

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074096

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de junio de 2019

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 5683/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Operaciones no sujetas.** Entrega de un bien de mera tenencia realizada por una sociedad mercantil al margen de su actividad empresarial. Nos encontramos, ante una entrega de bien inmueble realizada por una entidad, sin que sea objeto de controversia que la transmitente es una sociedad mercantil que tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto, pues ha quedado acreditado que desarrolla una actividad económica que se define como promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, la Administración pretende que una determinada transmisión de inmueble, quede fuera del ámbito de aplicación del Impuesto por no haber realizado la transmitente ninguna operación de carácter empresarial con el citado inmueble.

Pues bien, como regla general, la Ley 37/1992 (Ley IVA) quiere que, en principio, cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del Impuesto, siempre y cuando la sociedad mercantil realice una actividad de carácter económico a los efectos del mismo que permita concluir que actúa dentro de su ámbito de aplicación. Es cierto que puede existir una separación entre el patrimonio empresarial y el no empresarial de las personas jurídicas, y que no toda transmisión efectuada por una sociedad mercantil se realiza en el ejercicio de su actividad económica propia necesariamente; no obstante, en el seno de las actividades de sociedades la Ley establece una presunción del carácter empresarial de sus operaciones, aun cuando sean ocasionales, siendo necesario para desvirtuarlo una prueba en contrario.

En el presente caso, no resulta acreditado que la entidad haya realizado actuación alguna en relación con la parcela adquirida en 2006 hasta su venta en 2014; del certificado emitido por el Ayuntamiento, resulta que se han realizado obras de urbanización sobre la parcela R-1, pero no se ha probado que fueran ejecutadas por la entidad una vez adquirida la finca. Es decir, se transmite un terreno en el que la vendedora no había efectuado ninguna actividad económica, permaneciendo en su patrimonio como un bien de mera tenencia. En consecuencia, la posterior entrega no está sujeta a IVA. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 7 y 8..

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 12 y 19.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Código Civil, art. 1.214.

Ley 1/2000 (LEC), art. 217.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 129.

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

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

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

Reclamación

F. Inter.

F. Entra.

00-05683-2015

07/07/2015

17/07/2015

00-00884-2016

04/01/2016

08/02/2016

### Segundo.

En relación con la entidad X SL, se inicia por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla La Mancha (Agencia Estatal de Administración Tributaria) un procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 01/2014, mediante la notificación de requerimiento en fecha 22 de abril de 2014.

Notificada propuesta de liquidación y trámite de alegaciones, el 14 de octubre de 2014 se dicta resolución con liquidación provisional, de la que resulta un importe de deuda tributaria a ingresar de 2.097,00 euros, habiendo solicitado la entidad devolución por 166.079,28 euros. La regularización practicada consiste en la minoración de cuota soportada deducida correspondiente a una transmisión de parcela, con la siguiente fundamentación:

- Este órgano de la AEAT confirma toda la regularización expuesta en la propuesta de liquidación provisional IVA ejercicio 2014, período 01 N° Certificado: ... que se da por reproducida íntegramente en la presente liquidación provisional (...).

- 2) Los motivos de la presente propuesta de liquidación son respecto a la citada cuota de 168.000,00 euros: 2.1) La razón es que la citada transmisión de la citada parcela R1 no tiene carácter empresarial y constituye una operación no sujeta a IVA al no constar probado el carácter empresarial de la transmisión porque, una vez analizado el expediente y las pruebas aportadas por el interesado, se produce la transmisión de un bien (la citada parcela R1) que no ha sido objeto de una actividad económica a efectos del IVA de la sociedad KYQ... SA ni consta efectuada en el desarrollo de la actividad empresarial como requiere el art. 4 Uno de la Ley del IVA; ( ) ( )

- 2.2) Subsidiariamente y, en defecto de ser aplicable lo expuesto en el anterior punto 2.1), la razones que la citada transmisión de la citada parcela R1 no tiene carácter empresarial por tratarse de una operación sujeta y exenta de IVA de acuerdo al Art. 20. Uno 25º Ley del IVA al no constar probado la afectación de dicha parcela al patrimonio empresarial a efectos de IVA de la sociedad KYQ... SA; de hecho, como se ha expuesto con anterioridad, la citada sociedad KYQ... SA tiene como actividad el alquiler de locales de acuerdo a los propios modelos de declaraciones tributarias presentados: epígrafe IAE 861.2 (entre otros, modelo 390/2012, 390/2013, etc.); ni siquiera constando alta censal alguna en la actividad de promoción inmobiliaria; y la citada parcela R1 consta adquirida en la escritura de permuta a Z SA el 16/01/2006 de acuerdo a la citada escritura de compraventa de 10/01/2014 (no habiendo aportado el interesado la citada copia de la escritura de permuta que se requirió en el 2º requerimiento); habiendo transcurrido 8 años aproximadamente desde la adquisición, sin que el interesado haya probado dicha afectación empresarial; no habiendo justificado el interesado dicha afectación al patrimonio empresarial de acuerdo al expediente ( )

