

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA****Sentencia N.º 56/2025 de 3 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 625/2021****SUMARIO:**

**IVA. Deduciones. Deduciones por bienes de inversión. Regularización. Terrenos o edificaciones.** *La puesta a la venta no equivale a la venta, ni el cese temporal de la actividad equivale al fin definitivo de la misma.* El interesado se dedujo el IVA soportado, en cuantía de 18.400 €, por dedicar el inmueble a su actividad económica, como oficinas y almacén y, por tanto, ser un bien de inversión. En 2015 cesó en su actividad (se dio de baja en el IAE), vendió un vehículo y una fotocopiadora afectas a la actividad y puso a la venta la vivienda. La vivienda no llegó a venderse efectivamente. En noviembre de 2016 la administración incoó un procedimiento de comprobación limitada por considerar que en 2015 finalizó la actividad empresarial y que, por tanto, debía regularizarse el IVA deducido, en proporción a los años que faltasen hasta hacer los diez -incluyendo el de adquisición- a los que se refiere el art. 107.3 Ley IVA, por no estar afecto a actividad empresarial durante esos años (en concreto, de 2015 a 2020, ambos inclusive, lo que supone la eliminación de 11.040 € de los 18.400 € que se había deducido en 2011). La Administración se precipitó al exigir la regularización. El interesado no llegó a vender el inmueble y resulta que en los ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 presentó declaraciones del IVA, de modo que retomó la actividad. Es cierto que la retomó después de las diligencias de la Agencia Tributaria, pero esto no es decisivo, porque aunque así sea, lo cierto y verdad es que el inmueble no se vendió y que la actividad se ha retomado, y es imposible saber si se ha retomado por razón de la inspección o porque la versión del actor, que es igualmente verosímil, es la correcta. Tampoco es tan claro que una vez puesto a la venta el inmueble hubiera cambiado, como dice el TEAR, su destino previsible al tratarse de una operación exenta que no origina derecho a deducir, pues, como bien dice el interesado, el cese de la actividad no exige la regularización inmediata, porque el empresario puede continuar su actividad, como tal actividad empresarial, centrada en la liquidación de los bienes afectos; y, además, en cuanto a que la venta sería una segunda transmisión de edificación, exenta del IVA, debe tenerse presente que cabe la renuncia a la exención en caso de venta del inmueble a un sujeto pasivo del tributo con derecho a deducción de la cuota soportada. La Administración admitió la afección del inmueble a oficina pero luego lo negó porque se había puesto a la venta y la empresa había detenido su actividad. Pero la puesta a la venta no equivale a la venta, ni el cese temporal de la actividad equivale al fin definitivo de la misma, de modo que a juicio de la Sala la Administración, a la vista de las explicaciones del actor, debería haber demorado la regularización, habiéndose demostrado posteriormente que la regularización no procedía.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA-LA MANCHA****SENTENCIA**

T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.2

ALBACETE

SENTENCIA: 00056/2025

Recurso núm. 625 de 2021

Guadalajara

SENTENCIA Nº 56

SALA DE LO CONTENCIOSO

ADMINISTRATIVO. SECCIÓN 2ª.

Iltmos. Sres.:

Presidente:

D. Jaime Lozano Ibáñez

Magistrados:

D. Miguel Ángel Pérez Yuste

Síguenos en...



D.<sup>a</sup> Gloria González Sancho

En Albacete, a tres de marzo de dos mil veinticinco.

Vistos por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, los presentes autos número 625/21 el recurso contencioso administrativo seguido a instancia de ARCO GODOY ENERGÍA, S.L., representado por la Procuradora Sra. Cuartero Rodríguez y dirigido por el Letrado D. Miguel del Arco Godoy, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CASTILLA-LA MANCHA, que ha estado representado y dirigido por el Sr. Abogado del Estado, sobre I.V.A.; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** ARCO GODOY ENERGÍA, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 30 de junio de 2021 por la cual se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas números 19-00645-2017 y 19-00733-2017, interpuestas, la primera, contra la resolución desestimatoria de recurso de reposición (número de recurso expediente/Referencia 2017GRC28310045K RGE419028852017) interpuesto contra la liquidación provisional I.V.A primer, segundo, tercer y cuarto trimestres de 2015 (nº Liquidación: A1960017306001051) y la segunda contra el acuerdo de imposición de sanción referencia: 2017RSC28310182ZG, clave de liquidación A1960017506076135.

