresponda a dichos inputs en el caso de su adquisición por la entidad consultante, necesarios para la prestación llevada a cabo.

De acuerdo con lo expuesto, la prestación de servicios de asistencia en carretera con ocasión de siniestros acaecidos en España objeto de consulta, integrada por una pluralidad de prestaciones, tiene la consideración de prestación de servicios única, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

Este Tribunal comparte el criterio expuesto por la Dirección General de Tributos en el entendimiento de que las operaciones que **TW** efectúa a la entidad **XZ** se configuran como un único servicio complejo."

B) En relación con los acuerdos sancionadores:

" (...) el acuerdo carece de auténtica motivación al no aportar ningún dato que avale la conclusión que sostiene, olvidando que no corresponde al supuesto infractor probar su inocencia, por lo que no está acreditada la concurrencia del elemento esencial para imponer la sanción recurrida. Por consiguiente, si no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación genérica, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa, exclusivamente, en una presunción de intencionalidad."

La resolución es notificada a la entidad el 5 de enero de 2021.

Sexto.

Con fecha 4 de febrero de 2021, la recurrente interpone el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña reiterando, en lo fundamental, las alegaciones formuladas en primera instancia y, señalando, además:

- La falta de motivación de la resolución del TEAR en cuanto a la aplicación del criterio contenido en la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos, V1471-11, de 8 de junio, al caso concreto.
- Inaplicación del criterio contenido en la consulta V1471-11 por entenderse superada dicha doctrina.
- Vulneración del principio de confianza legítima: la modificación del flujo de facturación no puede conllevar per se un cambio en el tipo impositivo relativo a los servicios de desplazamiento y alojamiento.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si resulta ajustada a Derecho la resolución del TEAR desestimatoria de la reclamación interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional presentada por la recurrente.

Tercero.

En primer lugar, se debe señalar que la reclamante formula alegaciones tanto formales, como de fondo o sustantivas. A estos efectos, hay que recordar que este Tribunal tiene una doctrina consolidada en relación a la prioridad de las cuestiones formales sobre las cuestiones de fondo. Así, podemos citar las resoluciones de 19 de septiembre de 2013 (RG 00/05860/2011) o de 21 de junio de 2012 (RG 00/00360/2010). Según la primera de ellas:

"A la hora de determinar las cuestiones a resolver y el orden de resolución de las mismas, debe recordarse el criterio de este TEAC relativo al principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo.

Es cierto que la entidad formula como primera alegación que el tributo que debe gravar la operación controvertida es el IVA y no la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD, de forma que lo que pretende es que este Tribunal se pronuncie sobre cual es el tributo aplicable, y que de forma subsidiaria alega nulidad del acto impugnado por defectos formales apreciados en la determinación de la base imponible de la modalidad "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD. Sin embargo, el indicado principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones de fondo, impide que cuando un TEA anula el acto impugnado por defectos formales invalidantes, debe abstenerse de realizar declaraciones de derechos y obligaciones relativas a las cuestiones de fondo. Ni siquiera al amparo del principio de economía procesal puede entrarse a conocer de la cuestión de fondo cuando un acto y la liquidación contenida en él se anulan por razones procedimentales o formales. Los principios de garantía procesal para los obligados tributarios o interesados y de seguridad jurídica, impiden llevar a cabo tales pronunciamientos. El procedimiento es garantía y da seguridad para el obligado tributario sin que puedan ser objeto de una interpretación que conlleve una situación bifronte que afecte al derecho a la defensa del obligado tributario".

Por tanto, es doctrina de este Tribunal que han de resolverse las cuestiones de forma con prioridad al análisis de fondo y ello con independencia de que el reclamante plantee las cuestiones de forma con carácter subsidiario.

Por ello, procede analizar el cumplimiento de los requisitos formales antes de pronunciarse sobre el fondo.

