



Roj: **STS 726/2026 - ECLI:ES:TS:2026:726**

Id Cendoj: **28079130022026100047**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/02/2026**

Nº de Recurso: **5727/2023**

Nº de Resolución: **166/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 3716/2023,**
ATS 5708/2024,
STS 726/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 166/2026

Fecha de sentencia: 17/02/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5727/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/02/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5727/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 166/2026

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

En Madrid, a 17 de febrero de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **5727/2023**, interpuesto por la procuradora doña María Concepción Villaescusa Sanz, en nombre y representación de la mercantil **CAMIÑO DE CELA, S.L.**, contra la sentencia nº 283/2023, de 15 de mayo, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15140/2022. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la impugnación de la mencionada sentencia de 15 de mayo de 2023, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo presentado por CAMIÑO DE CELA SL contra la resolución de 10.12.2021 del TEAR (Rect. Autoliquidación IVA años 2011-12-13, exped. 54/1010/2020). No hacemos declaración de las costas [...]".

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Patricia Berea Ruiz, en nombre y representación de la entidad mercantil Camiño de Cela, S.L., presentó escrito de preparación de recurso de casación el 30 de junio de 2023.

2. El escrito de preparación, tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como norma jurídica que, en principio, habrá de interpretarse el artículo 107 LIVA, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si lo exige el debate trabado, ex artículo 90.4 LJCA.

3. La Sala a *quotu*vo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de julio de 2023, que ordenó emplazar a las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Villaescusa Sanz, ha comparecido como recurrente, el 26 de julio de 2023; y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 11 de septiembre de 2023, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 16 de mayo de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si, habiéndose calificado un negocio jurídico como aquejado de simulación subjetiva -aceptada por el comprobado-, con el efecto de tener por inexistente la presencia formal de una de las partes intervinientes, el principio de neutralidad en materia de IVA se opone a la posibilidad de denegar la aplicación de la regularización de deducciones por bienes de inversión prevista en el artículo 107 LIVA una vez se han modificado las circunstancias que dieron lugar a la calificación de la operación como simulada -mediante la transmisión de participaciones sociales a un tercero- y que impidieron el reconocimiento del derecho a deducir unas cuotas de IVA soportadas [...]".

2. La procuradora Sra. Villaescusa Sanz, en representación de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 4 de julio de 2024, en el que se solicita lo siguiente, literalmente transcrito:

"[...] Suplico que admita este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la resolución judicial indicada en el encabezamiento, dicte sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la sentencia impugnada y estime el recurso 15140/2022, anulándose las Resoluciones del TEAR de Galicia y reconociendo el derecho de mi representada a la rectificación de la autoliquidación de IVA del 4T de 2017 y a la aplicación de la regularización de las deducciones por bienes de inversión prevista en los artículos 107 y siguientes de la LIVA [...]".

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.



El Abogado del Estado, presentó escrito de oposición el 27 de septiembre de 2024 donde manifiesta:

"[...] Las pretensiones de la recurrente deben ser desestimadas, por las razones expuestas en el apartado anterior. En cuanto a la fijación de jurisprudencia, creemos que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta: Habiéndose calificado un negocio jurídico como aquejado de simulación subjetiva aceptada por el comprobado-, con el efecto de tener por inexistente la presencia formal de una de las partes intervinientes, el principio de neutralidad en materia de IVA no se opone a la posibilidad de denegar la aplicación de la regularización de deducciones por bienes de inversión prevista en el artículo 107 LIVA , por cuanto dicho procedimiento no puede aplicarse SI no existía inicialmente derecho a la deducción y porque el principio de neutralidad no puede invocarse en los supuestos en que se deniega la deducción por motivos de fraude. Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario [...]"

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 10 de febrero de 2026, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si, habiéndose calificado un negocio jurídico como aquejado de simulación subjetiva -aceptada por el comprobado-, con el efecto de tener por inexistente la presencia formal de una de las partes intervinientes, el principio de neutralidad en materia de IVA se opone a la posibilidad de denegar la aplicación de la regularización de deducciones por bienes de inversión prevista en el artículo 107 LIVA una vez se han modificado las circunstancias que dieron lugar a la calificación de la operación como simulada -mediante la transmisión de participaciones sociales a un tercero- y que impidieron el reconocimiento del derecho a deducir unas cuotas de IVA soportadas.

SEGUNDO.-Reseña de los antecedentes del asunto.