**SEGUNDO.-** Recibido el expediente administrativo, se dio traslado al actor, quien formalizó su demanda, en la cual, tras exponer los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó solicitando se dicte sentencia estimando el recurso de conformidad con lo interesado en el suplico de la misma.

**TERCERO.-** Contestada la demanda por la Administración demandada, tras relatar a su vez los hechos y fundamentos jurídicos que entendió aplicables, solicitó una sentencia desestimatoria del recurso.

**CUARTO.-** No habiéndose abierto periodo de prueba, se reafirmaron las partes por vía de conclusiones, tras de lo cual se señaló día para votación y fallo el 7 de enero de 2025.

**QUINTO.-** Se dio traslado a las partes sobre el planteamiento de tesis del art. 33.2 LJCA, con el resultado que obra en las actuaciones.

**SEXTO.-** Por permiso oficial la Magistrada D.<sup>a</sup> Raquel Iranzo Prades no forma parte de la composición de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Hechos y alegaciones.**

ARCO GODOY ENERGÍA, S.L. adquirió en 2011 una vivienda en la calle Cantueso nº 2 de Yeves y se dedujo el IVA soportado, en cuantía de 18.400 €, por dedicar el inmueble a su actividad económica, como oficinas y almacén y, por tanto, ser un bien de inversión. En 2015 cesó en su actividad (se dio de baja en el IAE), vendió un vehículo y una fotocopiadora afectas a la actividad y puso a la venta la vivienda. La vivienda no llegó a venderse efectivamente. En noviembre de 2016 la administración incoó un procedimiento de comprobación limitada por considerar que en 2015 finalizó la actividad empresarial y que, por tanto, debía regularizarse el IVA deducido, en proporción a los años que faltasen hasta hacer los diez -incluyendo el de adquisición- a los que se refiere el artículo 107.3 LIVA, por no estar afecto a actividad empresarial durante esos años (en concreto, de 2015 a 2020, ambos inclusive, lo que supone la eliminación de 11.040 € de los 18.400 € que se había deducido en 2011). La administración acepta expresamente, en el acuerdo de liquidación, la afección efectiva durante los primeros cuatro años (véase la página 7, último párrafo), pero entiende que no se ha probado la afección efectiva durante los demás años, correspondiéndole la prueba al interesado. La administración constata que, cuando la sociedad se dio de alta en 2011 en el IAE, no se hizo constar ese lugar como domicilio de la empresa, sino la c/ Mozart de Guadalajara, sin que se hiciera constar ningún local afecto a las actividades. En febrero de 2017 el interesado volvió a darse de alta en el IAE, ciertamente, y, además, ahora sí, declaró como domicilio el de la c/ Cantueso de Yeves; pero ello fue, dice la administración, después de recibir el requerimiento de noviembre de 2016 iniciando las actuaciones, de modo que no puede ser tomado en cuenta. Además, se trata de una vivienda, no de una oficina, sita en zona residencial. Personado el funcionario en el lugar, constata que no tiene traza alguna exterior de oficina, sino de vivienda, y el portero de la finca manifiesta que la vivienda está vacía hace tiempo y que estaba a la venta. Se comprueba que la vivienda estaba anunciada en el portal

Síguenos en...



