

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia 1540/2025 de 27 de noviembre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 6044/2023****SUMARIO:**

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. *Servicios de renovación o reparación de viviendas particulares contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora.* El Tribunal se remite a la doctrina establecida en la STS de 21 de marzo de 2025, recaída en recurso n.º 5262/2023 que fija como doctrina que el tipo de gravamen reducido del 10 por ciento previsto en la Ley del IVA no es aplicable en los supuestos en que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en esa norma son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque benefician a la persona natural titular de la vivienda de uso particular, en su condición de asegurado. A partir de esa respuesta, no varía lo expresado cuando los servicios prestados incluyen, además de la renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora, y ello porque la aplicación del tipo reducido beneficiaría solo al receptor del servicio objeto de trato favorable, no así al titular de la vivienda, que es un tercero ajeno al sistema del IVA. No cabe aplicar el tipo reducido del 10 por 100 previsto en el art. 91.Uno.2.10ª Ley IVA a los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque benefician a la persona física titular de la vivienda de uso particular (en su calidad de asegurado). El tribunal concluye que el negocio causal subyacente en la prestación de servicios gravada con el IVA es una relación de contrato de obra entre el contratista y la aseguradora. La aplicación del tipo reducido del 10 por 100, desde la perspectiva del destinatario, beneficiaría solo al receptor del servicio objeto de trato favorable, no así al titular de la vivienda, que es un tercero ajeno al sistema del IVA y a la relación que genera el desencadenamiento de éste en la actividad económica. Ni el propietario o titular de la vivienda reparada satisface al contratista el precio de la reparación - ni conviene con este las condiciones del contrato- ni el contratista le repercute el IVA, porque la relación se entabla entre quien presta el servicio de reparación y quien lo recibe y, luego, abonado, la aseguradora. En relación con la cuestión relativa a la sanción, declaramos que, en un caso como el presente, en el que se ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA al que no tenía derecho, resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art. 179.2.d) LGT, a la vista de las circunstancias concurrentes, según se ha argumentado, aunque su interpretación se haya revelado, finalmente, equivocada [Vid., STS de 30 de junio de 2025, recurso n.º 6823/2023].

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.540/2025**

Síguenos en...

Fecha de sentencia: 27/11/2025
Tipo de procedimiento: R. CASACION
Número del procedimiento: 6044/2023
Fallo/Acuerdo:
Fecha de Votación y Fallo: 25/11/2025
Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara
Procedencia: Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos
Transcrito por:
Nota:
R. CASACION núm.: 6044/2023
Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara
Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1540/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 27 de noviembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6044/2023 interpuesto por HOMESERVE SPAIN SL y HOME ASISTENCIA SPAIN SA, entidades representadas por el procurador D. Francisco Inocencio Fernández Martínez, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2023, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento 574/2021, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-** Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 17 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 574/2021, interpuesto por los recurrentes 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€.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

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, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta, elevando los intereses de demora a 475.306,55 euros.

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 la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta.

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, Homeserve 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.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Razona la sentencia de instancia, en el FJ segundo, en relación con el tipo aplicable a los servicios prestados por la parte recurrente: *«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. [...]»*

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».

En el mismo fundamento segundo, pero con respecto a los acuerdos sancionadores, declara la sentencia recurrida: *«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 distorsiona 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».

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 17 de mayo de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

Los artículos 91. Uno.2. 10º y 88. Uno, en relación con el 78. Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

El artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA) en relación con el apartado 10 bis de su Anexo III y el principio de neutralidad del IVA.

Los artículos 179, 183,1 y 211.3 de la Ley General Tributaria, que establecen los principios de responsabilidad y culpabilidad en el ámbito sancionador, así como como las causas de exclusión de la responsabilidad.

El artículo 24.2 de la Constitución, que recoge el principio constitucional de presunción de inocencia.

El artículo 24.1 de la Constitución y el artículo 2 del protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de julio de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de junio de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, acordando:

La Sección de Admisión acuerda:

«1º) *Admitir el recurso de casación n.º 6044/2023, preparado por el procurador don Francisco Inocencio Fernández Martínez en representación de Homeserve Spain S.L., contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que desestimó el recurso nº 574/2021 .*

2º) *Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

1.- *Determinar si es aplicable el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91. Uno.2. 10ª de la Ley del IVA en aquellos supuestos en los que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en dicho precepto son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque benefician a la persona física titular de la vivienda de uso particular (en su calidad de asegurado).*

2.- *Precisar si la respuesta a la pregunta anterior varía cuando los servicios prestados incluyen, además de la material renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora.*

3º) *Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 91. Uno.2. 10ª LIVA , sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA .»*

El 19 de junio de 2024 se presentó por la recurrente escrito subsanando los defectos del citado auto de admisión y su complemento, en particular, en relación con esto último, se solicita complemento del auto por omisión de pronunciamiento relativo a los motivos de impugnación de la sentencia de instancia en lo relativo a las sanciones.

El 26 de junio de 2024 la Abogacía del Estado presentó su escrito de alegaciones, comenzando por analizar la subsanación de defectos, manifestando que no se opone a lo solicitado, después se pronunció sobre el complemento de acto, oponiéndose a dicha complemento, concluyendo que «no es necesario complemento alguno del auto de admisión por falta de referencia alguna como cuestión de interés casacional de la procedencia de la sanción y en el reexamen de la misma, -ex artículo 179.2 d) LGT 2003 - sin perjuicio de que, si se plantea por los recurrentes en el escrito de interposición, pueda la Sala, tras el escrito de oposición a valorar por esta representación legal, valor su toma en consideración, cuando -como enseña su doctrina- por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión con interés casacional o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado o consecuencia derivada, entrar y resolver esa cuestión que, sin haber sido identificada en el autor de admisión como cuestión con interés casacional o objeto, posea la referida dependencia respecto de las cuestiones identificadas en el auto de admisión».

Con fecha 17 de julio de 2024 se dictó auto de complemento.

3.- Interposición.La representación de HOMESERVE SPAIN SL y HOME ASISTENCIA SPAIN SA, interpuso recurso de casación mediante escrito de 3 de octubre de 2024, manifestando que los efectos de la admisión del recurso, se encuentran suficientemente fundadas las dudas interpretativas suscitadas por la parte recurrente y que, enmarcándose la discrepancia en el ámbito del IVA, materia armonizada a nivel comunitario, resulta pertinente la interpretación de normativa de la Unión Europea, en particular, la Directiva del IVA. Además, por auto de 8 de mayo último se ha admitido un recurso sustancialmente idéntico, el nº 5262/2023, instado por la misma recurrente.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, esta Sala: «tenga por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de mayo de 2023 y, declarando haber lugar al mismo, la case y anule, establezca los criterios interpretativos expuestos en el

apartado II del presente recurso y, estimando el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 574/2021), ordene la anulación de los actos administrativos impugnados. Todo ello con imposición a la Administración demandada de las costas del presente recurso, así como de las causadas en la instancia.»

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado presentó escrito, el 12 de noviembre de 2024, que concluye manifestando en cuanto a la fijación de jurisprudencia, que *«No es aplicable el tipo reducido del 10 por ciento previsto en el artículo 91.Uno.2.10ª de la Ley del IVA en aquellos supuestos en los que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en dicho precepto son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona física titular de la vivienda de uso particular (en su calidad de asegurado).»*

Añadiendo que la respuesta no varía cuando los servicios prestados incluyen, además de la material renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora. Y, además, en relación con la infracción, que un caso como el presente, en el que la contribuyente ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA al que no tenía derecho por una empresa que realiza una actividad idéntica a la de las recurrentes, y habiéndose estimado la existencia de una actuación culposa en el grado mínimo de simple negligencia por parte de la sancionada, no resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 27 de noviembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de septiembre de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 25 de noviembre de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de reposición.

En este recurso debemos dilucidar, desde la perspectiva de la cuestión con interés casacional, si, en un caso como el presente, en el que la entidad societaria ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia de IVA siendo controvertido si tenía derecho o no a aplicarlo o más bien si tendría que haber aplicado el tipo general, y, asimismo, si resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma, previsto en el art. 179.2.d) LGT, aunque la aplicación del tipo resultado resulte equivocada.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

Comienza el escrito de interposición señalándole por la recurrente que, con carácter previo a la exposición razonada de los motivos por los que considera infringidas las normas identificadas en el escrito de preparación, resulta imprescindible definir con exactitud las infracciones legales denunciadas y las cuestiones asociadas a ellas sobre las que la parte solicita un pronunciamiento en la sentencia que en su día se dicte.

Hace mención a la solicitud de subsanación de errores materiales y de complemento del Auto de admisión formulada y estimada mediante Auto de complemento de 17 de julio de 2024. Señala que pese a acceder a la subsanación de los errores materiales apreciados en el Auto de admisión, en el Auto de complemento no se efectuó ningún pronunciamiento sobre la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la cuestión oportunamente planteada en el escrito de preparación del recurso relativa a la infracción de los arts. 179, 183.1 y 211.3 LGT, 24.1 y 24.2 de la Constitución Española y el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos por el pronunciamiento de la sentencia de instancia relativo a las sanciones impuesta.