- 2.3) Además, subsidiariamente y, en defecto de ser aplicable lo expuesto en el anterior punto 2.1) y punto 2.2), igualmente la citada transmisión de la parcela R1 se encuentra sujeta y exenta de IVA en virtud del art. 20. Uno 20º Ley del IVA ( ) 2.4) Además, subsidiariamente y, en defecto de ser aplicable lo expuesto en el anterior punto 2.1), punto 2.2) y punto 2.3) en el parte relativa a no constar cumplidos los requisitos para la renuncia a la exención del art. 20 Dos de la Ley del IVA; igualmente, por tanto, aunque se considerara procedente la citada ò renuncia a la exención ò del Art. 20 Dos de la Ley del IVA referida en el punto 2.3) de la entrega preceptuada en el art. 20. Uno 20º Ley del IVA, habría que aplicar la regla de la inversión del sujeto pasivo del Art. 84. Uno 2º e) segundo guión de la Ley del IVA e incrementar el IVA devengado en la cuantía del IVA deducido de 168.000,00 euros. En este caso, el efecto sobre la minoración de la devolución sería la misma cantidad de 168.000,00 euros. ( )

- 3) los motivos de la presente propuesta de liquidación son respecto a la citada cuota de 110,61 euros: el documento aportado lc14116 no es una ò factura completa ò para poder ejercitarse el derecho a la deducción de acuerdo a la ley 37/1992 del iva ya que no consta una descripción completa de la operación;( )

Contra la liquidación provisional descrita la entidad interpone recurso de reposición, que es desestimado mediante acuerdo de 12 de junio de 2015, notificado el 13 de junio de 2015.

### Tercero.

En fecha 4 de diciembre de 2015, la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Castilla La Mancha dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación en el que se indica que X SL presentó el 14 de noviembre de 2014 una solicitud de devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas repercutidas por KYQ... SA en el período 01/2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido, como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas por dicho impuesto y período. El acuerdo desestima la solicitud con la siguiente fundamentación:

#### SEGUNDO. De acuerdo con:

Visto el expediente y las alegaciones efectuadas, cabe hacer las siguientes consideraciones:

Se notifica propuesta de resolución el 23 de julio de 2015 en el que se establece que de acuerdo con el art. 129.2 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, establece que "Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo. A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza. Por tanto, al haber interpuesto X, SL reclamación económico administrativa contra la resolución del recurso de reposición que determina la no deducibilidad de las cuotas de las que solicita la devolución, y estar pendiente de resolución, es por lo que al no haber adquirido firmeza el acto, no puede procederse a la devolución de ingresos indebidos solicitada.

El acuerdo descrito se notifica a la entidad el 9 de diciembre de 2015.

### Cuarto.

Contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición formulado contra la resolución con liquidación provisional descrita en el antecedente de hecho segundo, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que es la tramitada con el número 00/05683/2015. Notificado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, la entidad presenta escrito el 11 de abril de 2016 en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

- Cuestión previa: la regularización no se puede fundar en que la parcela no estaba afecta a la realización de actividades económicas en sede de la transmitente y, adicionalmente, en que si hubiera estado afecta, la operación se encontraría exenta sin renuncia a la exención; la Oficina gestora debió regularizar con base en un criterio sin que resulte ajustado a Derecho el planteamiento y defensa de otros criterios subsidiarios, provocando una situación de absoluta indefensión al contribuyente que desconoce cuál es el motivo básico en que se funda la Administración tributaria para denegar su derecho a la deducción del impuesto soportado.

- Plena sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de parcela adquirida por la entidad y correlativo derecho a la deducción del impuesto soportado. La parcela se encontraba afecta a actividades empresariales en tanto la entidad transmitente es empresario a efectos de IVA y desarrolla actividades vinculadas al sector inmobiliario, incluyendo su objeto social la promoción inmobiliaria, y las propias características de la parcela transmitida así lo indican, pues se trata de una parcela urbana correspondiente al proyecto de parcelación de ... en Q destinada a edificación residencial; se aportan documentos que acreditan las gestiones realizadas por la transmitente con anterioridad a la transmisión.

- Procedencia de la regularización íntegra y devolución de la cuota indebidamente repercutida.