El Idealista con una descripción propia de vivienda. Aunque el interesado aporta documentos, como un contrato de trabajo o la inscripción de la empresa en la Seguridad Social, en los que se hace constar ese domicilio, existen otros documentos -declaraciones censales presentadas por el contribuyente, facturas- donde consta el de la c/ Mozart. Todos los trabajos que realizaba el contribuyente se habían suspendido, sin perspectivas de continuidad ni cambio real alguno. Las autoliquidaciones de IVA de 2016 y 2017 son negativas, solo se han declarado ingresos desde su constitución en 2013, en cuantía de 1.548,22 €, por lo que se entiende que la actividad está agotada, vendiéndose todos los bienes de inversión que posee (vehículo y fotocopiadora, y la vivienda, puesta a la venta), sin los cuales no es posible continuar la actividad. Se ha modificado en suma el destino del inmueble, lo que origina su afectación a una actividad que no otorga el derecho a deducir el IVA soportado (segunda transmisión de vivienda, exenta del IVA).

El interesado alega que no existió fin definitivo de la actividad, sino solamente una interrupción debida a la situación creada por la supresión de incentivos a las empresas de energías renovables. El hecho de poner a la venta la vivienda no supuso su desafección, dado que mientras se intentaba vender -cosa que finalmente no se consiguió- siguió afectada. Después, en 2017, la sociedad retomó su actividad tratando de buscar negocio en otro sector y, de hecho, presentó declaraciones del IVA durante los ejercicios de 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021. Pero es que, incluso si se entendiera que cesó definitivamente las actividades y estaba liquidando su activo, ello no es razón para entender que esa actividad no era parte de la actividad empresarial, como deriva de las consultas vinculantes de la DGT 2343/2009 o 9130/1987, sin que a ello afecte el hecho de que se anunciase el inmueble como «vivienda» y no como «oficina», por tener mayor posibilidad de venta en el primer caso. La regularización se podría practicar en el momento en que, en su caso, se transmitiera el inmueble y no se practicase la regularización de las cuotas del IVA deducidas en su momento, y ello, incluso, solo para el caso de que el inmueble se transmitiera sin sometimiento al IVA, pues incluso podría transmitirse con sometimiento al IVA en caso de renuncia a la exención si se transmite el inmueble a un sujeto pasivo del tributo con derecho a deducción de la cuota soportada, incluso deducción simplemente parcial a partir de 2006.

#### **SEGUNDO.- Sobre la cuestión que se planteó a las partes mediante «tesis».**

Mediante providencia de 22 de enero de 2025 la sala planteó a las partes lo siguiente:

*«La Sala, advirtiendo de que no se prejuzga el sentido del fallo, en aplicación del art. 33.2 LJCA, concede a las partes el plazo de 10 días a fin de que aleguen sobre lo siguiente: Si en el procedimiento de comprobación limitada se vulneró el art. 136.4 LGT a consecuencia de las diligencias de inspección ocular y testifical practicadas fuera de las oficinas, y, en caso de que sí, las consecuencias que pueda tener dicha vulneración respecto de la causa, esto es, si debe producir la no toma en consideración de tales pruebas o si tales pruebas ponen de manifiesto la inadecuación del procedimiento de comprobación limitada para comprobar los extremos que se quieren comprobar, por precisar de pruebas que no pueden llevarse a cabo en tal tipo de procedimiento, como la de inspección ocular o testifical».*

El Abogado del Estado señala, en primer lugar, que las diligencias fueron válidas, porque se trataba de operaciones de comprobación censal, y el artículo 136.4 LGT precisamente permite que en el procedimiento de comprobación limitada se realicen actuaciones fuera de las oficinas en esos casos.

