

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083074

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2021

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 4719/2018

### SUMARIO:

**IVA. Tipo reducido. Viviendas.** *Transmisión de viviendas que carecen de Licencia de Primera Ocupación (LPO).* En el caso que nos ocupa, una sociedad cooperativa ha transmitido determinadas viviendas a los cooperativistas, aplicando el tipo reducido del 4%, en la consideración de que las mismas tenían por objeto inmuebles aptos para su utilización como viviendas.

Esa aplicación del tipo reducido es la que discute la Inspección, que entiende que los inmuebles adjudicados no podían considerarse como edificios aptos para su utilización como viviendas, ya que carecían de LPO, hecho probado y no discutido, por lo que procedía aplicar el tipo general del IVA.

Efectivamente el TEAC, ha admitido la aplicación del tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada LPO, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido -véase Resolución TEAC, de 21 de mayo de 2021, RG 972/2018 (NFJ082566)-.

Ahora bien, a diferencia del caso mencionado, en donde únicamente faltaba el cumplimiento de unos meros trámites administrativos para la obtención de la referida LPO, pero las viviendas se encontraban completamente finalizadas y aptas para vivir en ellas, en este el caso, a la fecha de transmisión de las viviendas, estas carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a su habitabilidad.

Siendo esto así, se confirma que no es aplicable el tipo reducido a la transmisión de viviendas sin terminar, esto es, a las que faltan trabajos o actuaciones que afectan a su normal habitabilidad, y se confirma igualmente la sancionabilidad de la conducta de la sociedad cuando aplicó a las entregas el tipo reducido del 4%. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 91.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 183 y 191.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de junio de 2021

RECURSO: 00-04719-2018

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: ... - España

INTERESADO: **XZ SDAD COOP** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto el presente recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria dictada el 25 de abril de 2018 con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 y 2013.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 12/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 31/05/2018 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria dictada el 25 de abril de 2018 con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012 y 2013.

**Segundo.**

Con fecha 21 de noviembre de 2014 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) notificó al obligado tributario comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), en adelante LGT, y en el artículo 177 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), en adelante RGAT, respecto al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2012 y 2013, y al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2012 y 2013, teniendo las actuaciones carácter general.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó, con fecha 28 de octubre de 2015, acta modelo A02 y número de referencia ...5. El día 15 de febrero de 2016 se dictó por el Inspector Regional acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta.

Con fecha 5 de abril de 2016 se dictó Acuerdo de liquidación respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido periodos 2012 y 2013, resultando la siguiente liquidación una deuda a pagar de 522.525,48 euros, incluidos intereses de demora por importe de 67.948,56 euros.

De la motivación del Acta de Disconformidad, del acuerdo de liquidación y del Informe ampliatorio, se deducen los siguientes hechos:

En diciembre de 2012 tuvo lugar la transmisión del dominio y entrega de los correspondientes inmuebles por parte de la reclamante, una cooperativa de vivienda, a cada uno de los socios cooperativistas y al acreedor por dación en pago.

Resultando controvertido el tipo impositivo aplicable, el contribuyente autoliquidó el impuesto aplicando el tipo impositivo del 4 por ciento, en la consideración de que las adjudicaciones tenían por objeto inmuebles aptos para su utilización como vivienda.

Sin embargo, la Inspección consideró que, a efectos de la aplicación del tipo impositivo reducido, los inmuebles adjudicados no podían considerarse como edificios aptos para su utilización como viviendas, por lo que dado que los inmuebles transmitidos por la reclamante, en el momento de otorgamiento de las correspondientes escrituras, carecían de licencia de primera ocupación (LPO), hecho probado y no discutido, procedía aplicar el tipo general del IVA.

Dicho acuerdo se notificó el día 5 de abril de 2016.

**Tercero.**

Asimismo, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la AEAT acordó el inicio de expediente sancionador con propuesta de imposición de sanción por importe de 227.228,46 euros, al haber apreciado la comisión de la infracción tributaria tipificada en el artículo 191.1 de la LGT, por haber dejado de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del tributo. Respecto de esta infracción propuso su calificación de leve al no apreciar ocultación y su sanción con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.