Añade que posteriormente tuvo conocimiento de la publicación del Auto dictado por la Sección Primera de esta Sala el 19 de junio de 2024 en el recurso de casación nº 6763/2023, que plantea cuestiones en lo sustancial idénticas a las planteadas en el presente recurso.

Dicho Auto de 19 de junio de 2024 aprecia el interés casacional en las mismas dos cuestiones que se aceptaron en el Auto de admisión dictado en el presente recurso, pero además incorpora una tercera reconociendo el interés casacional de las infracciones que se imputan al pronunciamiento de la sentencia de instancia relativo a las sanciones impuestas como consecuencia de la aplicación del tipo de gravamen reducido.

Señala que, dado que las cuestiones planteadas en ambos recursos son sustancialmente idénticas y que en el Auto de complemento no se realiza un pronunciamiento expreso sobre el interés casacional de la cuestión relativa a la procedencia de las sanciones, y con la finalidad de asegurar su derecho de defensa, considera que los arts. 14 y 24.1CE imponen que, en su sentencia, esta Sala se pronuncie sobre todas las cuestiones e infracciones legales denunciadas en el escrito de preparación.

Apoya su argumentación señalando que a esa conclusión se debe llegar si tomamos en consideración lo establecido en el acuerdo no jurisdiccional del pleno de esta Sala de 3 de noviembre de 2021, en el que se recoge la posibilidad de que la sentencia se extienda a: «[...] otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.». Dice que, en el presente caso, la infracción de los arts. 179, 183.1 y 211.3 LGT, 24.1 y 24.2 CE y el artículo 2 del Protocolo número 7 del Convenio Europeo de Derechos Humanos fue oportunamente anunciada en el escrito de preparación y guarda una relación de conexidad lógico-jurídica con las dos cuestiones identificadas en el Auto de admisión del recurso.

Por las razones expuestas, estima que concurren todas las circunstancias necesarias para que la Sala también se pronuncie en su sentencia sobre la siguiente cuestión con interés casacional no recogida expresamente en el Auto de admisión: «c) Determinar si, en un caso como el presente, en el que la contribuyente ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA al que no tenía derecho, y habiéndose estimado la existencia de una actuación culposa en el grado mínimo de simple negligencia por parte de la sancionada, resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el artículo 179.2.d) LGT. »

Después de todo lo dicho, la parte recurrente lleva a cabo una exposición razonada de los motivos por los que considera infringidas las determinadas normas, concretamente el art. 91. Uno.2. 10ª LIVA y los arts. 179.2.d), 183.1 y 211.3 LGT.

Asegura que HOMESERVE ASISTENCIA SPAIN S.A. (HAS, en lo sucesivo) es la entidad del grupo especializada en la prestación de servicios de gestión integral de siniestros y reparaciones en el hogar, siendo sus clientes tanto directamente particulares (sin vinculación con ningún contrato de seguros) como personas o comunidades de propietarios asegurados de compañías aseguradoras.

La operativa en los años 2011 a 2015 fue la siguiente: 1) HAS hace la recepción de la llamada del cliente y se comprueba si la reparación está cubierta por una póliza de seguro; (2) HAS realiza la gestión del siniestro contactando con los reparadores que están subcontratados; (3) se repara el siniestro y se firma un albarán de conformidad con la reparación por el reparador y el titular de la vivienda; (4) verificado que se cumplen los requisitos para la aplicación del tipo reducido de IVA, HAS emite factura en la que se repercute IVA al tipo del 10%, enviándola a la entidad aseguradora para recibir el cobro en los casos en que existe un seguro que cubra el siniestro.

HAS presta a las aseguradoras servicios de gestión de siniestros, por los que HAS emite factura a la aseguradora y repercute el IVA al tipo general del 21%. Este servicio de gestión y el servicio de reparación se tratan y facturan separadamente.

En relación con la primera cuestión con interés casacional, apunta que el art. 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva IVA, en adelante), regula la posibilidad de los Estados Miembros de establecer tipos de IVA reducidos.

En este sentido, el apartado 10 bis del Anexo III de la Directiva IVA recoge que podrá estar sujeto al tipo reducido la «*renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado*».

Por otro lado, el considerando (7) de la Directiva IVA establece que «*El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución*».

En relación con lo establecido en el citado considerando (7), el criterio que defiende la parte recurrente es que el servicio de reparación de la vivienda no varía por el hecho de que una entidad aseguradora intervenga asumiendo el coste de la reparación. Por tanto, siendo el servicio el mismo, intervenga aseguradora o no, el tratamiento a efectos de IVA debe ser idéntico en cumplimiento de lo dispuesto en el citado considerando de la Directiva IVA, puesto que estamos ante un tributo indirecto que lo que grava es el servicio y una diferenciación de tipos para un

mismo servicio resultaría contraria a la competencia en el mercado y al principio de neutralidad conforme a la jurisprudencia del TJUE (Cfr. Sentencias de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz (C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111).

La trasposición del art. 98 de la Directiva y su anexo III se encuentra en el art. 91. Uno.2. 10º LIVA, de acuerdo con el cual se aplicará el tipo del 10%. Defiende que de este precepto se desprende que la norma española somete la aplicación del tipo reducido a condiciones no previstas en la Directiva IVA, circunstancia que puede poner en riesgo la armonización de las legislaciones en materia del IVA perseguida por la Directiva a fin de asegurar el buen funcionamiento del mercado interior y evitar los obstáculos que puedan falsear la competencia, así como la neutralidad del impuesto.

Por tanto, resulta necesario adoptar una interpretación de la norma interna que se adecúe al máximo posible a los principios y objetivos perseguidos por la Directiva IVA y excluya el anterior riesgo.

Razona que, con carácter general, la finalidad perseguida por el Legislador comunitario a la hora de establecer un tipo impositivo reducido del IVA a determinadas categorías de bienes o servicios es la de facilitar que dichos bienes o servicios, a saber, aquellos que se benefician de la aplicación de un tipo impositivo atenuado, lleguen al consumidor final en condiciones económicas más favorables que las que resultarían de la aplicación del tipo impositivo general, más elevado. A su juicio, lo anterior resulta, igualmente, de aplicación en el caso particular de los servicios de reparación de viviendas particulares, como ha reiterado el TJUE en su Sentencia de 11 de enero de 2024 (HPA - Construções (C-433/22, EU:C:2023:655).

Afirma que ello debe ser así tanto en aquellos casos en los que el consumidor final, destinatario del servicio de reparación, actúa como particular, ya sea una persona física, propietaria de la vivienda, o jurídica, por ejemplo una comunidad de propietarios, como en aquellos otros en los que la persona, física o jurídica, actúa como empresario, pero se comporta frente al impuesto como un consumidor final, tal es el caso, por ejemplo, de un arrendador de viviendas o de una compañía aseguradora que, por norma general, soportan el IVA como consumidores finales, esto es, sin posibilidad de deducción.

Asegura que lo mismo sucede con el propietario que recibe por parte de la compañía aseguradora (proveedor) una prestación exenta del impuesto (operaciones de seguro: art. 20. Uno.16º LIVA, como sucede con las de arrendamiento de vivienda), por virtud de la cual la compañía de seguros ha tenido que satisfacer el coste de la reparación de la vivienda particular gravada con un tipo reducido. Al no poder deducir el impuesto soportado, mediante la aplicación del tipo reducido del IVA al servicio de reparación de la vivienda, la aseguradora (proveedor) repercutirá sobre el propietario, tomador del seguro de hogar, por vía de la prima, un coste inferior al que resultaría por aplicación del tipo impositivo general al servicio de reparación.

Estima que esto no sucede, sin embargo, en el caso de la primera factura, la de los reparadores con los que parte recurrente subcontrata la reparación, en la medida en que mediante el ejercicio del derecho a la deducción, HSA (a diferencia de lo que sucede en el caso de las compañías aseguradoras) queda totalmente liberada de la carga tributaria, siendo indiferente en el caso de esa primera factura (a diferencia de la que emite a la parte recurrente a las compañías aseguradoras), como señala el TJUE, que las prestaciones de servicios de reparación queden gravadas al tipo impositivo general o al reducido.

Defiende que desconocer lo anterior significa obviar el funcionamiento básico de las exenciones limitadas en materia del IVA que operan en la última fase de la cadena de producción de bienes y servicios y que nunca suponen para el consumidor final, particular sin derecho a deducción, una desgravación total del impuesto, sino únicamente el ahorro que supone la desgravación del valor añadido en la última fase, por cuanto todos los proveedores de servicios exentos del impuesto que operan en condiciones normales de mercado y no tienen derecho a deducción, (tal es el caso de los arrendadores de vivienda y de las compañías aseguradoras) trasladan a sus clientes en el precio de sus servicios el IVA "implícito" no deducido de las fases precedentes, como un coste más.