Según indica el auto de admisión, un análisis del expediente y las actuaciones judiciales, respetando los hechos que reputa acreditados la sentencia impugnada, nos lleva a destacar algunas circunstancias que han de ser tenidas en cuenta:

1º) El 22 de mayo de 2013, la Agencia Tributaria (AEAT) inició un procedimiento de inspección a la entidad Camiño de Cela, S.L. -Camiño. en adelante- respecto del IVA, periodo 2011-2013, en relación con las facturas abonadas por la construcción de un edificio destinado a alquilar a "O Castro International School of Vigo", S.L. -en lo sucesivo, O Castro-. La inspección extendió acta de conformidad, que reconoció la existencia de simulación, al tratarse de sociedades vinculadas entre las que no había alteridad, por la que Camiño no podía deducirse el IVA, al no ser sujeto pasivo (una vez levantado el velo) y O Castro tampoco podía hacerlo, por dedicarse a la enseñanza. La regularización devino firme y consentida.

2º) El 19 de septiembre de 2017, Camiño transmitió a un tercero -nadie discute que lo sea-, Nuevo Ágora Centro de Estudios, S.L., 6.400 participaciones de la sociedad O Castro, esto es, el 80% del capital social de ésta.

3º) El 11 de julio de 2019, Camiño de Cela presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de IVA de 2017, en que insta la devolución de las cuotas soportadas y no deducidas, al entender que se había producido un cambio de las circunstancias que dieron lugar a la calificación del negocio jurídico celebrado en el 2011 como simulado. Al efecto, entendía que había desaparecido la vinculación entre Camiño y O Castro y que, al destinarse el edificio al arrendamiento por una entidad no vinculada, procedía la deducción de las cuotas soportadas en la construcción del inmueble, aplicando la regularización por bienes de inversión prevista del artículo 107 LIVA, pues lo contrario supondría una vulneración del principio de neutralidad.

4º) La AEAT denegó la solicitud de rectificación, frente a cuya decisión interpuso Camiño recurso de reposición, desestimado por resolución notificada el 16 de junio de 2020. Frente a dicho acuerdo, Camiño interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia, que también se desestimó, en acuerdo de 10 de diciembre de 2021.

5º) Contra esa resolución del TEAR, Camiño interpuso recurso ante la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Galicia, que fue desestimado mediante la sentencia que ahora se impugna en casación.



La sentencia rechaza el planteamiento de la actora, razonando que el devengo del IVA por la construcción del edificio se había producido en los años 2011-2012 y, en ese momento, a efectos fiscales, el auténtico titular del inmueble era O Castro, que no se podía deducir el IVA al realizar una actividad exenta (enseñanza), afirmando además que esta realidad no resultaba modificada por el cambio societario de los partícipes realizado en 2017. Señala, además, que las autoliquidaciones del IVA de los ejercicios 2011 a 2013 ya no existen, pues fueron anuladas por la inspección de tributos, que las consideró simuladas, dando lugar a actos firmes y consentidos que solo pueden ser modificados por la vía de los artículos 216 y ss. LGT.

La Sala a quorazona que si el IVA derivado de la construcción, pagado formalmente por Camiño a su proveedor, debía ser imputado a la mercantil O Castro, no es posible considerar, a pesar del cambio de miembros en la sociedad, que la primera, por esta vía especial de la regularización de bienes de inversión (art. 107 y ss. LIVA), pueda operar sobre un IVA que no le pertenece, ya que debería atribuirse a O Castro y no al receptor formal de las facturas giradas por los constructores.

La situación generada por la venta de las participaciones sociales tendría efectos fiscales desde 2017 -lo que no se niega, pero que aquí no está en litigio-, pero no autoriza a recalificar, enervando la simulación -acto firme y consentido- y entender que hay un IVA pendiente de deducción que puede regularizar "Camiño de Cela".

La sentencia de la Sala de Galicia aquí objeto de recurso declara que no se trata de un supuesto en el que inicialmente se realizara una actividad exenta (la enseñanza) para después modificarla por una actividad sujeta (el arrendamiento del inmueble), sino de otro caso muy diferente, en el que el auténtico titular del inmueble en el momento de su construcción y pago era O Castro, en tanto que Camiño era un subterfugio, una sociedad interpuesta, generada para poder deducir el IVA.

La sentencia formula el siguiente razonamiento, directamente conducido al fallo desestimatorio:

"TERCERO. Adelantamos que debemos desestimar la demanda, por entender que parte de un presupuesto erróneo, dado que el devengo del IVA por la construcción del edificio/compra del solar se produjo a lo largo de los años 2011 y 2012, y en ese momento, a efectos fiscales, el titular del inmueble (declaración de simulación) era O CASTRO SL, sin que esta realidad resulte modificada por el cambio en los partícipes realizado en el año 2017.