Con fecha 5 de abril de 2016, se notificó acuerdo de resolución del expediente sancionador, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta.

**Cuarto.**

Con fecha 3 de mayo de 2016 el obligado tributario, disconforme con los anteriores acuerdos, promovió reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, que fueron tramitadas con los números de registro RG: ...-2016 y ...-2018.

Con fecha 25 de abril de 2018 el Tribunal Regional de Cantabria estimó parcialmente las pretensiones del interesado, anulando el acuerdo sancionador, al considerar que el interesado había realizado una interpretación razonable de la norma, equivocada pero razonable, por lo que no concurría el elemento subjetivo o necesaria culpabilidad para que pudiera apreciarse la comisión de una infracción tributaria.

Dicha resolución fue notificada al interesado el día 4 de mayo de 2018 y a la Administración tributaria el día 10 del mismo mes y año.

**Quinto.**

Con fecha 31 de mayo de 2018 el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) promovió, ante este Tribunal Central, recurso de alzada contra la anterior resolución.

En el escrito de interposición, el Director del Departamento alegó, en síntesis, que el TEAR aprecia que existe esta interpretación razonable de la norma, al tratarse de una cuestión discutida, al existir sobre la materia de resoluciones del TEAC y diversas consultas. Sin embargo, la AEAT no comparte esta afirmación del Tribunal sobre la existencia de una interpretación razonable de la norma, pues aunque efectivamente existen diversas contestaciones a consultas de la DGT, dichas consultas, algunas de ellas muy anteriores a la realización del hecho imponible, dejan clara la necesidad de que exista una licencia de primera ocupación para poder aplicar el tipo reducido de IVA. Por tanto, la interpretación de la norma dada por la DGT era clara y evidente y no dejaba lugar a dudas. Por ello, la Administración tributaria considera la conducta sancionable, no pudiendo ser exonerada de responsabilidad.

**Sexto.**

Dado traslado al obligado tributario del referido recurso de alzada, con fecha 27 de julio de 2018 presentó escrito indicando que, desde el ... de 2016, momento en que se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Edicto, se encontraba en concurso de acreedores.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

**Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho o no de la resolución impugnada.

**Tercero.**

Cuestionada la conformidad o no a derecho del acuerdo de imposición de sanción que se nos somete a revisión, es de ver que el Tribunal Constitucional ha recordado en diversas Sentencias, entre las que cabe destacar la STC 55/1982, de 26 de julio, y la STC 76/1990, de 26 de abril, que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, y dentro de él al que regula las infracciones y sanciones tributarias, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución y una muy reiterada Jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo.

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

Respecto al elemento objetivo, esto es, aquel por el cual la conducta analizada debe ser típica, es decir, prevista como tal por una norma jurídica anterior, debe indicarse que la recurrente aplicó el tipo reducido del 4% a las viviendas entregadas, sin haberse obtenido para éstas la licencia de primera ocupación.

Recientemente, en sesión celebrada el 21 de mayo de 2021 (RG:972-2018), este Tribunal, en un supuesto similar al que da lugar a esta reclamación, ha estimado las pretensiones del interesado al permitir aplicar el tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada Licencia de Primera Ocupación, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido. En concreto disponía:

Por tanto, a fecha de transmisión del inmueble, el 17 de diciembre de 2012, la entidad no disponía de certificado municipal de final de obras, que había solicitado al Ayuntamiento en la misma fecha. No obstante, en relación con las obras en la vivienda unifamiliar, el Ayuntamiento certificó que debían legalizarse las modificaciones que no correspondían con el proyecto que obtuvo la licencia O-MA 288/99. Una vez legalizadas las modificaciones, el 6 de febrero de 2013 el obligado tributario presenta una nueva solicitud de certificado de final de obra, que se concede el 12 de abril de 2013, obteniendo asimismo la cédula de habitabilidad el 7 de mayo de 2013.