Así, alega la reclamante, la falta de motivación de la resolución del TEAR en cuanto no justifica la aplicación al caso del criterio sentado por la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta vinculante V1471-11, de 8 de junio.

Respecto a la motivación de los actos de la Administración tributaria, el artículo 103.3 de la LGT dispone:

"Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho."

En vía de revisión el artículo 215 de la LGT se refiere a la motivación en los siguientes términos:

"1. Las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones regulados en este título deberán ser motivadas, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho. (...)."

La exigencia de motivación estaba prevista en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establecía:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos. (...)."

En los mismos términos se pronuncia el artículo 35.1.a) de la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional y reiterado el Tribunal Supremo, la motivación debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos que permita a los órganos revisores conocer los motivos que justifican los pronunciamientos que constituyen la decisión. Lo fundamental de la motivación es que permita el conocimiento de todos los elementos esenciales del razonamiento que han llevado a la emanación del acto.

Así, de acuerdo con reiteradas sentencias del Tribunal Supremo (v.gr. 04-06-1991), la motivación del acto administrativo cumple diferentes funciones; ante todo y desde un punto de vista interno viene a asegurar la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; pero en el terreno formal -exteriorización de los fundamentos por cuya virtud se dicta un acto administrativo- no es sólo una cortesía, sino que constituye una garantía para el administrado, que podrá así impugnar, en su caso, el acto administrativo con posibilidad de criticar las bases en que se funda; además y, en último término, la motivación facilita el control jurisdiccional de la Administración, artículo 106.1 de la Constitución, que, sobre su base, podrá desarrollarse con conocimiento de todos los datos necesarios; en este sentido, sigue destacando la sentencia citada, la falta de motivación o la motivación defectuosa puede integrar un vicio de anulabilidad o una mera irregularidad no invalidante: en el deslinde de ambos supuestos se ha de haber indagado si realmente ha existido una ignorancia de los motivos que fundan la actuación administrativa y si, por tanto, se ha producido o no la indefensión del administrado.

La cuestión por tanto se reduce a determinar si la resolución del TEAR impugnada ante este Tribunal cuenta con el contenido mínimo necesario para que pueda considerarse nacido a la vida del Derecho y válida. En otro caso nos hallaríamos ante un acto viciado al no haber sido formulado con respeto a los requisitos que la Ley arbitra para la actuación administrativa.

En el presente caso, el TEAR desestima la reclamación interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional relativos al IVA de los ejercicios 2012 y 2013 sobre la base de asumir el criterio sentado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante V1171-11. El TEAR fundamenta la aplicación de dicho criterio en que el supuesto de hecho que se plantea en el expediente es idéntico al que le fue planteado al órgano consultivo.

En consecuencia, este Tribunal considera que la resolución reúne elementos de motivación suficientes, que han posibilitado a la recurrente plantear sus razones de oposición y a este Tribunal entrar a juzgar sobre su procedencia a través de la presente resolución; cosa distinta es que la reclamante no comparta la argumentación del TEAR al considerar inaplicable la doctrina contenida en dicha consulta vinculante, punto este que se analizará a continuación.

Cuarto.

Entrando a analizar los argumentos de fondo, tal y como manifiesta la recurrente, la cuestión litigiosa que se plantea se circunscribe a determinar si la prestación de servicios de desplazamiento y alojamiento son servicios independientes de los servicios de grúa/reparación -y, por ende, procede dar un tratamiento fiscal separado a cada uno de ellos-, o bien dichos servicios constituyen una prestación de servicios compleja y única -y, por tanto, los servicios de desplazamiento y alojamiento (prestaciones accesorias) tienen el mismo tratamiento fiscal que los servicios de grúa/reparación (prestación principal)-.