Razona que en el caso particular de las compañías aseguradoras, su solvencia se somete a la supervisión del regulador de acuerdo con la Ley 20/2015, de 14 de julio, que establece como principio general el de "suficiencia de la prima", con base en el cual las aseguradoras, a partir de lo que cobran a sus clientes por sus coberturas, deben poder atender todas las obligaciones suscritas con el tomador, y que marca un mínimo que deben cobrar, en todo caso, por sus garantías, es decir, la cantidad que la aseguradora necesita recibir para poder soportar el riesgo asegurado. Es decir, las compañías aseguradoras están obligadas a trasladar a sus clientes en la prima, como coste de siniestralidad (hablamos del coste que supone el servicio de reparación

en el caso de los seguros de hogar), también el coste que supone el importe del IVA soportado no deducible.

Cree que lo anterior supone que de no admitirse la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento previsto en el art. 91.Uno.2.10º LIVA en aquellos supuestos en los que los servicios de reparación de viviendas particulares previstos en dicho precepto son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, pero que benefician a la persona física titular de la vivienda de uso particular (en su calidad de asegurado) se frustraría el objetivo perseguido por la Directiva comunitaria, en los términos antedichos, al trasladarse vía tarifa el coste correspondiente al tipo general.

Por tanto, a su modo de ver, el criterio de la sentencia impugnada resulta contrario a la Directiva IVA.

En relación con la segunda cuestión de interés casacional, el criterio de la recurrente es que las conclusiones alcanzadas en los apartados precedentes no varían por el hecho de que, además de los de renovación o reparación de la vivienda, preste otros servicios distintos a favor de la entidad aseguradora.

Recuerda, en primer lugar, que por la prestación de servicios de gestión de siniestros HAS emite factura a las aseguradoras y repercute el IVA al tipo impositivo general del 21%. La recurrente está vinculada con las aseguradoras mediante contratos de arrendamiento de servicios de gestión integral de siniestros, en los que se pactan los estándares de calidad bajo los que se prestará dicho servicio, sujeto a sus propios márgenes y que es, por su propia naturaleza y configuración civil, distinto del de reparación.

No duda que nos encontramos ante dos servicios con distinta naturaleza jurídica.

La recurrente considera que lo expuesto hace innecesaria cualquier consideración adicional sobre la interpretación del concepto de destinatario en supuestos como el que plantea el presente recurso, puesto que la finalidad de la Directiva IVA es clara.

Sin perjuicio de ello, a efectos meramente dialécticos, aduce que HAS emitía la factura al titular de la vivienda repercutiendo IVA al tipo del 10%, enviándola a la entidad aseguradora para recibir el cobro en los casos en que existe un seguro que cubra el siniestro.

Considera que la intervención de la compañía de seguros en el pago de las facturas emitidas por HAS por la reparación de las viviendas no altera la realidad de quién es el destinatario del servicio conforme a la normativa reguladora del IVA. El destinatario de una prestación de servicios es la persona en cuyo interés se lleva a cabo la actividad que constituye su objeto. Es decir, en el caso concreto que analizamos, el destinatario sería el titular de la vivienda que es objeto de renovación o reparación y quien se beneficia de ese servicio.

A su juicio, la reparación de viviendas particulares, quien es acreedor del servicio y quien se beneficia de la reparación es el particular o comunidad de propietarios titulares de la vivienda. La compañía de seguros que se hace cargo de su coste interviene en una condición distinta y en el marco de una relación jurídica diferente.

Apunta que la tesis sostenida por la Administración Tributaria y la sentencia impugnada ha sido rechazada por diversos órganos jurisdiccionales, siendo relevantes a estos efectos, según la recurrente, los criterios establecidos por los Tribunales Superiores de Justicia de Galicia y Valencia que aportan válidos y valiosos razonamientos a tomar en consideración (Sentencias del TSJ de Galicia de 18 de febrero de 2021 (rec. 15522/2019), 2 y 3 de marzo de 2021 (recs. 15618/2019 y 15513/2019) y sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 1 de junio de 2022 (rec. 1157/2021).

En relación con la infracción, la parte recurrente, toma en cuenta los arts. 179.2.d), 183.1 y 211.3 LGT, extendiéndose sobre la interpretación razonable de la norma.

De los arts. 178 y 183.1 LGT derivan los principios de responsabilidad y culpabilidad, de acuerdo con los cuales son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia. En virtud de dichos preceptos, es carga de la Administración sancionadora el demostrar que la actuación del contribuyente es dolosa o negligente, con razonamiento específico sobre las circunstancias particulares del caso, como parte del juicio de culpabilidad. Asimismo, de conformidad con el art. 179.2.d) LGT, las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria: «[...] d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma [...]». También es carga de la Administración sancionadora el desvirtuar la concurrencia de una interpretación razonable de la norma cuando ésta se invoca por el contribuyente.

Considera que, de haberse respetado los principios de responsabilidad y culpabilidad contenidos en las normas anteriormente citadas, aún si se hubiera confirmado la regularización inspectora, el resultado debiera haber sido estimatorio parcial del recurso con anulación de las sanciones por inexistencia de culpabilidad o, en su caso, de responsabilidad, pues su actuación siempre estuvo amparada en una interpretación razonable de la norma, poniendo la diligencia necesaria en cumplimiento de sus obligaciones tributarias dentro del contexto en el que se desarrolla su actividad. Los elementos que avalan esta afirmación son los siguientes:

-Existencia de criterios administrativos y judiciales contradictorios.

-Ausencia de diferenciación legal entre destinatario jurídico y destinatario material.

Repara en que la piedra angular de la interpretación sostenida por la AEAT y la sentencia impugnada es la distinción entre "destinatario material de la reparación, que sería el particular, y destinatario jurídico de la prestación de los servicios, que es la aseguradora". Sin embargo, esta distinción no se contiene en el art. 91. Uno.2. 10º LIVA. Afirma que la norma sólo exige que "el destinatario sea persona física", por lo que, aún si preponderase la tesis administrativa, resultaría razonable entender cumplido el requisito si el destinatario material es una persona física, puesto que nunca se le ha negado la condición de destinatario, sino que únicamente se le ha añadido el calificativo de "material". Cuando una norma no diferencia y admite varias interpretaciones no es aceptable la imposición de una sanción si el contribuyente justifica debidamente las razones que le han llevado a seguir esa interpretación, como ha ocurrido en el presente caso.

Mantiene que la Administración no justificó debidamente que la interpretación fuera irrazonable: conforme a reiterada jurisprudencia la presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en un juicio razonable de culpabilidad y responsabilidad, que en el presente caso no concurre ya que la Administración no proporcionó una motivación específica que refutara la razonabilidad de la interpretación. En este sentido, subraya que, mientras que es carga del contribuyente acreditar que resulta aplicable el tipo reducido, para imponer una sanción es carga de la Administración acreditar que la actuación del contribuyente fue dolosa o negligente y no estuvo amparada por una interpretación razonable de la norma. No se puede abordar el debate sobre la procedencia de la sanción en los mismos términos que el debate sobre la procedencia de la regularización ya que se someten a reglas distintas.

En el acuerdo sancionador no se aportan razones concretas que justifiquen por qué no es razonable la interpretación, que además ha sido respaldada por algunos Tribunales de Justicia.

El escrito de oposición presentado por la Abogacía del Estado, examina en primer lugar la naturaleza jurídica de los servicios prestados. Manifiesta que el contrato de reparación de obras, supuestamente celebrado entre la recurrente y el titular de la vivienda no existe o, al menos, no se ha aportado por la recurrente prueba alguna de su existencia. El titular de la vivienda va a verse beneficiado por la reparación, incluso va a prestar su conformidad, pero todo ello lo recibe en virtud del contrato de seguro y no de un supuesto contrato con la recurrente.

En ese sentido, señala que resulta ilustrativo el Acta de disconformidad relativa al IVA de 2011 y 2012 incorporada al expediente en el PO 574/2021, cuyo contenido reproduce parcialmente a continuación:

«3.1.1. *Actividad principal de reparación para entidades de seguros por SINIESTROS.*

(...)

La actividad principal de reparación se realiza en base a las relaciones jurídicas y económicas siguientes en que interviene la entidad REPARALIA SA a través de los siguientes tipos de contratos:

Contratos por los que REPARALIA SA se obliga a reparar con las entidades de seguros: Contratos entre REPARALIA SA y las entidades de seguros en las que se fija y regula la obligación de realizar la reparación a los asegurados o clientes de las entidades de seguros, así como los derechos derivados de la realización de dicha reparación: básicamente el cobro del precio previamente pactado con la entidad aseguradora, pero también la obligación de garantizar la reparación efectuada con la entidad aseguradora o las condiciones de realización de la reparación. REPARALIA no tiene contrato con el asegurado, sino que realiza la reparación en su vivienda en base al contrato existente entre REPARALIA y la entidad aseguradora. El asegurado que tiene su vivienda recibe la reparación, en virtud de la póliza de seguro que firma con la entidad aseguradora; de hecho, si el asegurado no, está cubierto por la póliza de seguro, REPARALIA rechaza la realización de la reparación salvo que se obligue a pagarla el asegurado. La entidad REPARALIA SA envía a las entidades aseguradoras las facturas de las reparaciones efectuadas a los asegurados y cobra el importe de las mismas (si bien, la factura enviada se emite a nombre del asegurado). En este caso cabe destacar que las entidades aseguradoras pueden indicar a REPARALIA el nombre de quien aparece como destinatario en la factura emitida

al tipo reducido. En la documentación aportada por REPARALIA se han denominado como SINIESTROS las reparaciones pagadas por las entidades aseguradoras por ser el destinatario de los servicios. En estos casos es de aplicación el tipo general del IVA al no tener como destinatario un particular que actúa como persona física.