Las autoliquidaciones del IVA -2011/12/13- ya no existen, al haber sido anuladas por la inspección de Tributos, que las consideró fraudulentas, por simulación, en actas de conformidad 79256901 y 79257592; actas y correlativas liquidaciones que son actos firmes y consentidos (art. 156 LGT).

Estamos hablando de unas LIQUIDACIONES FIRMES que solo podrían ser modificadas por la vía de los arts. 216 y ss. de la Ley 58/2003 .

La recurrente, sin embargo, considera que la mutación en la composición de la sociedad CAMIÑO CELA SL, en el año 2017, si bien no afecta a la regularización practicada en los años 2011-12-13 -que consideraba O CASTRO como el auténtico propietario del edificio, y, por lo tanto, titular de unas cuotas del IVA no deducibles-, le autorizaría a deducir -parcialmente- el IVA recibido, por la vía de la regularización de los bienes de inversiones, ya que el cambio en los partícipes de la sociedad O CASTRO hacía a CAMIÑO CELA nueva titular del inmueble, y esta sociedad desarrollaba (alquiler del inmueble) una actividad sujeta al IVA.

Insistimos en que las liquidaciones practicadas -de los años 2011-12-13- parten de un supuesto de hecho (aceptado por la recurrente, al firmar las actas de conformidad) que no puede entenderse modificado por el cambio en la composición de la sociedad O CASTRO en el año 2017; y este supuesto de hecho no es sino que estábamos ante un IVA recibido que no podía ser atribuido a CAMIÑO CELA SL, sino al auténtico propietario del inmueble -sociedad O CASTRO- y esta sociedad no podía deducirlo por el fin de la misma (enseñanza), que se mantiene.

Si el IVA derivado de la construcción (facturas giradas por los constructores) fue imputado a la sociedad O Castro, no es posible, a pesar del cambio de miembros en la sociedad, considerar que CAMINO CELA puede, por la vía de la regularización de bienes de inversión, aplicar un IVA que no le pertenece -debía atribuirse a O CASTRO y no al receptor formal de las facturas- la situación generada, tras la venta de las participaciones sociales, tendrá efectos a partir del año 2017 y de las operaciones que se realicen tras la transmisión, mas no autorizan a recalificar -y dejar sin efecto- la simulación (acto firme y consentido) y entender que existe un IVA pendiente de deducción que puede regularizar la sociedad Camiño Cela SL -que, según su versión, sería la nueva titular del inmueble-

No estamos en un supuesto en el que inicialmente realizara una actividad exenta (actividad de enseñanza) y luego modificara por una actividad sujeta (arrendamiento), sino ante un supuesto muy diferente, en el que el auténtico titular del inmueble (en el momento de su construcción y pago) era la sociedad O CASTRO, en tanto que CAMIÑO DE CELA [sic] era un subterfugio, una sociedad interpuesta, generada para poder deducir el IVA (y, para la compensación, también se simulaba un contrato de alquiler).

Esta realidad no resulta rectificadora por la enajenación de las participaciones de la sociedad O CASTRO, es decir, no resulta sanada la simulación originaria, sino que lo único que acontece es que las sociedades O CASTRO y CAMIÑO CELA dejan de estar vinculadas, mas esto solo tendrá relevancia para los negocios jurídicos realizados después del año 2017, sin que el cambio en la composición de la sociedad O CASTRO autorice a entender que el IVA pendiente -por la construcción del colegio- (regularizable como bien de inversión) que O CASTRO no puede deducir, ahora sea imputable a CAMINO CELA.

Esta conclusión, entendemos, no afecta al principio de neutralidad del IVA, ya que no estamos impidiendo que CAMIÑO CELA deduzca el IVA correspondiente a las operaciones que realice tras el año 2017, sino que lo que consideramos es que no puede, por la vía de la regularización de los bienes de inversión, aplicar un IVA que no le pertenece (en el momento del devengo se imputó a O CASTRO).

Tampoco el hecho de que los Tribunales consideren que operaciones como las realizadas -en su origen- entre Camiño Cela/Os Castros puedan calificarse como CONFLICTO DE NORMAS y no simulación es relevante, dado que estas nuevas apreciaciones no autorizan a modificar lo que son actos firmes y consentidos o sanciones confirmadas judicialmente, y no suponen una doble sanción o imposición.

Tampoco consideramos pertinente elevar cuestión prejudicial al TJUE, ya que consideramos que la mutación de los partícipes de la sociedad O CASTRO no hace desaparecer la SIMULACIÓN declarada y aceptada por el recurrente, y esta conclusión no afecta al principio de neutralidad del IVA, lo que nos lleva a desestimar el recurso".