La referida cuestión fue analizada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la contestación a la consulta vinculante V1471-11, de 8 de junio de 2011, a la que se refiere el TEAR en la resolución aquí impugnada. Debemos partir de los antecedentes de hecho planteados ante el órgano consultivo en la precitada consulta:

"La entidad consultante presta servicios de asistencia en siniestros en carretera acaecidos en España a sus clientes, automóviles clubs no residentes en España, pero sí en la Unión Europea y otras empresas (fabricantes de automóviles, empresas de renting y leasing, etc.), residentes y no residentes en España, pero sí en dicha Unión. La asistencia en carretera se articula mediante la prestación de una pluralidad de servicios, según las características del siniestro, tales como: reparación de vehículos, grúa, alojamiento, transporte de personas, etc.). Para ello, la entidad consultante dispone de una red de colaboradores en España, mediante la cual organiza su actividad; de forma recíproca, y mediante acuerdos con otros clubs automovilísticos de otros países de la Unión Europea, organiza la prestación de dichos servicios a sus clientes cuando los siniestros acaecen en Europa. La contraprestación percibida por la consultante es una cantidad variable referenciada a sus propios costes y beneficios; por tanto no es una prima fija. La entidad consultante manifiesta no ser una compañía de seguros."

Por consiguiente, a la vista de lo anterior resulta patente que el supuesto de hecho planteado en dicha consulta y el concurrente en el presente expediente es el mismo. En ambos casos se parte de una entidad, distinta de una entidad aseguradora, que presta servicios de asistencia en siniestros de carretera que comprenden una pluralidad de acciones, según las características del siniestro, tales como reparación de vehículos, grúa, alojamiento, transporte de personas, etc.

En cuanto al criterio sentado por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta controvertida, según el cual la prestación de servicios de asistencia en carretera, integrada por una pluralidad de prestaciones, tiene la consideración de prestación de servicios única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe señalarse que el mismo ha sido reiterado por dicho órgano consultivo en otras ocasiones. Así, más recientemente, en contestación a consulta vinculante V3344-20, de 12 de noviembre de 2020, en la que se solicita aclaración de la contestación vinculante de 9 de marzo de 2020, consulta número V0562-20 en relación con determinadas cuestiones, se señala, por lo que aquí interesa, lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"2. La siguiente cuestión sobre la que se solicita aclaración motivó la siguiente contestación por parte de este Centro directivo en la contestación de 9 de marzo de 2020, número V0562-20:

"Del escrito de consulta, parece deducirse que es la prestación de asistencia en carretera la que tiene la consideración de servicio esencial y principal para los asociados, siendo las otras prestaciones que puedan contratarse accesorias a la anterior. En estas circunstancias, el paquete de servicios mixto estaría exento del Impuesto sobre el Valor Añadido tal como se ha expuesto en el punto anterior.

Por el contrario, si la asistencia personal/sanitaria no pudiera calificarse como accesorio de acuerdo con lo expuesto y toda vez que la misma está cubierta por un contrato de seguro colectivo en el que la entidad consultante es el tomador, estaríamos en el escenario previsto en la segunda cuestión planteada, esto es, la de refacturación del seguro.

En este caso, sería de aplicación el artículo 79, apartado dos, de la Ley 37/1992, que dispone que:

"Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto."

Así, y tal como se ha expuesto anteriormente, en caso que la entidad consultante no facture a sus miembros asociados el importe exacto de la prima pagada a la entidad aseguradora, cabría concluir que dicha operación quedaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido."

De este modo, como ya se apuntó en la contestación original, de la información aportada en el escrito de esta consulta, y a falta de otros elementos de prueba, puede concluirse que los servicios mixtos a los que se refiere la consultante podrían ser considerados razonablemente como una prestación de servicios única de asistencia en carretera sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos expuestos en la cuestión tercera de la contestación original.