Contratos de REPARALIA con los profesionales reparadores por los que éstos se obligan con REPARALIA a realizar materialmente la reparación.

Resulta destacable que en estos casos la facturación se haga de forma correcta ya que la propia REPARALIA (que está autorizada por los reparadores a emitir autofactura como destinatario) aplica el tipo general del IVA a estas facturas que soporta pese a realizarse en la vivienda de los asegurados, lo que demuestra una corrección en la aplicación de los tipos de IVA en este caso en que el IVA soportado resulta plenamente deducible para REPARALIA."

La recurrente no aportó en la instancia prueba alguna que contradiga lo afirmado en dicha Acta, a la que resulta aplicable lo dispuesto en el art. 144.1 LGT, en cuanto declara que las actas tienen carácter de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

En todo caso, de conformidad con el art. 105.1 LGT pesaba sobre la recurrente la carga de acreditar que efectivamente existe un contrato con el beneficiario de la reparación, en cuanto es un hecho constitutivo de su pretensión, que se sustancia sobre la procedencia de "separar" las distintas relaciones contractuales.

Lo anterior queda corroborado en el apartado 3.2 del Acta de disconformidad que obra en el expediente del PO 574/2021, que describe los caracteres de las reparaciones derivadas de los siniestros en los siguientes términos:

"- REPARALIA y las entidades de Seguros asumen las obligaciones y derechos de los contratos en nombre propio.

REPARALIA se compromete con la entidad de seguros a prestar un servicio de reparación con las obligaciones y derechos que se derivan del mismo.

-REPARALIA pacta con las entidades de seguros el precio de las reparaciones.

REPARALIA menciona expresamente la facturación de las reparaciones y su envío a las entidades de seguros a través de las cuentas de liquidación de siniestros.

REPARALIA presta el servicio integral de reparación a los asegurados o clientes de las entidades de seguros.

REPARALIA se compromete con la entidad de seguros a garantizar el servicio de reparación realizado, normalmente por un período de 6 meses.

De hecho, las entidades de seguros hacen uso de esta garantía en las reparaciones mal realizadas o que no deberían haberse realizadas y descuentan dichos importes en los siguientes pagos que deben hacer a REPARALIA en la cuenta de liquidación de siniestros.

El cobro del servicio de reparación se realiza a través de la cuenta de liquidación de siniestros existente entre REPARALIA y cada una de las entidades de seguros.

En algún caso (Banco de Santander), la entidad acepta la reducción de la base imponible del IVA para que no varíe el IVA repercutido en el caso en que proceda aplicar el tipo general del impuesto.

- En los SINIESTROS reparables que darán lugar a la problemática aquí contemplada se pactan prestaciones adicionales a la mera reparación material, entre otras:

Se fijan garantías de asistencia y reparación. Estas garantías obligan a una reparación en unos plazos máximos que pueden ser de hasta 3 horas (urgencias) o bien 24, 72 horas, etc. De hecho se pacta también que cuando se reciba la llamada del asegurado deben comenzarse con las labores de reparación.

En el alta del siniestro se tiene que informar de todas las gestiones necesarias para la correcta reparación a satisfacción del asegurado.

Seguimiento continuo del siniestro por parte de REPARALIA y de información al asegurado. En este caso se debe procurar evitar las quejas de los asegurados.

Gestión de peritación por parte de REPARALIA. en determinados siniestros, básicamente en función de la cuantía de los mismos.

Se realizan labores de coordinación entre profesionales de los distintos gremios que intervienen en el siniestro;

Control de calidad de las reparaciones efectuadas, mediante la realización de llamada al asegurado para recabar su conformidad con el servicio recibido.»

En consecuencia, no puede prescindirse de las circunstancias que concurren por el hecho de que nos encontremos ante una prestación de servicios sujeta a IVA. Para determinar si se aplica o no el tipo reducido es preciso definir el servicio que presta la recurrente y ese servicio no se

limita a la reparación, que es materialmente realizada por un subcontratista en numerosos casos, sino que se extiende a la peritación, al control de calidad, etc., a lo que cabría añadir que no se presta en virtud de una libre elección en el mercado del titular de la vivienda, sino por la vinculación que existe entre la recurrente y el asegurador.

Dicho eso la Abogacía del Estado examina la normativa aplicable, concretamente en el Derecho español la aplicación del tipo reducido del 10% viene recogida en el art. 91. Uno.2. 10ª LIVA.

Rechaza que la norma española somete la aplicación del tipo reducido a condiciones no previstas en el Directiva IVA y que vulneraría el objetivo o finalidad perseguido por el legislador de la Unión Europea a la hora de introducir el art. 98 de la Directiva IVA y el tipo impositivo reducido para los servicios de reparación de viviendas.

Este asunto, examinado por el TJUE en relación con la normativa portuguesa, (Cfr. Sentencia de 11 de enero de 2024 (HPA - Construções (C-433/22, EU:C:2023:655), que la recurrente cita en apoyo de sus tesis, sin embargo lo único que hace es concretar el concepto de "vivienda particular" a efectos de la aplicación del tipo reducido para la renovación de viviendas particulares, cuestión que no se discute en nuestro asunto, toda vez que el propio TEAC en la resolución recurrida en la instancia reconoce que *«no se está ante servicios iguales cuando el destinatario jurídico es una entidad aseguradora o un particular»*, distinguiendo nítidamente en el caso de reparaciones cubiertas por los seguros del hogar dos supuestos: «aquellos en los que el asegurado opta por que la aseguradora le pague la indemnización correspondiente al siniestro, en cuyo caso el destinatario de la preparación realizada en el hogar sería el asegurado, siendo aplicable el tipo reducido de IVA si se cumplen el resto de los requisitos legalmente exigidos; y aquellos otros en los que el asegurado consiente que la aseguradora repare directamente el siniestro, asumiendo ella los costes, no siendo aquí el tipo reducido.».

Por tanto, la cuestión no es si estamos ante una "vivienda particular", sino que lo que habrá que examinar es la relación jurídica en virtud de la cual se lleva a cabo la reparación de dicha vivienda. Como destaca la resolución del TEAC impugnada en la instancia *«la posible incompatibilidad entre la norma interna y la comunitaria se contrae a la relevancia que pueda tener la persona del destinatario de la prestación para admitir o no la aplicación del tipo reducido.»*

Pasa después a analizar la figura del destinatario efectivo de los servicios de reparación.

Afirma que es un hecho constatado que en el supuesto examinado no existen contratos entra la empresa que lleva a cabo la reparación y los beneficiarios de las reparaciones en las viviendas. El contrato por el que se lleva a cabo la reparación es el contrato de arrendamiento de servicios suscrito entre la recurrente y la aseguradora; junto a ello, el hecho de que la reparación se lleve a efecto en la vivienda viene determinado por el contrato de seguro celebrado entre la aseguradora y el tomador o beneficiario (titular o usuario de la vivienda).

Son dos contratos diferentes que generan como resultado la reparación del daño sufrido en la vivienda, pero sin que exista una relación obligacional entre la recurrente y quien se beneficia de la reparación. Por tanto, estamos ante una relación jurídica de carácter complejo. La realidad material es que existen varios contratos que generan vínculos distintos, aunque la reparación se efectúe en la vivienda del beneficiario y éste vea reparado el daño cubierto por el seguro.

Por otra parte, en cuanto a las relaciones entre las recurrentes y los reparadores con los que subcontrata la prestación, es también un hecho admitido que los reparadores facturan a las recurrentes al tipo general del 21 % (aunque sea por el procedimiento de inversión del sujeto pasivo), lo que viene a corroborar que nos encontramos ante un servicio complejo, derivado del entrelazamiento de distintos contratos.

Por todo ello entiende que lo relevante para la aplicación del tipo impositivo es atender a la verdadera naturaleza jurídica de la relación en virtud de la cual se procede a la reparación o renovación de la vivienda habitual, no estar únicamente a que la reparación se realiza sobre una vivienda habitual de la que se beneficia su titular.

Seguidamente se pronuncia sobre los servicios de gestión de siniestros.

Considera que las conclusiones alcanzadas en cuanto a que lo relevante para aplicar el tipo de gravamen reducido es que la reparación o renovación recaiga sobre un inmueble destinado a vivienda habitual no varían por el hecho de que el prestador del servicio, además de los servicios de renovación o reparación, presten otros distintos a favor de la aseguradora. Consideran que se trata de dos servicios de naturaleza distinta (reparación vs. gestión de siniestros) y que se prestan a favor de distintos destinatarios (titular de la vivienda vs. aseguradora). Entiende que una conclusión distinta chocaría con los objetivos del art. 98 de la Directiva IVA, puesto que conduciría al incremento de los costes de reparación de la vivienda para el consumidor final.