TERCERO.-Criterio de la Sala

1. Resulta conveniente que hagamos una inicial referencia a la regularización de deducciones por bienes de inversión (art. 107 LIVA):

"Artículo 107. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modifique esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

*Tres. Tratándose de **terrenos o edificaciones**, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.*

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes [...]"

Este régimen de regularización de las deducciones surge de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -Directiva IVA-, en los siguientes términos:

"CAPÍTULO 5

Regularización de las deducciones

Artículo 184

La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

Artículo 185

1. *La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.*



2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.

Artículo 186

Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.

Artículo 187

1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

No obstante, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez".

2. De la transcrita regularización de las deducciones por bienes de inversión en la Directiva y en la LIVA se infiere que estamos ante un mecanismo de ajuste de la deducción en su día efectuada, en virtud del cual esta deducción debe ser ajustada o adaptada, en un lapso de tiempo, que varía para los bienes muebles e inmuebles.

La finalidad de la regularización de las deducciones por bienes de inversión, que es obligatoria para el sujeto pasivo, radica en la necesidad de reflejar de manera precisa el valor real de los activos en el balance de la empresa. Esto implica que a medida que los bienes de inversión se deprecian o se valoran de forma diferente a lo previsto inicialmente, es necesario ajustar el *quantum* de las deducciones primitivas a esa realidad, que puede arrojar una mayor o menor deducción, según los casos.

Uno de los principales beneficios de la regularización de las deducciones por bienes de inversión es hacer más precisa la información financiera de la empresa. Al ajustar las deducciones a la depreciación real de los activos, se obtiene una imagen más fiel de la situación económica de la empresa, lo cual es fundamental para la toma de decisiones tanto internas como externas.

Además, la regularización de las deducciones por bienes de inversión permite una gestión más eficiente de los activos de la empresa, porque permite identificar aquellos bienes de inversión que están generando menos beneficios y tomar decisiones informadas sobre su mantenimiento, renovación o venta.

3. Según el escrito de interposición del recurso, la jurisprudencia del TJUE -algunos de cuyos ejemplos se mencionan en el auto de admisión, avalan su tesis, expuesta del siguiente modo:

"el mecanismo de regularización de los bienes de inversión"

23. los artículos 184 a 187 de la directiva de IVA se encuentran traspuestos a nuestra normativa interna en los artículos 107 y siguientes de la LIVA .

24. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 LIVA , las cuotas deducibles por la adquisición de bienes de inversión, definidos en el artículo 108 LIVA , deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en el que se haya adquirido o haya entrado en funcionamiento. si los bienes de inversión son bienes inmuebles, como es el caso, las cuotas deducibles se regularizan durante los nueve años siguientes.

25. De acuerdo con dicho precepto, la regularización sólo debe practicarse si, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos. en nuestro caso, esa diferencia es evidente que concurre pues se negó toda la deducción de las cuotas soportadas por estar destinado el inmueble a una actividad exenta que no daba derecho a la deducción mientras que en el ejercicio en el que desaparece la simulación el inmueble se destina a una actividad (arrendamiento) que da derecho a la deducción total de las cuotas soportadas.



26. El artículo 109 LIVA establece el procedimiento de regularización de la deducción, considerando el porcentaje de deducción definitivo aplicable en cada uno de los años de la regularización, el importe de la deducción que sería procedente si la repercusión del IVA se hubiese soportado en el año que se considere, y la deducción efectuada en origen.

27. Y el artículo 110 LIVA, por su parte, establece que la regularización de bienes de inversión también se aplica cuando se produce la entrega del bien de inversión antes de que finalice el periodo de regularización. en este caso, si la entrega del bien está sujeta y no exenta se entiende que el bien se ha utilizado al 100 por 100 en actividades que generaban derecho a la deducción. y si la entrega del bien está exenta o no sujeta se entenderá que el bien se ha empleado en actividades que no generan el derecho a la deducción".

A continuación, el escrito de interposición refleja la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión europea que, a su juicio, avala la tesis esgrimida sobre la regularización de bienes de inversión.

Así, afirma que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el mecanismo de regularización de bienes de inversión forma parte del régimen de deducción del IVA y tiene por finalidad aumentar la precisión de las deducciones de acuerdo con la utilización de los bienes de que se trate durante el periodo de "vida útil" del bien a efectos de IVA, fijado para los inmuebles en 10 años.

Se adujo en la demanda que el TJUE ha reconocido la aplicación del mecanismo de regularización de las deducciones por bienes de inversión cuando un bien de inversión -un inmueble- se haya afectado en un primer momento a una actividad exenta, en que estuviera excluido el derecho a deducir, y sólo en un momento posterior, durante el período de regularización, se haya utilizado para una actividad sujeta al IVA, como aquí sucede. En concreto, en la sentencia de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, el TJUE señala lo siguiente:

"24. con carácter preliminar, procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la sexta directiva, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición.