Dicha prestación de servicios única no sólo englobaría la propia asistencia mecánica del vehículo en carretera, sino que se articularía a través de la prestación de una serie de servicios como servicios de grúa, alojamiento, transporte de personas o, en su caso, asistencia sanitaria accesorio que pudiera resultar necesaria, en

su caso. Dichas prestaciones no constituirían, a priori, un fin en sí mismas para el destinatario, sino que se dirigirían a complementar a la operación principal que es la propia asistencia mecánica del vehículo de forma que, en caso de accidente, pueden o no requerirse todas esas prestaciones accesorias dependiendo del resultado de los daños producidos sobre el vehículo y sobre el propio conductor."

Quinto.

En este orden de cosas debe traerse a colación, asimismo, el criterio sentado por este TEAC en la resolución de fecha 21 de junio de 2021 (RG 00-02397-2019) en la que, al igual que en el presente caso, se planteaba "la tributación de los servicios prestados por el interesado a sus clientes entidades aseguradoras, consistentes en la asistencia a los asegurados de las mismas con ocasión de los siniestros acaecidos, para lo cual subcontrata en su propio nombre servicios sanitarios, de grúa, de transporte, etc."

La reclamación que dio lugar a la referida resolución se interpuso contra el acuerdo de liquidación derivado de un procedimiento de comprobación e investigación dictado en el que se regulariza la situación tributaria de la reclamante por considerar el órgano de inspección que el servicio que presta el interesado a las aseguradoras es un servicio único, diferente de cada uno de los servicios individuales subcontratados, y que ha de liquidarse el IVA al tipo general sobre el total de la contraprestación recibida de las entidades aseguradoras destinatarias. Por el contrario, la reclamante se había limitado a aplicar a los servicios refacturados como parte de su prestación el tipo impositivo o exención correspondiente a la prestación recibida de terceros.

En relación con lo anterior, este Tribunal se pronunció en los siguientes términos:

"QUINTO. En cuanto si deben considerarse los servicios prestados como una única operación o como operaciones independientes, hay que tener en cuenta que, en el presente caso, los servicios de gestión de siniestros prestados por la reclamante, están integrados por una serie de prestaciones específicas y diversas (servicios de grúa, alojamiento, transporte, médicos, etc.). A estos servicios subcontratados o prestados directamente, les resultan aplicables tipos impositivos diferentes y regímenes de sujeción o exención. La entidad refactura cada una de las operaciones a sus clientes, las entidades aseguradoras, aplicando la exención del IVA, el tipo general o reducido atendiendo a cada uno de los servicios prestados, añadiendo un importe adicional que retribuye sus propios servicios de gestión de siniestros.

La Inspección de los tributos, por su parte, considera que la operación realizada debe considerarse como una prestación única, aplicándose el tipo general del impuesto al conjunto de la contraprestación obtenida por ella.

A este respecto, dispone el artículo 78 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo, lo siguiente:

Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1.º Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...)

El artículo 79 de la misma norma, en su apartado dos, añade:

Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto.

Los citados preceptos son transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 73 de la Directiva 2006/112, que reza cuanto sigue:

En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los

bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

Esta disposición se completa con su artículo 78, que establece lo siguiente:

Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA,
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.

La determinación de cuándo, ante varias prestaciones, debe entenderse que existe una única operación a los efectos de su gravamen conjunto en el IVA o, por el contrario, son varias las transacciones, a cada una de las cuales ha de aplicarse el tratamiento que les corresponda, depende de la consideración de la existencia de una prestación principal, a la que se acompaña de otras que le son accesorias, o de una pluralidad de transacciones con sustantividad propia, desprovistas de la nota de accesoriedad que acabamos de indicar.

Son varios los pronunciamientos del TJUE en los que se ha analizado la cuestión.

El primero de ellos es la sentencia de 12 de junio de 1979, asunto NV Nederlandse Spoorwegen C-126/78, que se refiere a la posible caracterización como accesorios de los servicios de "recaudación" prestados en el contexto de un servicio de entrega contra reembolso, en el cual el transportista entregaba la mercancía y, adicionalmente, recibía del destinatario el precio de la misma y lo enviaba al remitente. Considerando que por este servicio se cobraba una comisión o contraprestación específica, se suscitó ante el TJUE si este servicio de recaudación debía considerarse accesorio del principal, de transporte, o si había de ser tratado por separado.