Frente a ello la sentencia recurrida señala que no puede compartirse la apreciación que hace la parte recurrente 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.

Por último, se ocupa de la "pretendida" improcedencia de la sanción impuesta por concurrir un supuesto de interpretación razonable de la norma. Los recurrentes dedican parte de su escrito a defender que, en aplicación del art. 179.2.d) LGT, no podía imponérsele una sanción, por cuanto que concurrían dudas interpretativas fundadas y razonables en torno a la cuestión principal del tipo de gravamen del IVA aplicable en este caso.

En ese sentido, trae a colación sendos autos de admisión (autos de 12 de abril de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:3364A) y 20 de julio de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:10859A), que reproduce parcialmente.

Asegura que el examen del caso concreto se ha colmado la necesidad de motivación. La sentencia recurrida argumenta extensamente sobre la cuestión de la culpabilidad.

TERCERO. - El criterio de la Sala. Remisión a las sentencias de 21 de marzo de 2025, RCA 5262/2023 y de 31 de marzo de 2025, rec. cas. 6763/2023 .

En relación con las dos primeras cuestiones con interés casacional, por razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina nos remitidos a la sentencia de 21 de marzo de 2025, RCA 5262/2023, recurso que fue interpuesto por HOMESERVE SPAIN, S.L.

En el fundamento de derecho cuarto de esa sentencia afirmamos:

«1.- Procede examinar, en primer término, dado que la parte recurrente propugna el planteamiento de cuestión prejudicial del art. 267 TFUE, qué indica la doctrina del Tribunal de Justicia -TJUE-, con la finalidad de valorar la eventual posibilidad de plantear tal cuestión prejudicial o de declinar tal iniciativa, motivadamente, por la concurrencia de acto claro o aclarado (doctrina Cilfit).

Este Tribunal Supremo adopta decisiones judiciales no susceptibles de ulterior recurso de derecho interno a los efectos del artículo 267 TFUE , ya que culmina la organización jurisdiccional interna (artículos 123.1 de la Constitución y 53 de la LOPJ); al tiempo, goza de autonomía de decisión para plantear dicha cuestión prejudicial, según el caso. Así, la jurisprudencia del TJUE establece:

a) Sentencia de 18 de julio de 2013, asunto C-136/2012 :

"26. Se desprende de la conexión entre los párrafos segundo y tercero del artículo 267 TFUE que los órganos jurisdiccionales a que se refiere el párrafo tercero disponen de la misma facultad de apreciación que cualesquiera otros órganos jurisdiccionales nacionales acerca de si es necesaria una decisión sobre una cuestión de Derecho de la Unión para poder emitir su fallo. Aquellos órganos jurisdiccionales no están obligados, por tanto, a remitir una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio (sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, Rec. p. 3415, ap. 10).

31. De cuanto antecede se desprende que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente determinar y formular las cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del Derecho de la Unión necesarias para resolver el litigio principal".

b) En igual sentido, la STJUE de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/2019 . También, la sentencia de esta Sala de 26 de julio de 2023 (rec. casación 8620/2021), reproduce la jurisprudencia comunitaria antedicha:

"La reciente Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 6 de octubre de 2021, asunto C-561/19, Consorzio Italian Management, contiene como doctrina, en su fallo, la siguiente, inspirada en Cilfit y otros, asunto C-283/81 :

"El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe cumplir con la obligación de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión que se le haya sometido, salvo que conste que dicha cuestión no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión de que se trate ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable".

Visto lo anterior, cabe preguntarnos si en relación con el objeto de la controversia, amonedado en las cuestiones definidas en el auto de admisión, existe específica jurisprudencia del TJUE, teniendo presente que estamos ante una figura tributaria sujeta a armonización comunitaria. En este sentido, conviene transcribir las siguientes sentencias, para conformar el mejor criterio de la Sala:

c) Sentencia TJUE de 5 de mayo de 2010, asunto C-94/09 :

"21. El artículo 96 de la Directiva 2006/112 establece que se aplicará el mismo tipo impositivo de IVA, el tipo general, tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.

22. A continuación, el artículo 98, apartados 1 y 2, de la citada Directiva reconoce a los Estados miembros, como excepción al principio que exige aplicar el tipo general, la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. Según dicha disposición, los tipos reducidos de IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la referida Directiva.

25. El Tribunal de Justicia ha declarado a propósito del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que sólo permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia (véanse las sentencias *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 41, y, por analogía, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 27).

26. De ello deduce el Tribunal de Justicia que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de la Sexta Directiva (véase la sentencia *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 43).

29. La facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido de IVA que se reconoce de este modo a los Estados miembros se justifica, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente (sentencia *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 28).

30. No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.

32. A este respecto, procede recordar que la finalidad de tales criterios como el de las expectativas del consumidor medio, invocado por la Comisión, es preservar la funcionalidad del sistema del IVA habida cuenta de la diversidad de transacciones comerciales. No obstante, el propio Tribunal de Justicia ha reconocido la imposibilidad de dar una respuesta exhaustiva a este problema (sentencia *CPP*, antes citada, apartado 27) y ha destacado la necesidad de tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate (sentencias, antes citadas, *CPP*, apartado 28; *Levob Verzekeringen* y *OV Bank*, apartado 19, y de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 54).

33. De ello se desprende que, si bien dichos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar, entre otras cosas, que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única, no es menos cierto que tales criterios no pueden considerarse determinantes para el uso por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede la Directiva 2006/112 respecto a la aplicación del tipo reducido de IVA. El uso de tal margen de apreciación requiere, en efecto, criterios generales y objetivos, como los establecidos en las sentencias *Comisión/Francia* y *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citadas, y que se recuerdan en los apartados 26, 28 y 30 de la presente sentencia.

40. Por lo que se refiere a la cuestión de si la aplicación de un tipo reducido al traslado de cadáveres en vehículos vulnera el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, procede recordar que éste se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular,

las sentencias antes citadas Comisión/Francia, apartado 25 y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, apartado 42)."

d) Sentencia TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-454/12 :

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

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

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

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

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

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

e) Sentencia TJUE de 5 de septiembre de 2019, asunto C-145/2018 :

"36 ...la interpretación conforme a la cual el disfrute del tipo reducido de IVA está reservado únicamente a las fotografías que presentan carácter artístico, puede dar lugar a que desde el punto de vista del IVA se traten de forma distinta las fotografías, por ejemplo, las que ponen de relieve acontecimientos familiares, dependiendo de que la administración fiscal considere que tengan o no carácter artístico, aun cuando dichas fotografías presenten, en su caso, propiedades análogas y respondan a las mismas necesidades del consumidor. No obstante, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares desde el punto de vista del consumidor medio, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA(véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12 , EU:C:2014:111 , apartados 52 y 53).

42 Procede recordar que, por lo que respecta a la aplicación del tipo reducido de IVA previsto en el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA , el Tribunal de Justicia ha declarado que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que solo permite aplicar tal tipo reducido cuando este recaiga necesariamente sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo III de dicha Directiva. Así pues, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas en el anexo III de la citada Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09 , EU:C:2010:253, apartados 25 a 27; de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12 , EU:C:2014:111 , apartados 43 y 44, y de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13 , EU:C:2014:2207, apartado 23).

43 La posibilidad de proceder a esa aplicación selectiva del tipo reducido de IVA está justificada, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción a la aplicación del tipo general establecido por cada Estado miembro, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados de la categoría de prestación de que se trate es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente

(véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16 , apartado 24 y jurisprudencia citada).

46 De ello se deduce que el ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros de delimitar la aplicación del tipo reducido de IVA a una categoría limitada de fotografías comprendidas en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA está sujeto al doble requisito, por una parte, de aislar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de dichas fotografías y, por otra parte, de respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad solo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09 , apartado 30, y de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12 , apartado 45)".

En igual sentido, sentencia TJUE de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17 .

f) Por su parte, la STJUE de 5 de mayo de 2022, asunto C-218/21 explica:

"29 A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, los términos que figuran en el anexo IV, punto 2, de esta Directiva deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2020, AJPF Cara?-Severin y DGRFP Timisoara, C-716/18 , apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19 , apartado 42).

32 En lo que concierne a los términos «renovación» y «reparación», procede señalar que éstos se refieren, respectivamente, a la renovación de un objeto y a la restauración de un objeto dañado.

34 En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble -e 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.

44 No obstante, tal y como afirma el Gobierno portugués, el Tribunal de Justicia 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, aislen 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18 , apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada)".

g) En este contexto normativo y judicial, es importante reseñar la sentencia TJUE de 11 de enero de 2024, asunto C-433/22 , HPA - Construções SA:

"33 Para un empresario, que tiene derecho a deducir el IVA soportado, es indiferente que las prestaciones de los servicios de renovación o reparación estén gravadas mediante el tipo normal o mediante el tipo reducido, porque, en cualquier caso, quedará liberado de la carga tributaria relativa a esas prestaciones al ejercer su derecho a la deducción del IVA. En cambio, la aplicación de un tipo reducido a dichas prestaciones favorece al consumidor final que vive efectivamente en el inmueble en el que se realizan obras y que no tiene derecho a deducir el IVA soportado.