#### **Quinto.**

Contra el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación descrito en el antecedente de hecho tercero, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que es la tramitada con el número 00/00884/2016. El 27 de mayo de 2016 presenta escrito de alegaciones en el que solicita la inmediata devolución de las cuotas satisfechas a KYQ... SA en el supuesto de que se concluya que la operación no estaba sujeta a IVA.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

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

#### **Segundo.**

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

#### **Tercero.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
Conformidad a Derecho de los actos impugnados.

#### **Cuarto.**

La primera cuestión a decidir se centra en la conformidad a Derecho de la resolución con liquidación provisional impugnada. Tal como se expone en el antecedente de hecho segundo, la Administración tributaria practica regularización por el período 01/2014 del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad X SL, minorando la cuota soportada repercutida por KYQ... SA como consecuencia de la entrega de una parcela realizada en virtud de escritura pública de compraventa de 10 de enero de 2014 que la Administración considera no sujeta al impuesto, señalando literalmente la resolución:

(...) se produce la transmisión de un bien (la citada parcela R1) que no ha sido objeto de una actividad económica a efectos del IVA de la sociedad KYQ... SA ni consta efectuada en el desarrollo de la actividad empresarial como requiere el art. 4 Uno de la Ley del IVA; ( ) ( )

(...).

Por otra parte, señalar al interesado que este órgano de la AEAT ha motivado la regularización en primer lugar por una ô No sujeción a IVA ô en esencia por tratarse de la venta de un terreno que no tiene carácter

empresarial porque, una vez analizado el expediente (ver los hechos puestos de manifiesto en la propuesta de liquidación provisional) y las pruebas aportadas por el interesado, se produce la transmisión de un bien (el citado terreno) que no ha sido objeto de una actividad económica a efectos de IVA.

En el caso que nos ocupa, ya se puso de manifiesto que la citada sociedad transmitente KYQ... SA tiene como actividad el alquiler de locales de acuerdo a los propios modelos de declaraciones tributarias presentados: epígrafe IAE 861.2 (entre otros, modelo 390/2012, 390/2013, etc.); ni siquiera constando alta censal alguna en la actividad de promoción inmobiliaria. Y el terreno transmitido consta adquirido en la escritura de permuta a Z SA el 16/01/2006 de acuerdo a la citada escritura de compraventa de 10/01/2014 (no habiendo aportado el interesado la citada copia de la escritura de permuta que se requirió en el 2º requerimiento); por tanto, habiendo transcurrido 8 años aproximadamente desde la adquisición, sin que el interesado haya probado actividad alguna sobre dicha parcela de la entidad KYQ... SA y, en este caso concreto, no se observa la realización de operación alguna de carácter empresarial sujeta a IVA con el citado terreno que permaneció como mera tenencia en la citada sociedad transmitente del terreno KYQ... SA.

- Por último es preciso puntualizar que el hecho de que parte del objeto social de la sociedad transmitente KYQ... SA sea la promoción inmobiliaria (como así consta en la citada escritura pública de fecha 10/01/2014 aportada por el interesado de ôcompraventa del citado terreno), no supone ni mucho menos prueba de la realización de operación alguna de carácter empresarial sujeta a IVA con el citado terreno.

En este caso, el interesado parece señalar que la razón en concreto de entender que procede la sujeción a IVA es que su objeto social es la promoción inmobiliaria y que se ha vendido el terreno por una sociedad mercantil a otra sociedad mercantil. Sin embargo, en contra de lo alegado por el interesado, lo que está claro de acuerdo a la citada doctrina del TEAC, en un caso como el que nos ocupa y, además, sin la prueba del interesado de que el citado terreno se hubiese utilizado en una operación sujeta a IVA; es que la mera venta de un terreno por una sociedad mercantil adquirido 8 años antes no se encuentra sujeta a IVA ya que simplemente se efectúa la transmisión del citado terreno en el ejercicio de una de las facultades que le corresponden a la sociedad transmitente como propietario en la misma forma en que lo hubiera hecho cualquier otro sujeto; y las citadas condiciones de dicha transmisión del terreno en este caso por los motivos expuestos no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA (ver entre otras, la resolución del TEAC de fecha 26/05/2009, R.G. 788/2007 y la resolución del TEAC de fecha 19/02/2014, R.G. 4458/2011).

La Administración se centra en primer lugar en la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de inmueble realizada por KYQ... SA, por no haberse realizado en desarrollo de una actividad empresarial. Adicionalmente, la Oficina gestora enumera una serie de fundamentaciones que pretende sean consideradas con carácter subsidiario en caso de no resultar aplicables las previamente señaladas.

La entidad transmitente en la operación controvertida, KYQ... SA, es una sociedad mercantil, cuyas operaciones estarán sujetas al impuesto cuando tenga la condición de empresario en los términos señalados en el artículo 4 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece:

El artículo 4 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...)."

A su vez, el artículo 5 de la Ley del Impuesto regula el concepto de empresario o profesional:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)."