Entendió el TJUE que la relación del servicio de recaudación con el de transporte era tan estrecha que no se justificaba un tratamiento distinto para uno y otro. El cobro era condición necesaria para la entrega de la mercancía transportada, por lo que no tenía sentido la separación de este servicio de la prestación de transporte y entrega de la mercancía.

La sentencia del mismo TJUE de 22 de octubre de 1998, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin, se pronuncia respecto a ciertos servicios adicionales prestados a sus clientes por los propietarios de un hotel, determinando si habían de considerarse como accesorios de los servicios de alojamiento o no. El TJUE dictaminó (el subrayado es nuestro):

24. (...) es corriente que algunos operadores económicos, como los hoteleros, que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes, tengan que utilizar prestaciones adquiridas a terceros, las cuales, por un lado, en comparación con las operaciones de alojamiento, representan una parte menos importante del importe del precio global y, por otro lado, están comprendidas en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen tales operadores. Por tanto, dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador.

25. Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.

26. (...) cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias.

El TJUE excluyó la accesoriedad en este caso, siendo relevante a estos efectos que las prestaciones pretendidamente accesorias no eran las habituales en el sector hotelero, su influencia significativa en el precio de los servicios prestados y el hecho de que los citados servicios adicionales eran claramente percibidos por los clientes como algo distinto, ajeno a las prestaciones que se vinculan normalmente a los servicios de alojamiento, con utilidad propia y distinta a la de los servicios hoteleros.

La sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto Card Protection Plan, CPP C-349/96, dictada en el contexto de las operaciones de seguro, continúa (continuamos subrayando nosotros):

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como

distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. *Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec p. I-6229, apartado 24).*

31. *En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).*

Las consideraciones que se vierten en esta sentencia son de gran relevancia a estos efectos, conteniéndose en ella criterios que se han recogido en pronunciamientos posteriores, tanto del propio TJUE como de otras instancias interpretativas nacionales.

Con posterioridad a la sentencia CPP, en lo que al concepto de accesoriedad se refiere, son diversas las sentencias que se han dictado, como son las de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, 21 de febrero de 2013, asunto Mesto Zamberk C-18/12, 8 de diciembre de 2016, asunto Stock'94 C-208/15, 18 de enero de 2018, asunto Stadion Amsterdam C-463/16, ó 24 de marzo de 2021, asunto Q, C-907/19, entre otras.

Con base en el cuerpo de jurisprudencia que se acaba de exponer, pueden enunciarse los criterios que, al entender de este Tribunal, determinan, ante una transacción configurada por múltiples prestaciones, la consideración conjunta de las transacciones, en tanto que accesorias unas de otras, o conducentes a su tratamiento por separado:

1º. *En la determinación de si nos encontramos ante una prestación única o varias prestaciones diferenciadas hay que tomar en consideración todas las circunstancias en las que estas se desarrollan (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, de 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, y de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).*

Ha de descartarse, por tanto, una caracterización que tome como referencia únicamente aspectos parciales de las operaciones, debiendo procederse a realizar un análisis conjunto de todas ellos que los integre.

2º. *La consideración de cualquier operación como accesorio de otra principal será procedente cuando esta no constituya por sí misma un fin para el cliente, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la transacción principal (sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto CPP C-349/96, 10 de marzo de 2011, asunto Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ó 27 de septiembre de 2012, asunto Field Fisher Waterhouse C-392/11).*

3º. *En caso de que dos o más elementos o actos que el sujeto pasivo realice para el cliente se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola operación económica indisociable, cuyo desglose resultaría artificial, ha de concluirse que existe una única operación a estos efectos (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, 21 de febrero de 2008, asunto Part Service, C-425/2006, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).*