34 De este modo, gracias a la aplicación de ese tipo reducido, el consumidor puede obtener servicios de renovación y reparación de la vivienda que utiliza efectivamente para uso residencial a un coste inferior al que soportaría si esos servicios estuviesen gravados al tipo normal. Así pues, el elemento que permite determinar si el consumidor puede beneficiarse de la aplicación del tipo reducido de IVA es que, en el momento en que se genere el coste, ese bien esté siendo utilizado efectivamente como vivienda por dicho consumidor.

35 Por último, en cuarto lugar, debe puntualizarse que, para considerar que un inmueble está efectivamente habitado, no es necesario que, mientras se realicen las obras, esté ocupado por las personas que viven en él de forma permanente o esporádica. Por un lado, la destinación efectiva del bien a vivienda no se ve modificada por el hecho de que dicho bien se utilice solo durante algunos periodos del año. Por otro lado, el hecho de que una vivienda particular esté desocupada durante un determinado periodo no altera su carácter de vivienda particular.

36 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial que el punto 2 del anexo IV de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que prevé la posibilidad de aplicar un tipo

reducido del IVA a servicios de reparación y renovación de viviendas particulares a condición de que estas se estén utilizando efectivamente como vivienda en la fecha en que se realicen esas operaciones".

2.- De este copioso corpus jurisprudencial podemos inferir la existencia de un sólido criterio que establece los cánones para ponderar la recta aplicación del tipo normal y el reducido del IVA conforme al anexo III de la Directiva comunitaria de referencia, y así lo reconoce en sus sentencias el TJUE en esta materia.

Estamos, pues, ante un acto aclarado en la jurisprudencia del TJUE, que hace innecesario el reenvío prejudicial. Es cierto que no se ha abordado un supuesto idéntico al debatido -aunque sí muy próximo, asunto C-433/22 , sobre reparación y rehabilitación de viviendas-, aunque para certificar el acto aclarado no es indispensable la identidad absoluta entre asuntos, sino la igualdad esencial, que estimamos concurrente.

En otras palabras, no hay base jurídica para plantear cuestión prejudicial al TJUE sobre la cuestión, pues los criterios establecidos son aptos para su proyección al caso concreto, tarea que incumbe al órgano jurisdiccional nacional. Desde esta perspectiva, consideramos que la sentencia recurrida satisface plenamente las exigencias derivadas de la Directiva IVA y de la LIVA.

3.-En este asunto, Homeserve admite que la operativa es la siguiente:

(1) La entidad recibe la llamada del cliente y se comprueba si la reparación está cubierta por una póliza de seguro; (2) Si está cubierta, hace la gestión del siniestro contactando con los reparadores subcontratados; (3) se repara el siniestro y se firma un albarán de conformidad con la reparación por el reparador y el titular de la vivienda; (4) verificados los requisitos para la aplicación del tipo reducido de IVA, Homeserve emite factura a la entidad aseguradora para recibir el cobro, en los casos en que existe un seguro que cubra el siniestro. Por tanto, la recurrente presta a las aseguradoras servicios de gestión de siniestros, por los que emite factura a estas, con repercusión del IVA al tipo general del 21%.

Para determinar el tipo aplicable al hecho imponible acaecido no se puede prescindir de las circunstancias que concurren en la relación jurídica, en especial la definición del servicio que presta la recurrente y que no se limita a la reparación -materialmente realizada por un subcontratista en muchos casos- sino que incluye la peritación, al control de calidad, etc., a lo que cabría añadir que no se presta en virtud de una libre elección en el mercado del titular de la vivienda, sino por razón del vínculo entre la recurrente y el asegurador.

4.- Sostiene la actora que el servicio de reparación de la vivienda no varía por el hecho de que una entidad aseguradora intervenga asumiendo el coste de la reparación. Por tanto, siendo el servicio el mismo, intervenga aseguradora o no, el tratamiento a efectos de IVA debe ser idéntico en cumplimiento de lo dispuesto en la Directiva IVA, puesto que estamos ante un tributo indirecto que lo que grava es el servicio y una diferenciación de tipos para un mismo servicio resultaría contraria a la competencia en el mercado y al principio de neutralidad.

En apoyo de su posición, la interesada considera que la persona física es la que utiliza la vivienda para sus fines propios, contrata el seguro de hogar y, lógicamente, tiene un interés en la reparación del daño causado y, por tanto, a quien debe expedirse factura por la reparación, como destinataria de esta. Por su parte, la aseguradora asume la restitución del daño causado mediante el coste de la reparación. Esto es, en opinión de Homeserve, se limita a realizar un pago por tercero conforme a lo previsto en el artículo 1158 del Código Civil , que no lo convierte en destinataria del servicio de reparación.

No comparte este Tribunal Supremo tal postura. Según la sentencia del TJUE de 27 febrero de 2014, asunto C-454/12 , Pro Med Logistik GmbH:

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

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

5. Dadas las dudas suscitadas al respecto y atendido el expediente administrativo y las afirmaciones de la sentencia, es fácil alcanzar la conclusión de que el servicio que se presta por la recurrente a las entidades aseguradoras excede de la mera reparación material que contrataría

un particular sobre su vivienda con un profesional, pues engloba otras prestaciones más complejas, de las que son beneficiarios tanto los asegurados como aquellas aseguradoras.

Así, el servicio que presta el sujeto pasivo excede la mera reparación de viviendas que se hace tributar al tipo reducido por la LIVA, al incluir prestaciones adicionales que lo transforman en un servicio distinto, incluyendo tareas como verificación del daño y de su adecuada cobertura por la póliza correspondiente; peritaje y evaluación de los daños; coordinación de los profesionales que intervienen en la reparación del daño; o garantías de urgencia en la reparación.

6. Como conclusión, dado que los servicios prestados por Homeserve comprenden prestaciones adicionales que exceden objetivamente de la mera reparación de las viviendas en las que se actúa, deben quedar excluidos, por esa sola razón, de la tributación al tipo reducido solicitada por la entidad.

Efectivamente, en el supuesto debatido, el término de comparación aducido no es válido, ya que existen diferencias esenciales que justifican un trato divergente, en especial si se tiene en cuenta un principio general en materia de IVA, como es la interpretación restrictiva que ha de hacerse de los casos sujetos a tipos reducidos y las finalidades perseguidas al efecto, 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.»

Por otra parte, en relación con la infracción, también por razones de seguridad jurídica y de unidad de doctrina, nos remitimos a nuestra sentencia 31 de marzo de 2025, rec. cas. 6763/2023, en la que abordamos un asunto similar relativo a otro contribuyente, en la que declaramos:

El apartado 1 del art. 183 de la LGT establece que «son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Por su parte, en el apartado 2 del art. 179 de la misma ley se dispone:

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

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.
- b) Cuando concorra fuerza mayor.
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

e) Cuando sean imputables a una deficiencia técnica de los programas informáticos de asistencia facilitados por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias».

Si la Administración tributaria considera que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como sucede en el presente caso, debe explicitar los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador, la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, no debe estar soportada por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias (sentencia de 16 de marzo de 2002, rec. cas. 9139/96).

Conviene recordar que ya el art. 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 dice "entre otros supuestos"] uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable,

no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04) y de 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04)].

Las exigencias del principio de presunción no permiten razonar la existencia de culpabilidad por la simple circunstancia de no apreciarse ninguna causa excluyente de la responsabilidad, como señalamos en nuestra sentencia de 20 diciembre 2013 (rec. cas. 1537/2010), en estos términos: «... debemos recordar una vez más que la no concurrencia de alguno de los supuestos del artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 , o del actual artículo 1792 de la Ley General Tributaria de 2003 , resulta insuficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 de la Constitución española no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en los mencionados preceptos tributarios, entre otras razones, porque no agotan todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad A este respecto, conviene recordar que el artículo 77.4 de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente artículo 1792.d) de la Ley 58/2003 dice "[entre otros supuestos]", uno de los casos en los que la Administración tributaria debía entender que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 50, in fine) y de 29 de septiembre de 2008 (RU 2008, 7446) (casación 264/04 , FU 40)]».

Se refiere a la motivación de los acuerdos sancionadores, la sentencia de 6 de junio de 2014, recurso 1411/12, en la que se dice: «Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio de culpabilidad, resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad de sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del Ordenamiento Jurídico (SS. 15 de octubre de 2009 , casa. 6567/2003 , y 21 de octubre de 2009 , casa 3542/2003). No es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración la que demuestre la ausencia de diligencia, como señalábamos en la sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. unif. doctr. 306/2002) , por lo que sólo cuando la Administración ha razonado, en los términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, es cuando procede exigir al interesado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad».

Como dijo este Tribunal Supremo (sentencia de 4 de noviembre de 2015, rec. 100/2014) venimos construyendo, desde hace muchos años, «una sólida doctrina en el ámbito sancionador específicamente tributario, en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no respondan a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración su apoyo razonable, sobre todo si se acompaña de una declaración correcta, aleja la posibilidad de reputar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (sentencias, entre otras muchas, 29 de enero , 5 de marzo , 7 de mayo y 9 de junio de 1993 ; y, 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995), de suerte que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles"».