25. El período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 20 de la sexta directiva permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones. la posibilidad de que se produzcan modificaciones de esta índole es especialmente importante en el supuesto de los bienes de inversión, que se utilizan generalmente durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino. por consiguiente, la sexta directiva establece un período de regularización de cinco años, que puede ampliarse a veinte años para los bienes inmuebles, durante el cual podrán sucederse deducciones variables.

26. El sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la sexta directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. por otra parte, el artículo 20, apartado 2, de la sexta directiva, que se refiere a los bienes de inversión, sobre los que versa el asunto principal, está redactado en términos que no permiten albergar duda alguna acerca de su carácter obligatorio [...].

[...] 40. por último, y contrariamente a lo que alega el gobierno italiano, la regularización de la deducción en virtud del artículo 20 de la sexta directiva se aplica también necesariamente cuando la modificación del derecho a deducir dependa de una elección voluntaria del contribuyente, como el ejercicio del derecho de opción previsto en el artículo 13, parte c, de la sexta directiva. el ejercicio de tal derecho de opción no tiene incidencia alguna sobre el nacimiento del derecho a deducir, el cual se rige, según se acaba de recordar, por el artículo 17, apartado 1, de la sexta directiva. puesto que el arrendamiento de un inmueble queda sujeto al impuesto después de que se ejerza el derecho de opción por la tributación, se hace necesaria una regularización de las deducciones para evitar la doble imposición de los gastos soportados, y ello con independencia del hecho de que la tributación sea consecuencia de la elección voluntaria del contribuyente.

42. Procede, pues, responder a la segunda cuestión que el artículo 20 de la sexta directiva debe interpretarse en el sentido de que la regularización que prevé es también aplicable en la situación en la que un bien de inversión se destina, en primer lugar, a una actividad exenta, que no da derecho a deducción, y posteriormente, durante el período de regularización, se utiliza para los fines de una actividad sujeta al IVA".



En su opinión, la citada sentencia no analizaba un caso como el aquí debatido, evidentemente, la sentencia no analizaba un caso como el nuestro, pero no cabe ninguna duda -en su criterio- de que el TJUE establece una pauta interpretativa que busca a toda costa salvaguardar el derecho a la deducción y con ello la neutralidad del impuesto. Por lo tanto, un cambio de las circunstancias como las que concurren en nuestro caso, en la que un bien que se consideraba afecto inicialmente a una actividad exenta (enseñanza) pasa a considerarse afecto a una actividad sujeta y no exenta (arrendamiento), no permiten excluir la aplicación de la regularización de bienes de inversión. Hay que observar que lo determinante no es tanto la causa o el origen del cambio de las circunstancias, sino que se produce un cambio de la afección del bien que obliga a regularizar la deducción del IVA. Prosigue su escrito así:

"Igualmente, el TJUE en la sentencia de 25 de julio de 2018, asunto c-140/17, en virtud de la cual reitera la importancia de la regularización para garantizar la exactitud de las deducciones, no solo en el momento inicial en que se soporta el impuesto, sino también a posteriori. En particular, el TJUE fija el criterio de que el principio de neutralidad no se opone a que un organismo público disfrute del derecho a regularizar las deducciones del IVA que soportó por un bien inmueble de inversión en un caso en que, al adquirir el inmueble, por una parte, éste podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un primer momento se utilizó para actividades no gravadas y, por otra parte, el organismo no había declarado expresamente que tuviera la intención de afectar dicho inmueble a una actividad gravada, pero tampoco había excluido tal posibilidad. El TJUE señala lo siguiente:

"[...] 31. las disposiciones del artículo 187 de la directiva 2006/112 se refieren a situaciones de regularización de deducciones como la que es objeto del procedimiento principal, en las que un bien de inversión cuyo uso no da derecho a la deducción se afecta posteriormente a un uso que sí da derecho a la deducción (auto de 5 de junio de 2014, gmina miedzydroje, c-500/13, apartado 23 y jurisprudencia citada).

32. el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la directiva 2006/112, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (auto de 5 de junio de 2014, gmina międzydroje, c500/13, eu:c:2014:1750, apartado 24 y jurisprudencia citada).

55. en efecto, se impone una acepción amplia de este concepto a causa de la finalidad del régimen de deducciones y, por tanto, de regularizaciones, finalidad que consiste, como se ha recordado en los apartados 29 a 31 anteriores, en garantizar la neutralidad de la carga fiscal de todas las actividades económicas, principio del que se desprende que, por regla general, todo agente económico debe poder ejercitar de inmediato su derecho a deducción por la totalidad del impuesto soportado, pues la exactitud de las deducciones puede garantizarse, en su caso, mediante una regularización a posteriori".