El artículo 8 de la Ley del Impuesto define el concepto de entrega de bienes en su apartado Uno:

"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

Dado que la regularización practicada consiste en la inadmisión de la deducibilidad de una cuota soportada por la entidad, debemos recordar que la deducción de cuotas soportadas por empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto es un derecho ejercitable por los interesados, a quienes corresponde la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación, en los términos establecidos por el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, precepto éste que obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, y que viene a reproducir en materia tributaria lo dispuesto por el ya derogado artículo 1.214 del Código Civil; citada tal derogación, cumple recordar lo dispuesto por el artículo 217.2 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil (norma ésta a la que se remite el ordenamiento tributario, según el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria), según el cual "corresponde al actor y al demandado reconviniendo la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvención". Ahora bien, la regla general contenida en tales preceptos, que no constituye una regla de valoración probatoria, sino de carácter procesal, cual es la distribución de la carga de la prueba entre las partes, ha sido objeto de matización e interpretación por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba, pudiendo citar al respecto las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 19 de marzo de 2007 (recurso de casación nº 6169/2001), y la de 14 de enero de 2010 (recurso de casación nº 2501/2004).

Analizamos a continuación los elementos de prueba a disposición de este Tribunal.

En primer lugar, tanto en la escritura de compraventa de 10 de enero de 2014 como en la nota simple del Registro de la Propiedad de Q número Tres, se describe la finca transmitida como urbana, parcela R-1

correspondiente al Proyecto de Parcelación denominado Primera Etapa del Plan Especial de Reforma Interior de "... " de Q, destinada a edificación residencial y con una edificabilidad materializable de 1.498 metros cuadrados sobre rasante. En la escritura de compraventa se indica que la parcela había sido adquirida por KYQ... SA por permuta con la entidad Z SA según escritura de 16 de enero de 2006.

En el procedimiento de comprobación, la Oficina gestora emitió un requerimiento a la entidad con el siguiente contenido:

Se requiere la justificación mediante los elementos de prueba que considere oportunos del cumplimiento de los requisitos previstos en la normativa del IVA para considerar sujeta y no exenta de IVA la transmisión de la parcela R-1 correspondiente al proyecto de parcelación denominada primera etapa del plan especial de reforma interior de ... de Q por parte de la entidad KYQ... SA (NIF ...) a la entidad X SL (NIF ...) de acuerdo a la escritura pública de fecha 10/01/2014 aportada por el interesado.

Se requiere la copia de la escritura pública de permuta de fecha 16/01/2006 de acuerdo a lo expuesto en la citada escritura pública de fecha 10/01/2014.

Además se debe de justificar mediante los elementos de prueba que considere oportunos que dicha parcela estuvo afectada a una actividad económica de dicha entidad KYQ... SA.

Se requiere que se justifique mediante la aportación de las pruebas que estime oportunas que los bienes y servicios adquiridos en relación a las copias de las facturas recibidas superiores a 1.000,00 euros en importe total (cuyas cuotas de IVA inherentes se han deducido en la autoliquidación de IVA objeto de la presente comprobación), se han utilizado o se van a utilizar en la realización de operaciones que generan el derecho a la deducción de acuerdo a la normativa del IVA; debiendo detallarlo y probarlo suficientemente en relación a cada bien y servicio adquirido.

En respuesta al requerimiento, la entidad presenta escrito en el que manifiesta:

(...). Respecto a la escritura que nos requieren, nuestra sociedad no dispone de la escritura por la que el vendedor de la misma la adquirió en 2006

Esta parcela nos fue vendida por la entidad KYQ... S.A., sociedad dedicada a la promoción de obras, por lo que esta operación se encuentra vinculada a su actividad principal. Adjuntamos informe (...) respecto a la entidad vendedora.

(...).

En cuanto al informe financiero aportado por X SL, fue emitido por F... SA (proveedor de información de riesgo-crédito de entidades bancarias) el 7 de julio de 2014, señala como actividad de KYQ... SA la promoción inmobiliaria, y define su objeto social como la promoción, contratación, ejecución y reparación de obras públicas y privadas, la explotación de canteras y materiales de construcción, de industrias relativas a la construcción, la explotación agrícola y el alquiler de bienes inmuebles. Del análisis de la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios 2010 a 2012 se desprende el ejercicio de una actividad económica que determina un volumen de ventas superior al millón de euros en 2011 y 2012. Las inversiones inmobiliarias superan los ocho millones de euros en 2012 y representan el 76% del activo no corriente de la entidad; tanto la rentabilidad económica como la de explotación y la financiera son positivas.

Respecto al informe descrito, la Oficina gestora manifiesta en la liquidación provisional:

Por último es preciso señalar que no se entra a examinar las cuentas anuales aportadas por el interesado de la sociedad transmitente ni el informe que denomina comercial el interesado aportado por resultar innecesario ya que este órgano de la AEAT no ha puesto en duda el registro del terreno en la sociedad transmitente y la citada regularización es procedente por los motivos anteriormente expuestos; simplemente se reitera que de acuerdo a los hechos puestos de manifiesto anteriormente se desprende que no se ha realizado operación alguna de carácter empresarial sujeta a IVA con el citado terreno y el interesado no ha justificado operación alguna de carácter empresarial sujeta a IVA con el citado terreno: realización de actividad material de urbanización del citado terreno, Etc.;

- de hecho se ha limitado a manifestar únicamente que se produce la sujeción a IVA porque el objeto social es la promoción inmobiliaria y que se ha vendido el terreno por una sociedad mercantil a otra sociedad mercantil; argumentos que no alteran la conclusión de este órgano de la AEAT por lo señalado anteriormente; además, se reitera que la carga de la prueba es del interesado al tratarse de justificar una deducción.