4º. *En la concreción de si nos encontramos ante prestación compleja, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias en que se desarrolla, determinándose así sus elementos característicos e identificando sus elementos predominantes (sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).*

5º. *La determinación del elemento predominante de cualquier prestación ha de realizarse desde el punto de vista del consumidor medio (sentencias de 27 de octubre de 1995, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04,*

y de 2 de diciembre de 2010, asunto *Everything Everywhere*, C-276/09), en atención igualmente, en una apreciación de conjunto, a la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de sus elementos (sentencia de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados *Bog* y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

Así, para la determinación del elemento predominante en la entrada a un parque acuático que daba acceso al conjunto de las instalaciones, se hizo referencia a su concepción según sus características objetivas, esto es, según los diferentes tipos de infraestructuras ofrecidas, la forma de acondicionarlas, su número y su importancia respecto al conjunto del parque, considerando igualmente si los espacios disponibles admitían la práctica de la natación deportiva o si, por el contrario, estaban acondicionados esencialmente para usos lúdicos. La circunstancia de que algunos visitantes pudieran tener una intención de uso distinta se consideró menor, señalándose que: "(...) un criterio que tuviera en cuenta la intención de cada visitante considerado individualmente respecto a la utilización de las infraestructuras puestas a su disposición sería contrario a los objetivos del sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y sencilla de las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva IVA. A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA hay que tomar en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (...)" (apartado 36 de la sentencia de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, *Mesto Zamberk*).

6º. El hecho de que se cobre un precio o contraprestación única es, a estos efectos, irrelevante.

Los criterios señalados por el TJUE han sido acogidos en diversas contestaciones a consultas de la (Dirección General de Tributos, en adelante, DGT), en las que expresamente se ha referido la sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto CPP, C-349/96, como básica a estos efectos, pudiendo referirse contestaciones como las de 10 de octubre de 2003, 1594-03, 4 de febrero de 2008, V0202-08, 22 de enero de 2010, V0101-10, 27 de septiembre de 2011, V2260-11, 2 de octubre de 2018, V2669-18, o de 18 de septiembre de 2019, V2524-19, entre otras).

De igual modo, se trata de criterios que han permeado la doctrina de este Tribunal, como acreditan las resoluciones de 24 de noviembre de 2016, RG 2756/2013, o más reciente, de 9 de junio de 2020, RG 03786/2016, entre otras.

En la traslación de las anteriores consideraciones a la prestación a la que se contrae la reclamación que ahora se resuelve, es determinante la toma en consideración de los derechos y obligaciones dimanantes de los contratos que unen a la reclamante con sus clientes, como antes se indicó. Se observa en ellos cómo la reclamante asume, en nombre propio, pero por cuenta ajena, el aprovisionamiento de todo cuanto sea necesario para atender las necesidades generadas por los siniestros que gestiona, trasladando el coste de las prestaciones así contratadas, incrementado en el importe establecido para la remuneración de su propia gestión, a las entidades aseguradoras para las que trabaja.

Para las entidades aseguradoras clientes de Asitur, el servicio prestado por la reclamante tiene un sentido económico global, ya que les permite dar cobertura a los siniestros sin tener que ocuparse de nada en absoluto. Es la entidad recurrente quien se ocupa de atender al asegurado, determinar las necesidades en cada uno de los siniestros, buscar a los suministradores y/o proveedores, organizándolos, sincronizándolos, etc.. En conclusión, los servicios recibidos de los distintos prestadores materiales para dar cobertura a las distintas asistencias en carretera son un requisito *sine qua non* para poder prestar Asitur el servicio de asistencia a sus clientes.

Por todo lo expuesto, atendiendo a los elementos característicos de las operaciones de asistencia y gestión de siniestros, la improcedencia de efectuar un fraccionamiento artificial de las operaciones a efectos del impuesto, su no consideración de prestaciones accesorias, y la operativa expuesta en los antecedentes de hecho, este Tribunal Central comparte el criterio esgrimido por el órgano inspector de considerar que nos encontramos ante una única operación de prestación de servicios global desarrollada por Asitur a las aseguradoras.