Igualmente, procede tener presente que, en nuestra sentencia de 19 de enero de 2016, rec. 2966/2014, declaramos que «es doctrina reiterada de esta Sala que la simple afirmación de que

no concurre la causa del actual art. 179.2.d) LGT de 2003 (ex. art. 77.4 LGT de 1963) porque la norma es clara o porque la interpretación efectuada por el sujeto pasivo no es razonable, no permite aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, ya que tales circunstancias no implican por sí mismas la existencia de negligencia. En primer lugar, porque, incluso en el supuesto de que la norma fuese clara, como hemos señalado en diversas sentencias [Sentencia de 6 de junio de 2008, (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), FD Quinto, in fine; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto ; Sentencia de 6 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 5018/2006), FD Sexto, in fine y Sentencia de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núm. 4744/2004), FD Undécimo, in fine] ello no es requisito suficiente para la imposición de sanción. Así, afirmábamos en la Sentencia de 15 de enero de 2009 que "la no concurrencia de alguno de los supuestos del art. 77.4 L.G.T. - no es suficiente para fundamentar la sanción porque «el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -como ha sucedido en el caso enjuiciado la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.4 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.4.d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2.d) Ley 58/2003 , dice «[e]ntre otros supuestos»], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente»»(FJ Undécimo, in fine).

Las líneas maestras de esta consolidada jurisprudencia continúan hasta la actualidad, habiéndose aplicado reiteradamente, en particular, como es el caso, cuando la ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria. Por ceñirnos a pronunciamientos recientes, sentencias de 19 de diciembre de 2024, rec. cas. 1838/2023, de 20 de noviembre de 2024, rec. 1838/2024, de 29 de octubre de 2024, rec. cas. 1695/2024, de 28 de octubre de 2024, rec. cas. 1691/2024, de 30 de septiembre de 2024, rec. cas. 3105/2022, y de 27 de septiembre, rec. 3076/2022).

Compartimos la doctrina y la formulación teórica que hacen los actos administrativos sobre la culpabilidad, como exigencia de la infracción tributaria, en sus formas -dolosa y culposa, incluida la simple negligencia-. Ahora bien, como declara nuestra sentencia de 15 de junio de 2015, rec. 1762/2014, «*resulta preciso proyectar dicha doctrina sobre la conducta que en cada caso se contempla, explicando las razones por las que la actuación fue culpable. Es ésta una exigencia que deriva no solo de la necesidad de motivación del acto sino también del principio de presunción de inocencia, que comporta tanto la existencia de una carga de prueba que la Administración ha de asumir, respecto del elemento culpable de la conducta que pretende sancionar, como la necesidad de hacer explícito el razonamiento por el que de las pruebas obrantes la Administración concluye con la existencia de dolo o culpa, aunque sea por simple negligencia*», en suma, «*es necesario acreditar, en positivo, que la conducta es culpable*». No ocurre así en esta ocasión. En la argumentación de la resolución del TEAC puede verse la descripción objetiva de los incumplimientos de normas que pueden servir para atribuir a la conducta la condición de típicamente antijurídica, pero, en cambio, no se lleva a cabo una tarea equivalente para entender que fuera también culpable.

Pensamos que la Administración no ha motivado como debía, la imposición de la sanción, pues, aparte de hacer unas extensas consideraciones generales ("cuasidoctrinales") sobre la culpabilidad en el ámbito tributario, alude a la supuesta claridad de la norma. En esencia la administración utiliza extensos razonamientos que justifican la realización de la regularización tributaria para excusar la imposición de la sanción sin que, en realidad, se detallen razones específicas que justifiquen la culpabilidad de la conducta.

En la resolución sancionadora que pone fin al procedimiento sancionador se indica, entre otras cosas, que en cuanto a la norma aplicable y a la interpretación de la misma en este caso no parecen existir dudas, el criterio es claro, estimándose que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto

en el art. 183.1 LGT. No apreciándose la concurrencia de ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 y 3 LGT, se estima que procede la imposición de la sanción. Ciertamente es que la resolución sancionadora describe extensamente los elementos objetivos que dan pie a la sanción, pero apenas si desarrollada los aspectos subjetivos, de suerte que llega a una conclusión prácticamente apodíctica, cuando, con gran generalidad, declara que *«se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, ya que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la LGT»*.

En el caso que ahora se examina no se discuten los hechos constitutivos del tipo infractor, ni tampoco la sanción que se impone; lo que se ha venido discutiendo, la concurrencia de culpabilidad -siquiera sea en el grado mínimo de simple negligencia- no puede apreciarse, no siendo suficiente la motivación de la misma que consta en el acuerdo sancionador. La vinculación de la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables es insoslayable, especialmente, cuando la ley, como es el caso, haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de repercusión, en tanto en cuanto, no está claro, como se ha demostrado, cual es el tipo impositivo aplicable. La tarea que la ley encomienda al contribuyente no es fácil, implica llevar a cabo calificaciones jurídicas acerca de la naturaleza de la operación y, por ende, el tipo impositivo aplicable a la misma. Entraña, asimismo, determinar el sujeto a quien se le debe repercutir, realizar los correspondientes cálculos e ingresar el importe que proceda, siguiendo las directrices previstas en la normativa reguladora del IVA. La complejidad de las normas propicia la controversia, de ahí que existan discrepancias acerca de cuál sea su sentido, aplicabilidad, etc. Desacuerdos que, en este caso, son razonables. El conflicto jurídico hermenéutico no se proyecta, esta vez, sobre una norma sancionadora (artículos 191, 193, 194 y 195 LGT en los que se tipifican las infracciones y sanciones) lo hace sobre una norma material, pero ello, a los presentes efectos, carece de importancia. En este caso, no se ha enervado la presunción de inocencia. La interpretación realizada por el contribuyente, aunque al final se haya revelado equivocada, no puede considerarse, en esta ocasión, ilógica ni irracional, al contrario, su racionalidad la caracteriza.

CUARTO.- Criterio que se fija

En relación con las dos primeras cuestiones con interés casacional nos remitidos al fundamento de derecho quinto de la sentencia de 21 de marzo de 2025, RCA 5262/2023, en la que afirmamos:

«De todo lo actuado en este recurso de casación resulta que, a juicio de este Tribunal Supremo, no cabe aplicar el tipo reducido del 10 por 100 previsto en el artículo 91. Uno.2. 10ª de la Ley del IVA a los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares, en un caso como el planteado aquí.

A tal efecto, se pueden alcanzar las conclusiones siguientes:

a) El negocio causal subyacente en la prestación de servicios gravada con el IVA es una relación de contrato de obra entre el contratista y la aseguradora.

b) La aplicación del tipo reducido del 10 por 100, desde la perspectiva del destinatario, beneficiaría solo al receptor del servicio objeto de trato favorable, no así al titular de la vivienda, que es un tercero ajeno al sistema del IVA y a la relación que genera el desencadenamiento de éste en la actividad económica.

c) Ni el propietario o titular de la vivienda reparada satisface al contratista el precio de la reparación -ni conviene con este las condiciones del contrato- ni el contratista le repercute el IVA, porque la relación se entabla entre quien presta el servicio de reparación y quien lo recibe y, luego, abonado, la aseguradora.

d) En este esquema, la aplicación del tipo del 10 por 100 es improcedente, pues los servicios son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, a la que se remite la factura, aunque se realicen en beneficio de la persona natural, titular de la vivienda de uso particular, que solo actúa en su calidad de asegurado en otra relación distinta que le une con la compañía.

e) La argumentación introducida en el debate por la recurrente discurre extra muros del sistema del IVA, de su dinámica propia y de los derechos y obligaciones de índole fiscal que incumben a las partes. Por tanto, el hecho de que, sin intervenir en la contratación de las obras de reforma de la vivienda, estas se ejecuten en una propiedad suya y en su beneficio, es cuestión que interesa, privadamente, a las relaciones de unos y otros, pero es ajena al IVA.

f) Precisamente por ello, no cabe aceptar que el dueño de la vivienda sea repercutido, en un sentido técnico jurídico propio, por razón del vínculo nacido del contrato de seguro. A tal efecto, es completamente irrelevante la hipótesis, además no desarrollada, de que la asunción del pago de la reparación por la aseguradora determinaría un efecto añadido sobre la prima del seguro. Ni tal extremo pasa de ser una conjetura, ni aun probada alteraría las cosas, pues solo serviría para corroborar que propietario de la vivienda no satisface a cargo de su patrimonio, directamente, el coste del servicio gravado fiscalmente; al tiempo que su relación con quien encarga, acepta, paga y recibe la obra no está vinculada con la prestación de servicios sometida a gravamen, sino con una relación distinta. En ella, es indiferente que el coste -que no ha abonado el consumidor, dueño de la vivienda, experimentase variación por incremento de las primas.

g) Teniendo a la vista el principio interpretativo restrictivo en materia de tipos de gravamen, no se cumple el fin de proteger al consumidor, actuando sobre el precio que ha de abonar por la adquisición de bienes y servicios de especial necesidad. En este caso, el consumidor es un extraneus en la relación que vincula al prestador del servicio con su destinatario -el asegurador-, que paga el IVA y, en tal sentido, le afecta la aplicación de un tipo de gravamen más benigno, sin razón jurídica para brindarle ese especial tratamiento favorable.

h) No hay rastro de que la aplicación de tipos de gravamen diferenciados en los supuestos planteados -también diferentes, con la única similitud de que se prestan para reparar un inmueble- perturben la libre competencia, favorecen el fraude fiscal o atentan al principio de neutralidad del IVA.