La entidad aporta certificado emitido por el Ayuntamiento de Q, de 26 de marzo de 2007, en el que se determina la configuración de la parcela R-1 del proyecto de reparcelación de ..., tras la ejecución de las obras de urbanización, señalando que mantiene el mismo aprovechamiento sobre rasante establecido en el proyecto de reparcelación; en cuanto al incremento que supone de aprovechamiento bajo rasante la diferencia de superficie entre la extensión de la parcela en dicho proyecto y la real tras la realización de la obra urbanizadora, se hace constar que el derecho a construcción proporcional a ese incremento se entiende condicionado a la adquisición al Ayuntamiento del aprovechamiento correspondiente, previa fijación del precio que se calculará a la vista del contenido del proyecto de edificación que se presente en solicitud de licencia urbanística municipal.

#### Quinto.

Nos encontramos, por tanto, ante una entrega de bien inmueble realizada por la entidad KYQ... SA, sin que sea objeto de controversia que la transmitente es una sociedad mercantil que tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues ha quedado acreditado que desarrolla una actividad económica que se define como promoción inmobiliaria y arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, la Administración pretende que una determinada transmisión de inmueble, la realizada a favor de X SL, quede fuera del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido por no haber realizado la transmitente ninguna operación de carácter empresarial con el citado inmueble.

De conformidad con los artículos de la Ley transcritos en el fundamento de derecho anterior, cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas, lo hacen comúnmente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Esto es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional. Por ello, en el artículo 5 de la Ley, ya citado, se establece que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales cuando realizan una actividad económica que queda encuadrada en el ámbito de aplicación del impuesto.

Se puede concluir por tanto que, como regla general, la Ley quiere que, en principio, cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA, siempre y cuando la sociedad mercantil realice una actividad de carácter económico a los efectos del impuesto que permita concluir que actúa dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Es cierto que puede existir una separación entre el patrimonio empresarial y el no empresarial de las personas jurídicas, y que no toda transmisión efectuada por una sociedad mercantil se realiza en el ejercicio de su actividad económica propia necesariamente; no obstante, debemos destacar que en el seno de las actividades de sociedades la ley establece una presunción del carácter empresarial de sus operaciones, aun cuando sean ocasionales, siendo necesario para desvirtuarlo una prueba en contrario.

En el presente caso, la entidad KYQ... SA adquirió una finca urbana en virtud de escritura de permuta de 16 de enero de 2006. La finca fue transmitida a X SL el 10 de enero de 2014, según escritura en la que la finca se define como urbana, correspondiente al Proyecto de Parcelación denominado Primera Etapa del Plan Especial de Reforma Interior de "... de Q, y destinada a edificación residencial. Respecto a esta finca, la entidad reclamante acredita la realización por su parte de trámites necesarios para la construcción de un edificio residencial (en curso en el momento de interponer la reclamación económico-administrativa que ahora se resuelve), como la solicitud de autorización de trabajos arqueológicos y su ejecución.

No resulta acreditado, por otra parte, que la entidad KYQ... SA haya realizado actuación alguna en relación con la parcela adquirida en 2006 hasta su venta en 2014; del certificado emitido por el Ayuntamiento de Q, de 26 de marzo de 2007, resulta que se han realizado obras de urbanización sobre la parcela R-1, pero no se ha probado que fueran ejecutadas por KYQ... SA una vez adquirida la finca.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central ha analizado el concepto de actividad económica en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, concluyendo en resolución de 19 de febrero de 2014, RG 4458/11, que según doctrina reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no forman parte del concepto de actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular. En particular, se indica en el fundamento de derecho cuarto:

El artículo 4º LIVA define como operaciones sujetas al impuesto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su



actividad empresarial. Y el concepto de empresario/sujeto pasivo del impuesto está íntimamente vinculado al de actividad económica, porque es el desarrollo de una actividad de esta naturaleza lo que justifica su calificación como sujeto pasivo y, en definitiva, la sujeción al impuesto de la operación.

En relación con el concepto de actividad económica, al menos dos consideraciones pueden ser relevantes atendiendo a las circunstancias de este caso. En primer lugar, que si en el concepto de actividad económica está implícita la idea de habitualidad en las operaciones, el artículo 12.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, permite a los Estados considerar sujeto pasivo a quien realiza, aunque sea ocasionalmente una operación de las mencionadas en las letras a) y b) del citado precepto y en especial en las entregas de terrenos edificables; en la LIVA esta autorización justifica la regla del artículo 5.1.d) que atribuye la condición de empresario/sujeto pasivo a quien urbaniza terrenos, o promueve, construye o rehabilita edificios, aunque sea de forma ocasional.