La separación administrativa y de facturas, prestar los servicios de diferentes formas o disponer de varias tarifas, no puede determinar la configuración de las operaciones como independientes cuando todas ellas son necesarias para responder al servicio global de asistencia asumido.

Hemos de insistir en que este criterio de la consideración conjunta de los servicios prestados es igualmente la opinión de la DGT, expresada en contestaciones a consultas vinculantes de 22 de noviembre de 2010, V2523-10, 8 de junio de 2011, V1471-11, confirmadas, en lo atinente a su localización, pero siempre en la consideración del servicio prestado como un servicio conjunto, en la más reciente contestación de 16 de septiembre de 2019, V2477-19.

En vista de cuanto precede, procede, al entender de este Tribunal, confirmar la regularización practicada, debiendo liquidarse el impuesto al tipo impositivo general sobre el total de la contraprestación recibida de las entidades aseguradas al tratarse de un servicio único complejo y no exento."

Por consiguiente, cabe concluir que los servicios de asistencia en carretera prestados por la entidad recurrente, consistentes en una pluralidad de servicios (grúa/reparación de vehículo, transporte de personas y alojamiento, entre otros), constituyen una prestación de servicios única que debe tributar al tipo general del impuesto, confirmando así la regularización practicada por la Inspección y, por ende, la resolución del TEAR aquí impugnada.

Sexto.

Por último, no puede sostenerse la pretensiones de la entidad de quebrantamiento del principio de confianza legítima.

Manifiesta la recurrente que hasta el 2012, la entidad **XZ**, compañía aseguradora que prestaba servicios de seguro de asistencia en carretera, era destinataria de servicios de transporte y alojamiento recibidos de terceros que tributaban al tipo reducido. Desde el 2012, tales servicios, junto con el de grúa/repación de vehículos, pasan a ser prestados por **TW** a **XZ**. A partir de lo anterior entiende que la regularización propuesta por la Inspección es contraria al principio de confianza legítima en el sentido de que la modificación del flujo de facturación no puede conllevar per se un cambio en el tipo impositivo relativo a los servicios de desplazamiento y alojamiento, sin que la Administración cuestionara en ningún momento la aplicación del tipo reducido en los servicios de transporte y alojamiento recibidos antes de 2012. Señala que la inactividad de la Administración en relación con la naturaleza jurídica de dichos servicios prestados con anterioridad al ejercicio 2012 generó en el contribuyente una confianza legítima, debiendo aceptar la Administración las consecuencias vinculantes que se desprenden de sus actos propios, ya sean expresos o tácitos.

La recurrente cita la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2016, recurso número 4048/2013, en la que se indica:

"Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3).

Exactamente lo que acontece en el caso examinado, a tenor de los hechos antes relatados. Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257/2009), que el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium".

En este sentido, debe señalarse que la doctrina de los actos propios, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, requiere de la concurrencia de dos condiciones simultáneas para su aplicación (sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, recurso 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, recurso 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.
- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante.

En relación con la doctrina de los actos propios, el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 7 de abril de 2010 (R.G. 7875/2008-A) ha afirmado:

"Teniendo en cuenta que la Administración, por el hecho de que en una comprobación anterior no haya detectado una impropcedente deducción, no significa que no pueda hacerlo en un ejercicio posterior, no prescrito o no comprobado, si lo estima oportuna."

En el presente caso, no solo no existe ese acto de la Administración derivado de una comprobación anterior sino que, además, no nos encontramos ante situaciones idénticas ya que la modificación del esquema operativo de las entidades conlleva que la tributación en uno y otro caso no tenga por qué ser la misma.

Por lo expuesto, deben desestimarse las alegaciones de la entidad declarando conforme a Derecho el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAR que lo confirma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.