Por tanto, establecemos la siguiente jurisprudencia:

1) El tipo de gravamen reducido del 10 por ciento previsto en la Ley del IVA no es aplicable en los supuestos en que los servicios de renovación o reparación de viviendas particulares previstos en esa norma son contratados y abonados directamente por una compañía aseguradora, aunque beneficien a la persona natural titular de la vivienda de uso particular, en su condición de asegurado.

2) A partir de esa respuesta, no varía lo expresado cuando los servicios prestados incluyen, además de la renovación o reparación de la vivienda, otros servicios adicionales a favor de la entidad aseguradora, antes bien refuerzan la declaración contenida en el punto anterior.»

Por último, en relación con la cuestión relativa a la sanción, declaramos que, en un caso como el presente, en el que se ha procedido a la aplicación de un tipo reducido de gravamen en materia del IVA al que no tenía derecho, resulta posible apreciar la concurrencia de un supuesto de interpretación razonable de la norma previsto en el art. 179.2.d) LGT, a la vista de las circunstancias concurrentes, según se ha argumentado, aunque su interpretación se haya revelado, finalmente, equivocada.

QUINTO.- Pretensiones.

La parte recurrente solicita que se declare haber lugar al presente recurso interpuesto contra la Sentencia de la AN, de fecha 17 de mayo de 2023 (rec. nº 574/2021), la case y anule por infracción de los arts. 91. Uno.2. 10ª de la LIVA, 98, apartados 1 y 2, de la Directiva IVA y 179.2.d), 183.1 y 211.3 de la LGT, y, correlativamente, que se estime el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 574/2021), ordenándose: la anulación de 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 a los acuerdos de liquidación e imposición de sanción de la AEAT, por ser contraria a Derecho, y, asimismo, la anulación de los Acuerdos de Liquidación (Referencias Nº A23 72732670 y A23 72954771), de fechas 31 de enero de 2017 y 24 de enero de 2019, y 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, por no ser conformes a Derecho.

Solicita, subsidiariamente, que se plante cuestión prejudicial.

La Abogacía del Estado solicita que se declare no haber lugar al recurso de casación.

Con respecto a la pretensión subsidiaria de que se plantea cuestión prejudicial ante el TJUE manifiesta que la cuestión está suficientemente aclarada por el propio TJUE por lo que se opone a su planteamiento.

En relación con el planteamiento de la cuestión prejudicial, reiteramos el criterio expresado en nuestra sentencia de 29 de octubre de 2025, RCA 4701/2023, que pasamos a reproducir:

No es necesaria la presentación de una cuestión prejudicial, pues los criterios básicos para determinar si la normativa tributaria se encuentra consolidada tal como se ha sintetizado

anteriormente. No se observa que el presente supuesto tenga ninguna particularidad al respecto, más allá de que sea una figura impositiva distinta al impuesto de sucesiones, pero ello carece de la entidad suficiente máxime cuando existen los paralelismos antes expuestos.

Esta Sala como parte integrante del Tribunal Supremo, dicta sentencias que no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno a los efectos del artículo 267 TFUE, al culminar la organización jurisdiccional interna (artículos 123.1 de la Constitución y 53 de la LOPJ), al tiempo que tiene autonomía de decisión para plantear dicha cuestión prejudicial comunitaria, así la jurisprudencia del TJUE establece en Sentencia de 18 de julio de 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi, C-136/12, EU:C:2013:489, declara en su apartado 26: *«Se desprende de la conexión entre los párrafos segundo y tercero del artículo 267 TFUE que los órganos jurisdiccionales a que se refiere el párrafo tercero disponen de la misma facultad de apreciación que cualesquiera otros órganos jurisdiccionales nacionales acerca de si es necesaria una decisión sobre una cuestión de Derecho de la Unión para poder emitir su fallo. Aquellos órganos jurisdiccionales no están obligados, por tanto, a remitir una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio (sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros, 283/81, Rec. p. 3415, apartado 10)»*. Por último, interesa señalar que en la sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, se declara que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, *«un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno solo podrá quedar dispensado de tal obligación [de remisión] cuando constate que la cuestión suscitada no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable»*.(apartado 33).

Son tres, pues, las situaciones que pueden darse:

«La primera de ellas difiere de las otras dos en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional de última instancia no solo está dispensado de su obligación de remisión, sino que de hecho no puede llevar a cabo la remisión cuando la respuesta a la cuestión no sea pertinente para la solución del litigio de que conoce. En efecto, es pacífico que el Tribunal de Justicia solo puede dictar una resolución en un procedimiento prejudicial si el órgano jurisdiccional remitente puede aplicarla para resolver sobre el asunto de que conoce. En consecuencia, si el Derecho de la Unión no resulta pertinente para resolver la controversia, el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretarlo.

Las otras dos situaciones pueden considerarse supuestos en los que el Derecho de la Unión es pertinente en un litigio que pende ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia, pero no existe ninguna duda razonable sobre la manera correcta de aplicar el Derecho de la Unión, de modo que no es preciso efectuar una remisión prejudicial. En el primer supuesto, es posible que el Derecho de la Unión aplicable de que se trate ya haya sido suficientemente aclarado por el Tribunal de Justicia de modo que no existan dudas sobre cómo aplicarlo a la situación de que conoce el órgano jurisdiccional de última instancia. Esa circunstancia suele denominarse como situación de acto aclarado»(sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 36 y jurisprudencia citada). *«En el segundo supuesto, aunque el Tribunal de Justicia no haya efectuado ninguna interpretación pertinente de la norma del Derecho de la Unión, la propia norma puede ser tan clara que no deje lugar a ninguna duda razonable en cuanto a su interpretación correcta. Esa circunstancia suele denominarse como situación de acto claro»*Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 39 y jurisprudencia citada). *«Esta sentencia obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales de última instancia a fundamentar su decisión cuando consideran que una de las situaciones mencionadas dispensa de su obligación de remisión («deber de motivación»»*).(apartado 51). *«Antes de concluir que no existe ninguna duda razonable sobre la interpretación y aplicación correctas de la norma en un caso determinado, un órgano jurisdiccional nacional de última instancia debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia claro»*(Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799 apartado 40). En ese caso, no se suscita ningún problema en lo que respecta a la uniformidad del Derecho de la Unión. Ese criterio debe aplicarse tanto en situaciones de acto aclarado como de acto claro. En esta ocasión nos encontramos en la primera de esas situaciones (acto aclarado) y, efectivamente, tenemos la certeza de que los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros también aplicarían

del mismo modo la jurisprudencia existente a la situación particular que nos ha ocupado en el presente recurso de casación y, por las razones expuestas a lo largo de este fundamento de derecho, no planteamos la cuestión prejudicial, puesto que consideramos que nos hallamos ante un acto aclarado.

En el mismo sentido, aunque en relación con un asunto diferente, la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de junio de 2025, rec. cas. 6823/2023.

Por todas las razones expuestas, declaramos haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2023, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento 574/2021, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido, sentencia que se casa y, correlativamente, asumiendo la posición del tribunal de instancia, estimamos parcialmente dicho recurso, en tanto en cuanto anulamos 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) por no ser conforme a derecho, puesto que confirmamos los acuerdos de liquidación (Referencias Nº A23 72732670 y A23 72954771), de fechas 31 de enero de 2017 y 24 de enero de 2019, y anulamos los acuerdos de resolución de los expedientes sancionadores (Referencias Nº A23 70570665 y A23 70634916), de fechas 15 de febrero de 2017 y 24 de enero de 2019.

SEXTO. - Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo en interpretación del art. 139 de la propia LJCA.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia, por remisión a nuestras sentencias de 21 de marzo de 2025, RCA 5262/2023 y de 31 de marzo de 2025, rec. cas. 6763/2023.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación 6044/2023, interpuesto por HOMESERVE SPAIN SL y HOME ASISTENCIA SPAIN SA, entidades representadas por el procurador D. Francisco Inocencio Fernández Martínez, contra la sentencia dictada el 17 de mayo de 2023, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento 574/2021, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso 574/2021, interpuesto contra 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) por no ser conforme a derecho, puesto que confirmamos los acuerdos de liquidación (Referencias Nº A23 72732670 y A23 72954771), de fechas 31 de enero de 2017 y 24 de enero de 2019, y anulamos los acuerdos de resolución de los expedientes sancionadores (Referencias Nº A23 70570665 y A23 70634916), de fechas 15 de febrero de 2017 y 24 de enero de 2019.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