Aunque la comprobación censal tiene su procedimiento propio ( arts. 144 a 147 del Real Decreto de Gestión e Inspección ) es claro que cabe hacer actuaciones de comprobación censal fuera de ese procedimiento, como se deduce de los artículos 145.1 párrafo segundo, 145.4.d, 146.1.a del Reglamento citado, o el propio 136.4 LGT, que se está refiriendo a una comprobación censal en el seno de un procedimiento de comprobación limitada. Sin embargo, para que pueda tomarse por actuación censal esta, realizada fuera de un procedimiento de comprobación censal declarado como tal, y a la vista de la importantísima alteración de las capacidades del órgano gestor que ello supone, parece que será preciso que la administración declare de alguna manera que se está realizando una comprobación de tal naturaleza y con esa finalidad. En nuestro caso, ni se declara antes (el objeto declarado del procedimiento de comprobación limitada consta en la página 2 del requerimiento de información) ni, después, da lugar a la «rectificación censal» a que se refiere el artículo 146.1.a del Reglamento. Se trataba de una comprobación limitada que pretendía averiguar, entre otras cosas, si un bien había dejado de ser bien de inversión por no dedicarse ya a la finalidad declarada, sin advertir de su finalidad censal ni dar después lugar a una rectificación censal; por tanto, no parece compatible con la seguridad jurídica que ahora se pretenda que se trataba de actuaciones censales.

Síguenos en...



No obstante lo anterior, creemos que esto no debe dar lugar a la nulidad del procedimiento, sino, simplemente, a la no toma en consideración de la diligencia realizada fuera de la sede. En otras ocasiones (como en el caso de la comprobación del valor de las transmisiones de participaciones sociales) sí se ha declarado la nulidad, pero ello era porque se estaba aplicando el procedimiento de comprobación limitada a un supuesto en el que, por definición, era precisa la aportación de la contabilidad para rebatir la presunción de legal de valor aplicada por la administración, cuando tal contabilidad no era examinable en ese tipo de procedimiento, al menos hasta la última modificación legal. En el presente caso, el objeto de la comprobación no exige ineludiblemente y por definición, ni por parte de la administración, ni por parte del interesado, la realización de diligencias prohibidas, de modo que es suficiente con no tener en cuenta las realizadas con exceso, sin que proceda anular todo el procedimiento.

En cualquier caso, creemos que la cuestión que planteó la sala tiene finalmente, una vez todo considerado en conjunto, una relevancia menor de la que podría suponerse. Esto es así, por un lado, porque la administración admite expresamente que el bien, aun siendo una vivienda, era un bien de inversión dedicado a oficinas durante los cuatro primeros años de su adquisición; así se deduce del hecho de que la regularización solo se aplica a partir de 2015, así como de declaraciones expresas en el acuerdo de liquidación: *«se ha procedido a la venta de bienes de inversión, como un turismo y la fotocopiadora y como se ha señalado...se está intentando vender la vivienda de Yebes. Estos son prácticamente todos los bienes de inversión que posee...aun considerando que el contribuyente pudo tener afecta la vivienda...hasta el cese en la actividad...Además, en este caso concreto, se ha admitido la deducción de las cuotas soportadas de IVA por la adquisición de la vivienda controvertida durante los cuatro años en que el contribuyente afecta la misma a las actividades empresariales...debiendo regularizarse tal deducción en 2015, cuando el contribuyente cesa en dichas actividades...»*; y en el mismo sentido el TEAR, que expresamente habla de que en 2015 se produjo la *«desafectación del inmueble de la actividad por la que se practicó la deducción en 2011, lo que supone la modificación del destino del inmueble...toda vez que a partir de 2015 su destino previsible tal como resulta de su puesta a la venta, no es la realización de operaciones con derecho a deducción al tratarse de una operación exenta que no origina derecho a deducir»*. Y, por otro, porque el interesado reconoce, por su parte, que en la fecha en que se hizo la visita al bien, marzo de 2017, la actividad llevaba cesada desde 2015, y solo se fue retomando después de las actuaciones tributarias, de modo que el hecho de que no hubiera actividad visible no termina de ser tan relevante como en principio pudiera parecer para resolver la cuestión planteada.