Este Tribunal considera que los motivos causantes del retraso en la obtención del certificado municipal de final de obras de la vivienda tienen fundamentalmente un carácter administrativo; detectada por el Ayuntamiento la inadecuación de las obras realizadas en la vivienda al proyecto para el que se obtuvo la licencia, se hace precisa la legalización de las modificaciones, de forma que una vez legalizadas, no existe impedimento para la concesión del certificado. Se deduce de lo anterior que desde la fecha de solicitud del certificado, coincidente con la de transmisión, hasta su obtención, no consta que el estado del inmueble haya variado, por lo que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble en el mismo estado y condiciones en que se encontraba en el momento de la primera presentación de las solicitudes.

Como hemos señalado previamente, la aptitud de un inmueble para ser utilizado como vivienda debe valorarse desde un punto de vista objetivo y, en el presente caso, debemos entender acreditado que en la fecha de la transmisión en el inmueble concurría la señalada aptitud para ser utilizado como vivienda. Por tanto, es procedente la aplicación a la transmisión del tipo impositivo reducido regulado en el artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que supone la anulación del acuerdo de liquidación impugnado.

Por el contrario, y a diferencia del mencionado, en donde únicamente faltaba el cumplimiento de unos meros trámites administrativos para la obtención de la referida LPO, pero las viviendas se encontraban completamente finalizadas y aptas para vivir en ellas, en el caso que nos ocupa, cuando las viviendas fueron transmitidas, en diciembre de 2012 carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a la habitabilidad de las viviendas. Así es puesto de manifiesto en los informes firmados por el arquitecto municipal en sus sucesivas visitas a la obra. Más aún, consta en el expediente, al que ha tenido acceso este Tribunal Central, el contenido del Acta de la Asamblea General Extraordinaria de la Cooperativa donde se señalaba la inquietud de los socios puesto que *"había varios oficios que no habían terminado su trabajo y no creían que pudieran terminar antes de la visita del arquitecto municipal."*

En vista de cuanto precede no puede este TEAC sino confirmar la procedencia de aplicar el tipo general del IVA a la entrega de las viviendas y no el reducido.

De esta conducta deriva una infracción tributaria tipificada en el artículo 191 de la LGT, que dispone lo siguiente:

*"Artículo 191. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.*

*1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley (...).*

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

#### **Cuarto.**

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

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

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

*(...) la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar*

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

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

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

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

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

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

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así, cuando se dice: "hechos enjuiciados

que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

En el caso que no ocupa, es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, coincidente con el criterio de la Dirección General de Tributos, que el tipo reducido se aplica cuando al tiempo de la entrega o puesta a disposición del adquirente, la vivienda disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o de primera ocupación y objetivamente considerada sea susceptible de ser utilizada como vivienda, con independencia del uso a que lo destine el adquirente. La aptitud de un inmueble para su uso como vivienda debe vincularse a la obtención de la cédula de habitabilidad, de forma que cuando no la tengan concedida los inmuebles en el momento de su

transmisión no puede considerarse objetivamente que dichos inmuebles sean aptos para su uso como viviendas, por lo que no procede la aplicación del tipo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido sino que la transmisión deberá tributar al tipo general del impuesto. Así se pone de manifiesto en resoluciones de este Tribunal de 7 de noviembre de 2013, RG 00/04392/2011, y de 1 de febrero de 2006, RG 00/03182/2004, al igual que la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, entre otras, en contestaciones de 14 de julio de 2004, 1408-04, 15 de junio de 2010, V1335-10, ó 3 de mayo de 2010, V0892-10, todas ellas anteriores a la realización de las operaciones de las que trae causa esta reclamación.

La Inspección justificó adecuadamente los motivos por los que el comportamiento del contribuyente descrito en la presente resolución y que dió lugar a la regularización practicada, no puede entenderse amparado en una interpretación razonable de la norma.

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

Por lo expuesto  
Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.  
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.