Concluye su argumentación afirmando, por lo tanto, que el TJUE respalda que si un bien de inversión se ha utilizado inicialmente para el desarrollo de actividades que no dan derecho a la deducción pero, dentro del periodo de regularización, se destina a actividades que sí dan derecho a la deducción, procede aplicar la regularización de los bienes de inversión con el objetivo de garantizar la perfecta neutralidad del impuesto, igual que si el bien se destinaba a actividades que daba derecho a la deducción y luego se destina a otras que no dan derecho a la deducción. Lo importante es garantizar el derecho a la deducción de la forma más precisa posible en atención a la utilización y destino que se haga de los bienes a lo largo de los años.

4. Por su parte, el escrito de oposición al recurso de casación formulado por el Abogado del Estado se muestra contrario a la tesis de este, en estos términos:

"[...] 15. En particular, en este caso, no es cierto que la deducibilidad del IVA soportado se le negara a CAMIÑO DE CELA porque el edificio lo destinaba a la actividad de enseñanza exenta, sino que se le negaba porque dicha sociedad no había sido la destinataria real de los servicios de construcción del inmueble. Fue O CASTRO la verdadera destinataria de estos servicios y titular fiscal del inmueble, en la que la denegación de la deducción como consecuencia de su participación en el fraude y abuso se complementa con el hecho de que realizara una actividad de enseñanza exenta que no origina derecho a la deducción.

16. Lo anterior no implica la vulneración del principio de neutralidad, al denegarse el derecho de deducción. En este sentido, el TJUE se ha pronunciado en reiteradas ocasiones, por todas, en sentencia de 18 de diciembre de 2014, asuntos C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda, donde recoge que el principio de neutralidad no puede invocarse en los supuestos en que se deniega la deducción por motivos de fraude, disponiendo la referida sentencia:

En primer lugar, el Tribunal de Justicia ha deducido, en el marco de reiterada jurisprudencia sobre el derecho a la deducción del IVA previsto en la Sexta Directiva, que corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar tal derecho cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que se



invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en particular, las sentencias Kittel y Recolta Recycling, apartado 55; Bonik, c-285/11, apartado 37, y Maks Pen, apartado 26).

En segundo lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dicha consecuencia de un abuso o de un fraude también se aplica, en principio, al derecho a la exención por una entrega intracomunitaria (véanse, en este sentido, las sentencias R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 55, y Mecsek-Gabona, c-273/11, apartado 54).

En tercer lugar, como ha señalado el Abogado General en los puntos 50 a 52 de sus conclusiones, en la medida en que una denegación eventual de un derecho derivado de la Sexta Directiva refleja el principio general, mencionado en el apartado 43 de la presente sentencia, de que nadie puede beneficiarse de forma abusiva o fraudulenta de los derechos establecidos en el sistema jurídico de la Unión, tal denegación incumbe, en general, a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales, cualquiera que sea el derecho en materia de IVA afectado por el fraude, incluido por lo tanto el derecho a la devolución del IVA.

Contrariamente a lo que sostiene la Comisión, dicha conclusión no puede ser cuestionada por la circunstancia de que este último derecho tenga una naturaleza especial en la medida en que constituye un mecanismo de corrección que permite garantizar la neutralidad del IVA en determinados supuestos de entregas intracomunitarias.

Sobre este particular, procede señalar que de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia se desprende que la función central que corresponde al derecho a deducción, previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva, en el mecanismo del IVA para garantizar una perfecta neutralidad del impuesto no se opone a que se deniegue tal derecho a un sujeto pasivo en el supuesto de una participación en un fraude (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Bonik, apartados 25 a 27 y 37, y Maks Pen, apartados 24 a 26). Igualmente, la función específica que corresponde al derecho a la devolución del IVA, para garantizar la neutralidad de este impuesto, no puede oponerse a la denegación de este derecho a un sujeto pasivo en tal supuesto.