### **TERCERO.- Sobre la cuestión de fondo planteada.**

Debemos comenzar el análisis recordando que, como acabamos de explicar, la administración no declaró que la vivienda no se hubiera destinado a oficinas, sino que lo que declaró fue que dejó de destinarse a partir de 2015. Es importante destacar esto, porque parece que se estuviera ahora defendiendo que nunca estuvo afecta; pero ese no es el punto de partida que debemos tomar, porque no es el que tomó la administración al liquidar, sino que admitió expresamente que el inmueble era un bien de inversión, dedicado a las actividades empresariales y cuyo IVA soportado se dedujo correctamente durante los cuatro primeros años. Nos remitimos a las citas del acuerdo de liquidación y de la resolución del TEAR que constan en el fundamento anterior. Siendo así las cosas, parece claro que la administración se precipitó al exigir la regularización. El interesado no llegó a vender el inmueble y resulta que en los ejercicios 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021 presentó declaraciones del IVA, de modo que retomó la actividad. Es cierto que la retomó después de las diligencias de la Agencia Tributaria, pero esto no es decisivo, porque aunque así sea, lo cierto y verdad es que el inmueble no se vendió y que la actividad se ha retomado, y es imposible saber si se ha retomado por razón de la inspección o porque la versión del actor, que es igualmente verosímil, es la correcta.

Por otro lado, tampoco es tan claro que una vez puesto a la venta el inmueble hubiera cambiado, como dice el TEAR, su destino previsible al tratarse de una operación exenta que no origina derecho a deducir, pues, como bien dice el interesado, el cese de la actividad no exige la regularización inmediata, porque el empresario puede continuar su actividad, como tal actividad empresarial, centrada en la liquidación de los bienes afectos; y, además, en cuanto a que la venta sería una segunda transmisión de edificación, exenta del IVA, debe tenerse presente que cabe la renuncia a la exención en caso de venta del inmueble a un sujeto pasivo del tributo con derecho a deducción de la cuota soportada.

Así las cosas, lo que tenemos es que la administración admitió la afectación del inmueble a oficina pero luego lo negó porque se había puesto a la venta y la empresa había detenido su actividad.

Síguenos en...



Pero la puesta a la venta no equivale a la venta, ni el cese temporal de la actividad equivale al fin definitivo de la misma, de modo que a juicio de la sala la administración, a la vista de las explicaciones del actor, debería haber demorado la regularización, habiéndose demostrado posteriormente que la regularización no procedía.

El recurso contencioso-administrativo, por tanto, debe ser estimado.

#### **CUARTO.- Costas.**

En cuanto a las costas, procede hacer imposición de las mismas a la parte demandada, si bien con la limitación de 2.000 € en cuanto a honorarios de Letrado.

Vistos los preceptos citados y demás de pertinente aplicación,

#### **FALLAMOS**

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo planteado
2. Anulamos la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla-La Mancha de fecha 30 de junio de 2021 por la cual se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas números 19-00645-2017 y 19-00733-2017
3. Anulamos la resolución desestimatoria de recurso de reposición (número de recurso expediente/Referencia 2017GRC28310045K RGE419028852017), así como la liquidación provisional por I.V.A primer, segundo, tercer y cuarto trimestres de 2015 (nº Liquidación: A1960017306001051) y el acuerdo de imposición de sanción referencia: 2017RSC28310182ZG, clave de liquidación A1960017506076135, con devolución de cantidades e intereses.
4. Imponemos las costas a la parte demandada, pero con la limitación, en cuanto a honorarios de Letrado, de 2.000 €.

Notifíquese, con indicación de que contra la presente sentencia cabe recurso de casación para ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo, que habrá de prepararse por medio de escrito presentado ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, debiendo hacerse mención en el escrito de preparación al cumplimiento de los requisitos señalados en el art. 89.2 de la LJCA .

Así, por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jaime Lozano Ibáñez, estando celebrando audiencia en el día de su fecha la Sala de lo Contencioso Administrativo que la firma, y de lo que como Letrado de la Administración de Justicia, certifico en Albacete, a tres de marzo de dos mil veinticinco.

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