La segunda es que es doctrina reiterada del TJUE que no forma parte del concepto de actividad económica a efectos del IVA los actos y operaciones que sean consecuencia del simple ejercicio del derecho de propiedad sobre un bien por parte de su titular.

En este caso y según consta en el expediente, los propios transmitentes manifestaron que las sociedades vendedoras había estado inactivas durante un largo período de tiempo anterior a las operaciones aquí consideradas, que superaba los 30 años. Y que las fincas transmitidas figuraban con esa antigüedad en su patrimonio. En estas condiciones es fácil apreciar que no ha existido un desarrollo de actividad económica alguna en relación con estas parcelas, o con cualquier otro activo. E incidentalmente, sería un argumento para rechazar la pretendida aplicación del artículo 7.1º LIVA que hizo la Oficina gestora al no tratarse por tanto de una transmisión de empresa o parte de empresa como exige el artículo 19, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, reguladora del sistema común del IVA; aunque esa no aplicación de la no sujeción al impuesto no puede significar, como pretendía el recurrente, el que las transmisiones estuvieran por ello sujetas al impuesto.

Por otro lado, las parcelas transmitidas estaban calificadas como rústicas en el Registro de la propiedad, y en las escrituras de compraventa se manifiesta que estaban en ese momento incluidas en determinadas Unidades de Ejecución de un Plan Parcial en desarrollo del PGOU de Alcalá de Guadaíra, lo que significa también que las mismas no estaban aún urbanizadas al tiempo de su transmisión.

Es decir, no se ha llevado a cabo actividad económica alguna en las parcelas durante ese largo período de tiempo, ni en otro sector de la actividad económica. Ni tampoco se han realizado obras de urbanización con anterioridad a su venta que pudieran atribuir ocasionalmente la condición de empresario/sujeto pasivo del impuesto al vendedor. Lo que ha existido en las ventas consideradas es sencillamente el ejercicio de una de las facultades que corresponden al propietario en la misma forma en que lo hubiera hecho cualquier otro sujeto. Y en estas condiciones tales actos no están incluidas en el ámbito de aplicación de este impuesto.

Hemos de recordar, además, la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo sobre esta materia. Así, en resolución de 28 de septiembre de 2005 (número de RG 7303/03), en relación también con la aplicación del artículo 7.1º de la Ley del IVA, en la redacción anterior a la actualmente vigente y más concretamente con la determinación de qué debe entenderse por "transmisión de un patrimonio empresarial", señaló respecto de las sociedades de tenencia que no realizaban actividades empresariales:

<< En relación al hecho imponible, y teniendo en cuenta lo anterior, la Ley establece de manera muy clara, que cuando las sociedades mercantiles realizan unas operaciones económicas, lo hacen indefectiblemente en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Ello es coherente con el carácter mercantil de estas personas jurídicas, y guarda una lógica relación con la definición del sujeto pasivo a efectos del IVA, que no puede ser sino quien tenga la condición de empresario o profesional; por lo cual, en el siguiente artículo, la Ley dice que las sociedades mercantiles se reputarán empresarios o profesionales, en todo caso. Por tanto, es necesario concluir que como regla general, y expresada de manera bastante tajante, la Ley quiere que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil, se halle comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA. Por todo ello, para considerar que una operación de compraventa realizada por una sociedad mercantil no tiene carácter empresarial por no estar afectos a su actividad los bienes vendidos habría que justificar que, o bien dichos bienes no son objeto de una actividad económica a efectos del IVA, o bien que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos. En el primer caso lo que ocurre es que al no considerarse como actividad económica a efectos del IVA, su realización queda fuera del ámbito de aplicación del mismo. En el segundo caso, lo que se produce es que los bienes no están

afectos a la actividad del sujeto pasivo -o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial- y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (artículo 95.Dos 4º) y su posterior transmisión estará exenta (artículo 20.Uno.25º).

Esa regla general que, como hemos dicho, establece la Ley 37/1992 de manera tan tajante, encuentra su excepción en el marco de la interpretación que la jurisprudencia comunitaria ha hecho del concepto de actividad económica a efectos de delimitar el ámbito de aplicación del IVA. En la jurisprudencia comunitaria encontramos de manera reiterada la confirmación del carácter extensivo del ámbito de aplicación del IVA. Por ejemplo, en la Sentencia de 4 diciembre 1990 Asunto C-186/1989 (Van Tiem), el Tribunal afirma que "el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. 1987, p. 1487, apartado 7, y de 15 de junio de 1989, Stichting, 348/87, Rec. 1989, p. 1737, apartado 10)". Pero ello no obsta a que el Tribunal haya entendido que existen determinadas sociedades que, a pesar de que revisten forma mercantil, realizan una actividad que no tiene carácter económico a efectos del IVA y que por tanto quedará fuera de su ámbito de aplicación. Esta doctrina se ha confirmado en repetidas ocasiones respecto a las sociedades holding, las cuales, por la mera tenencia de participaciones sociales en sus filiales no desarrollan una actividad económica y por tanto no son sujetos pasivos del IVA, ni pueden deducir las cuotas impositivas soportadas. Así lo establece, por todas, la Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-77/2001 (EDM):

