Consecuencias fiscales de una repercusión tributaria improcedente en casos de entrega de «bienes de mera tenencia»

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La transmisión de un «bien de mera tenencia» por parte de una mercantil no está sujeta al impuesto sobre el valor añadido, pudiendo solicitarse la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas sólo cuando sea firme la liquidación que haya declarado la improcedencia de la deducción de tales cuotas.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 25 de junio del 2019 (5683/2015), resuelve una controversia que tuvo su origen en la operación efectuada por una mercantil dedicada a la promoción y arrendamiento de inmuebles, en virtud de la cual transmitió a otra entidad un terreno adquirido ocho años antes, inmueble sobre el que la Administración consideró que no se había efectuado operación alguna de carácter empresarial sujeta al impuesto sobre el valor añadido —entendiendo insuficientemente probado que la entidad hubiera realizado, como alega, los trámites necesarios para la construcción de un edificio residencial que, finalmente, no se llevó a cabo por cuestiones urbanísticas—.

En ese contexto, la Administración entendió que la entidad vendedora había transmitido el terreno en el ejercicio de una de las facultades que corresponden a cualquier propietario y no, por tanto, como parte de una actividad empresarial, quedando así la operación fuera del ámbito de sujeción del impuesto sobre el valor añadido. Dicho criterio motivó una regularización tributaria

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

basada en la inadmisión de la deducibilidad de la cuota impositiva soportada por la empresa compradora del terreno, resolución administrativa que ésta recurrió. A su vez, estando su reclamación pendiente de resolver, la entidad adquirente solicitó —para el caso de que no prosperase su recurso y se confirmase así la no sujeción de la operación al citado impuesto— la devolución del ingreso indebido en que se habría traducido, entonces, la cantidad cuya repercusión había soportado.

Pues bien, dicha solicitud fue denegada por la Administración porque, según su criterio, no procede la devolución de ingresos indebidos hasta que se resuelva la reclamación acerca de la deducibilidad de las cuotas de las que se solicita la devolución.

De acuerdo con todo lo expuesto, el Tribunal Central, en la resolución que comentamos, comienza analizando la oportunidad de la regularización que determinó la improcedencia de la repercusión tributaria, análisis que lo ha llevado a compartir el criterio de la Administración con argumentos como los siguientes:

- Aunque la ley establece la presunción de que las operaciones realizadas por las sociedades, aun cuando sean ocasionales, tienen carácter empresarial, cabe que la Administración pueda probar que determinadas operaciones llevadas a cabo por una sociedad mercantil —cuya condición de empresario a efectos del impuesto sobre el valor añadido no se discute— se efectúan al margen de su actividad empresarial y, por tanto, quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto.
- Lo anterior se entiende constatado en el caso objeto de análisis pues, una vez analizado el expediente y las pruebas aportadas por el interesado, la Administración no considera probado que el terreno transmitido hubiera sido objeto de una actividad económica a efectos del impuesto sobre el valor añadido, afirmación que no queda desvirtuada por el hecho de que parte del objeto social de la sociedad transmitente sea la promoción inmobiliaria.
- En opinión del tribunal, el hecho de que sobre el inmueble transmitido no se hubiera realizado actividad económica alguna durante un periodo dilatado de tiempo lleva a entender que el empresario ha transmitido un terreno que permanecía en su patrimonio como un «bien de mera tenencia» —expresión utilizada por el tribunal tras considerar aplicables al caso las razones que justifican la no sujeción al impuesto sobre el valor añadido de las sociedades *holding*—.

Con razones como las expuestas, el tribunal confirma que la transmisión del referido inmueble debe situarse fuera del ámbito de aplicación del impuesto y que es improcedente tanto la repercusión practicada como la deducción de las cuotas soportadas.

Sentado lo anterior, la resolución que comentamos aborda la segunda de las cuestiones planteadas, relacionada con el hecho de que la Administración hubiera considerado improcedente la solicitud de devolución de ingresos indebidos por la falta de firmeza del acto administrativo

que había denegado la deducibilidad de las cuotas cuya devolución se pretendía —acto que se recurrió estando pendiente de resolución—.

Pues bien, en este aspecto, el Tribunal Central vuelve a refrendar el criterio de la Administración recordando su doctrina vertida en resoluciones precedentes, a tenor de la cual, «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 [...] 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».

Sostener lo contrario —apunta el tribunal— implicaría exigir del contribuyente una actuación incongruente, ya que, por un lado, estaría considerando que soportó debidamente la repercusión de las cuotas tributarias —al consignarlas como deducibles en sus autoliquidaciones— y, por otro, estaría solicitando la devolución de dichas cuotas por haber sido indebidamente soportadas y deducidas.

Por tanto, el Tribunal Central estima que la Administración actuó correctamente al desestimar la pretensión de devolución formulada por la reclamante, y ello por carecer de firmeza el acuerdo de liquidación en el que se declaró improcedente la deducción de las cuotas consideradas indebidamente repercutidas. Ahora bien —matiza—, ello no obsta para que la entidad reclamante solicite la devolución de los ingresos indebidos cuando la liquidación haya adquirido firmeza.