17. De todo lo anterior debemos concluir lo siguiente:

a) No podemos entender acreditada la transmisión alegada por el obligado tributario (de O CASTRO a CAMIÑO), sujeta y no exenta, sin ninguna prueba que la soporte.

b) Aun admitiendo esta transmisión sujeta y no exenta, ésta generaría en sede de CAMIÑO DE CELA unas nuevas cuotas de IVA soportado (distintas de las originarias del 2011) cuya deducción se arbitraría por los artículos 92 y ss. LIVA, y en ningún caso a través del mecanismo de la regularización de deducciones de bienes de inversión del artículo 107 de dicha Ley. Nada hay que regularizar al amparo de este precepto, pues, de aceptar esta premisa de la transmisión sujeta y no exenta, CAMIÑO DE CELA habría recién adquirido el bien de inversión en el propio ejercicio 2017. Si bien nada obsta a que se hubiera producido o se produzcan nuevos hechos que determinen la entrega del bien a CAMIÑO DE CELA, no ha sido acreditado por el obligado tributario, sin que en vía casacional puedan alterarse estos trascendentes elementos fácticos.

c) Además, no es cierta la premisa inicial de que la desaparición de la vinculación haga desaparecer la causa de simulación, y ello en tres sentidos. En primer lugar, no se ha probado que desaparezca la "vinculación", sino únicamente que se han vendido el 80% de las participaciones de O CASTRO (pueden subsistir, obviamente, otras causas de vinculación o relación entre las partes). En segundo lugar, la simulación se construye, en consonancia con reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre un conjunto indiciario amplio, del cual la vinculación es sólo uno de los indicios. En tercer lugar, en una operación de tracto único o limitado a varios ejercicios, cuando se comprueben todos ellos y se declare la simulación, los efectos de la misma se extienden necesariamente al futuro hasta que otro negocio jurídico cambie o modifique el negocio disimulado. En este caso no existe un nuevo negocio jurídico, a salvo que el contribuyente pruebe la existencia de la entrega sujeta y no exenta que pretende hacer valer".

CUARTO.-Consideraciones de la Sala para resolver el recurso de casación.

1. La Sala considera, podemos decirlo ya, que el recurso de casación debe ser desestimado y la sentencia, por ende, confirmada.

Al respecto, el mecanismo al que se pretende acoger la recurrente Camiño no parece tener en cuenta que la regularización de las deducciones de los arts. 107 y siguientes de la LIVA constituye un deber del sujeto pasivo, quien en su calidad de tal soportó el IVA al adquirir los bienes u obtención de servicios, pues se trata con tal previsión de adaptar, en más o en menos, el *quantum* de la deducción a la marcha o evolución económica de los bienes de inversión que fueron adquiridos.



2. En otras palabras, la declaración de simulación efectuada en su día y proyectada sobre las operaciones celebradas en el periodo 2011-2013, a que se refiere la regularización efectuada entonces y aceptada, como hemos visto, en un acta de conformidad, significa que no se admitió la deducción de las cuotas soportadas por Camiño al no ser ésta el sujeto pasivo del impuesto. Esta sociedad solo era el adquirente aparente o simulado de una construcción de edificio destinado a colegio, entidad interpuesta para facilitar la deducción del IVA que O Castro no podría reclamar si no hubiera habido simulación -al ser exenta la actividad que desarrollaba-.

3. En nuestro criterio, lo decisivo para dilucidar la cuestión litigiosa no es tanto la firmeza de la declaración de simulación, ni tampoco la imposibilidad de deducción -o de regularización de bienes de inversión, por razones de fraude-. Lo verdaderamente relevante es que el ajuste de la deducción sobre los bienes de inversión lo ha de hacer el sujeto pasivo (que no era Camiño), pues la simulación subjetiva (art. 16 LGT) implica que "1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes". Tratándose de una simulación objetiva, Camiño desaparece, por razón de la simulación, de la relación jurídica aparente.

Esto es, esa simulación debió suponer que el hecho imponible lo fuera la adquisición por O Castro -verdadero propietario- de una construcción destinada a una actividad exenta (la educativa).

4. La jurisprudencia del TJUE que menciona el auto de admisión e invoca la sociedad recurrente no resulta aplicable a un caso como el debatido.

a) A tal efecto, en la sentencia de 30 de marzo de 2006 [Asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*], el TJUE declara aplicable la regularización de las deducciones del IVA en caso de que un bien de inversión -inmueble- se destinase en primer lugar a una actividad exenta, sin derecho a deducción, y, posteriormente, durante el período de regularización, se utilizase para actividad sujeta al impuesto.

Sin embargo, el problema no es aquí de cambio de destino, sino de cambio, no justificado, de sujeto pasivo, encaminado al ajuste sobre el importe de la deducción de unas cuotas que ya no existen, debido a la nulidad que se declaró sobre estas.

b) Por otra parte, tampoco el auto de 5 de junio de 2014 [Asunto C-500/13, *Gmina Międzyzdroje contra Minister Finansów*], nos orienta, pues el TJUE concluye que el principio de neutralidad no se opone a disposiciones de Derecho nacional que, en casos en que la afectación de un bien de inversión inmobiliario sea modificada, habiendo estado afectado primero a un uso que no da derecho a la deducción del IVA y, luego, a un uso que sí da tal derecho, prevén un período de regularización de diez años a contar desde el comienzo de la utilización de dicho bien y excluyen, por tanto, una regularización única en el curso de un único ejercicio fiscal.