"57. A este respecto, es preciso recordar de entrada que, conforme a reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la sola tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien, y no la contrapartida de una actividad económica (véanse las sentencias, antes citadas, Harnas & Helm, apartado 15, y Floridienne y Berginvest, apartado 21)". Y no sólo para el supuesto de que los ingresos obtenidos tengan la calificación de dividendos, sino incluso cuando dichos ingresos procedan de una "verdadera" entrega de bienes a efectos del IVA; ya que la sentencia reproducida continúa diciendo que "lo mismo sucede respecto a las [actividades] que consisten en ceder tales participaciones (véanse las sentencias Wellcome Trust, antes citada, apartado 33; y de 26 de junio de 2003, KapHag, C-442/01, Rec. p. I-6851, apartados 38 y 40)". Lo mismo debe aplicarse en el caso de la mera adquisición y posterior venta de valores negociables -de nuevo, entregas de bienes a efectos del IVA, realizadas por sociedades mercantiles-, ya que "la única retribución de esas operaciones la constituye un eventual beneficio en el momento de la venta de dichos valores".

La aplicación de esta doctrina a nuestro caso requiere, en primer lugar, precisar si las características de las entidades involucradas son equivalentes. Nos encontramos con que XXX S.L. es una entidad cuyo activo está constituido principalmente por unos terrenos susceptibles de desarrollo urbanístico. Inicialmente, se alega que intentó llevar a cabo dicho desarrollo mediante ciertas obras de excavación y desmonte; pero lo cierto es que por causa de la anulación del PERI. no pudo obtener las correspondientes licencias urbanísticas, según alega. Independientemente de las causas determinantes de su inactividad, lo cierto es que durante un dilatado período de tiempo, la entidad no realizó operación alguna, y finalmente decidió vender los terrenos. La Inspección ha reconocido que es posible que en los años 1991 y 1992 hubiera una actividad empresarial, pero que transcurridos diez años sin operación económica alguna ya no puede sostenerse que exista una afección de los activos a una actividad empresarial. La Sentencia del TJCE de 21 marzo de 2000 (asunto Gabalfria), que motivó un cambio de la Ley 37/1992, recogía que "el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas sólo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente la empresa, es decir, cuando se produjera el ingreso sujeto al Impuesto"; pero además añadía la posibilidad, que fue posteriormente recogida por el legislador español en la nueva redacción del artículo 111.Uno de la Ley 37/1992 que se hizo por la Ley 14/2000, de que se exigiera que el empresario o profesional debía acreditar la concurrencia de elementos objetivos que probaran su intención de iniciar una actividad económica; y añadía: "En este contexto, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo sólo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas previstas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha

pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencias Rompelman, apartado 24, e INZO apartados 23 y 24, antes citadas)". >>

Y con fundamento en esta misma doctrina comunitaria, el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de octubre del 2007 Recurso nº 4156/2002) concluía que:

«En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas circunstancias, y citando de nuevo la jurisprudencia del TJCE, (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz), se encuentran, entre otras, "la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo».

En aplicación de la doctrina expuesta, sólo cabe confirmar la no sujeción de la transmisión controvertida al Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la falta de acreditación de la realización de actividad económica en relación con la parcela R-1 por parte de la transmitente KYQ... SA desde su adquisición hasta su transmisión.

#### Sexto.

De acuerdo con lo anterior, nos encontramos ante una indebida repercusión de cuota por parte de KYQ... SA, cuota que ha sido soportada y deducida por X SL, deducción a su vez inadmitida en la regularización practicada.

La entidad solicitó la devolución de ingresos indebidos respecto de las cuotas repercutidas por KYQ... SA, desestimando la Administración dicha solicitud ante la falta de firmeza del acto por el que se determinó la no deducibilidad de las cuotas cuya devolución se solicitaba.

En su escrito de alegaciones, la entidad manifiesta la procedencia de aplicar la regularización íntegra y de la devolución de la cuota indebidamente repercutida.

El artículo 14.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo, dispone:

"Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(...)

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero.

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

(...)"

Asimismo, se ha de tener en cuenta lo previsto en el artículo 129.2 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, que establece, respecto del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuentas o cuotas soportadas:

"Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza."

En este punto, corresponde acudir a la doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central recogida en resoluciones como la de 19 de febrero de 2015, RG 2694/12, o la de 22 de junio de 2010, RG 6017/08, por las que se confirma la desestimación de una solicitud de devolución de cuotas soportadas, fundada en la falta de firmeza del acto administrativo en que se declara que las cuotas controvertidas no son deducibles por haber sido indebidamente repercutidas. Así, se indica en el fundamento de derecho sexto de la resolución de 19 de febrero de 2015:

La regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cuando se trata de solicitudes formuladas por la persona o entidad que hubiera soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, reconoce legitimidad a éstas para instar el procedimiento, aunque el ingreso en el Tesoro Público se haya efectuado por el repercutidor, y la solicitud de rectificación se refiera a la autoliquidación por éste presentada (Artículo 14 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa).

Sin embargo, en estos casos, la procedencia de la devolución queda supeditada a la concurrencia de los requisitos enumerados en el apartado 2, c) del citado artículo 14.

Este Tribunal ya se ha pronunciado en otras ocasiones acerca de la naturaleza de dichos requisitos y su carga probatoria, que se distribuye entre la Administración y el obligado tributario. Entre otras, en las resoluciones de fecha 9/6/2009 (RG 1432/2007) y 25/05/2010 (RG 6090/08), en las que, además, se indica lo siguiente: "Es decir, que si la calificación de un ingreso como indebido tiene su origen en un acto administrativo, la fecha de ingreso como dies a quo para iniciar el cómputo del plazo de prescripción para solicitar su devolución debe ser la de la firmeza de dicho acto, pues se produce en este caso una laguna que debe integrarse acudiendo a las normas civiles en su carácter de Derecho supletorio, y, en particular, a las conclusiones que, como más adelante veremos, se desprenden de la doctrina de la "actio nata", y que predica que el plazo de prescripción deberá comenzar a computarse desde el día en que la acción pudo ejercitarse".

Y ello por dos motivos fundamentales:

a) En primer lugar, porque uno de los requisitos exigidos por el citado artículo 14,2,c) del RD 520/2005, es que "el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas

soportadas", requisito éste que no puede constatarse hasta que exista un pronunciamiento firme sobre esta cuestión, pues, recordemos, las cuotas han sido deducidas por el interesado en sus autoliquidaciones.

b) En segundo lugar porque afirmar lo contrario privaría de virtualidad al principio proclamado en la resoluciones citadas, según el cual la acción para solicitar la devolución sitúa el dies a quo en el día en el que el acto administrativo en cuya virtud las cuotas se consideran no deducibles por haber sido indebidamente repercutidas, adquiere firmeza.

Lo contrario supondría exigir del contribuyente una actuación incongruente ante su convicción y defensa del derecho a deducir las cuotas controvertidas en su día ejercitado, por considerar que dichas cuotas fueron debidamente soportadas.

Es decir, la entidad reclamante ha sostenido en todo momento que las cuotas repercutidas lo fueron debidamente y, por tanto, fueron debidamente soportadas por ella, y actuó en consecuencia, es decir, no combatiendo la repercusión y consignando las cuotas como deducibles en sus autoliquidaciones. Quien discute la procedencia de la repercusión es la Inspección, y lo hace en sede del repercutido, por lo que ello deriva en un acuerdo de liquidación que tiene su causa en el carácter no deducible que la Inspección atribuye a la cuotas controvertidas. En congruencia con su posición, la entidad sí combate este acuerdo de liquidación tanto en vía económico-administrativa como en vía contencioso-administrativa.

Constituye, por tanto, un contrasentido la iniciación a su instancia de un procedimiento en el que solicita la devolución de dichas cuotas por haber sido indebidamente soportadas y deducidas, en una fecha anterior a aquélla en la que adquiera firmeza el acuerdo de liquidación en el que se deniega el derecho a deducir las cuotas por haber sido indebidamente soportadas.

El criterio expuesto en la presente resolución y en las que en ella se citan, se ha sentado en defensa de los intereses de los obligados tributarios, evitando confundir congruencia en la defensa del ejercicio del derecho a deducir las cuotas controvertidas con inactividad determinante de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de las citadas cuotas, ante la prolongación en el tiempo de la controversia acerca de la procedencia o no de la repercusión del impuesto. Este criterio ya ha sido recogido en la resolución de este TEAC de 22 de junio de 2010, RG 6017/2008.

En conclusión, la Administración actuó correctamente al desestimar la pretensión de devolución formulada por la reclamante en relación con los ingresos indebidos, al no ser firme el acuerdo de liquidación en el que se declara improcedente la deducción de las cuotas controvertidas por haber sido indebidamente repercutidas.

Lo anterior no obsta para que la entidad reclamante solicite la devolución de ingresos indebidos cuando la liquidación haya adquirido firmeza.

Por tanto, sólo cabe confirmar el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación por ser ajustado a Derecho, sin perjuicio de que la entidad solicite la devolución una vez firme la liquidación impugnada, en los términos señalados en la doctrina expuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

#### ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

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