Esto es, tampoco guarda relación esa doctrina del TJUE con la cuestión aquí suscitada, pues subsiste el problema subjetivo a que se ha hecho mención.

c) Por otra parte, en la STJUE de 25 de julio de 2018 [Asunto C-140/17, *Szef Krajowej Administracji Skarbowej contra Gmina Ryjewo*], se fija el criterio de que el principio de neutralidad no se opone a que un organismo público disfrute del derecho a regularizar las deducciones del IVA que soportó por un bien inmueble de inversión en un caso en que, al adquirir el inmueble, por una parte, éste podía destinarse por su naturaleza tanto a actividades gravadas como a actividades no gravadas, pero en un primer momento se utilizó para actividades no gravadas y, por otra parte, el organismo no había declarado expresamente que tuviera la intención de afectar dicho inmueble a una actividad gravada, pero tampoco había excluido tal posibilidad.

Tampoco guarda relación dicha sentencia con el problema que ha de despejarse.

5. El mecanismo de la regularización, por lo tanto, solo puede utilizarlo el sujeto pasivo del impuesto, y Camiño no lo es, y así fue considerado, con aceptación de esta, en la declaración de simulación. O Castro sí lo era, pero no podía deducirse el IVA, atendida la naturaleza de la actividad a que se dedicaba.

Para poder acogerse, como hace la recurrente, a la doctrina del TJUE sobre el cambio de destino de la actividad, de exenta a no exenta, a los efectos de la regularización de la deducción sobre bienes de inversión, ello tendría que serlo en el ámbito subjetivo adecuado esto es, haberlo emprendido quien tuviera la condición, conforme a la ley, de sujeto pasivo, que se hubiera deducido las cuotas soportadas.

Por lo demás, no se discute que, a partir del último trimestre de 2017, Camiño, como empresa arrendadora de los inmuebles a O Castro, sí puede repercutirle el IVA correspondiente al arrendamiento, pero tal realidad no autoriza a la regularización por la vía del art. 107 LIVA para modificar los efectos de la declaración de simulación, a la que se prestó conformidad, en una especie de retroactividad no permitida.



Como sostiene el Abogado del Estado, además, de la mera transmisión de las participaciones de O Castro a un tercero -nadie discute que lo sea-, Nuevo Ágora Centro de Estudios, no se deduce *per se* que Camiño pueda regularizar la deducción de cuotas de IVA que no padeció legalmente y que fueron anuladas.

Por lo demás, la parte recurrente no ha expresado con la exigible claridad los hechos en que funda su pretendido derecho a la regularización del IVA deducido, sin que consten, por lo demás, las actuaciones propias del procedimiento originario que dio lugar a la declaración de simulación y liquidación consecuente, distinto, aunque relacionado, con el que determinó los actos aquí impugnados en el litigio de instancia.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.

Los razonamientos jurídicos precedentes conducen al establecimiento de la siguiente doctrina:

1.- El principio de neutralidad en materia de IVA no impide denegar la aplicación del régimen de regularización de deducciones por bienes de inversión prevista en el artículo 107 y siguientes de la Ley del IVA, aunque se hayan modificado posteriormente las circunstancias que dieron lugar a la calificación de la operación como simulada -cambio operado por la transmisión de participaciones sociales a un tercero- y que impidieron el reconocimiento, en su momento, del derecho a deducir unas cuotas de IVA soportadas.

2.- La regularización de deducciones por bienes de inversión prevista en el artículo 107 LIVA, que es preceptiva cuando se dan las circunstancias definidas en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido -Directiva IVA-, recogidas en la Ley interna del impuesto, ha de emprenderla quien era sujeto pasivo en el momento de la deducción originaria de las cuotas soportadas, de cuya regularización se trata, excluyéndose de tal condición quien hubiera actuado, al efecto, con simulación subjetiva, es decir, sin ser, más que de forma aparente, sujeto pasivo del Impuesto.

SEXTO.-Consecuencias de dicha declaración.

La doctrina que ha quedado fijada conduce, necesariamente, a la declaración de que no ha lugar al recurso de casación entablado por la mercantil Camiño de Cela, S.L., toda vez que la sentencia que se impugna ha interpretado correctamente las condiciones y requisitos, objetivos y subjetivos, que determinan el derecho-deber a la regularización de deducciones por bienes de inversión.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º)No ha lugar al recurso de casación deducido por **CAMIÑO DE CELA, S.L.**, contra la sentencia nº 283/2023, de 15 de mayo, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15140/2022.

3º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.