

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 976/2025 de 15 Jul. 2025, Rec. 5342/2023

Ponente: González de Lara Mingo, Sandra María.

Nº de Sentencia: 976/2025

Nº de Recurso: 5342/2023

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2025:3487

Deducción en el IVA por suministros de vivienda compartida con el despacho profesional: la distinta apreciación de los hechos por los órganos judiciales debe ser motivada

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA. Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente. Sigue reiterada doctrina del Tribunal Constitucional. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducción del IVA soportado. Cambio injustificado de apreciación de hechos en sentencias sucesivas. Procede la deducción de un 50% de las cuotas del IVA soportadas en los suministros de inmuebles usados parcialmente para la actividad económica de la reclamante.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto contra sentencia del TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, que casa y anula para en su lugar, estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo TEAR relativo a la liquidación provisional girada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la AEAT por el IVA de los cuatro trimestres del ejercicio 2015, y contra los acuerdos de imposición de sanción, anulando dichas liquidaciones a efectos de que se permita la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros de agua, la luz o el gas, debiendo la administración proceder a la nueva cuantificación de las sanciones para adecuar su importe a la nueva base determinada en los acuerdos de liquidación.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 976/2025

Fecha de sentencia: 15/07/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5342/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/07/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 5342/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 976/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 15 de julio de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 5342/2023, interpuesto por la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P., representada por el procurador don Daniel Escudero Herrera, y asistida de la letrada doña M.^a Carolina Ruiz Aguayo, contra la sentencia dictada el 7 de octubre de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 391/2020.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 7 de octubre de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 391/2020.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso formulado por la compañía "Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P." contra la resolución que se dice en el antecedente primero de esta sentencia, haciendo expresa imposición de las costas a la demandante en los términos que se dicen en el fundamento quinto».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.El procurador don Daniel Escudero Herrera, en representación de la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. mediante escrito de 17 de enero de 2023 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 7 de octubre de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como infringidos los artículos 9 y 24 de la Constitución Española; 317, 319, 324 y 326 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil; 444 del Código Civil, en relación con los artículos 1740 y ss. del propio CC y los artículos 92.Uno.1 y 94 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 10 de mayo de 2023, habiendo comparecido la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P., representada por el procurador don Daniel Escudero Herrera, y asistida de la letrada doña M.^a Carolina Ruiz Aguayo, - como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

TERCERO.- Admisión al recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de mayo de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] 2.1 Determinar el alcance, y en su caso, la naturaleza vinculante o no, que pudiera tener una afirmación fáctica establecida en una sentencia firme precedente, en relación con otra sentencia ulterior dictada por la misma Sala y Sección, con idéntica composición y pronunciada ocho meses después de la primera, con la que existe absoluta conexidad al concurrir entre ambas sentencias la identidad tanto subjetiva, como objetiva.

2.2 En particular, si la afirmación de la primera de las resoluciones judiciales, que advera la existencia de actividad profesional en el inmueble referenciado puede ser negada, en la segunda sentencia, sin explicar las razones determinantes del cambio en los hechos, en su apreciación o en el criterio del tribunal sentenciador, originando con ello, eventualmente, una valoración arbitraria de la prueba, en tanto que ningún hecho puede ser y no ser al mismo tiempo, con sacrificio del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

El procurador don Daniel Escudero Herrera, en representación de la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P., interpuso recurso de casación mediante escrito de 1 de julio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo, a continuación, expone que la sentencia dictada el 10 de

febrero de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, estimó en parte el recurso nº 364/2019, interpuesto contra la liquidación practicada en concepto de IVA del 2014, reconociendo la deducibilidad respecto de los gastos de suministros (luz, gas y agua) correspondientes al despacho profesional donde desarrollaba la sociedad su actividad, sito en la calle Espliego nº. 12, de Córdoba, planta baja al entender probado la afectación de la planta baja de la vivienda a la actividad de asesoramiento jurídico que lleva a cabo la citada mercantil.

Señala que, frene a dicha sentencia se aquietó la AEAT, y la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. la recurrió ante el Tribunal Supremo dando lugar al rec. de casación núm. 6166/2022 en el que solo se discutía el pronunciamiento relativo al porcentaje de deducción admitido respecto a los suministros de electricidad, gas y agua, dicho recurso fue inadmitido por providencia de 22 de marzo de 2023, adquiriendo firmeza dicha sentencia.

Destaca que pese a no ser firme esa sentencia en la fecha en que se dictó la sentencia que es objeto de este recurso y, por ende, no desplegar efectos de cosa juzgada positiva, resulta incontrovertido que los hechos y pronunciamientos jurídicos sobre la ubicación del despacho y deducción de los suministros -en el porcentaje que finalmente se determinará en el recurso de casación-, sí eran firmes y permanecían invariables, desplegando efectos asimilados a cosa juzgada y constituyendo antecedente lógico de la recurrida.

Afirma que, pese a no existir variación en el ejercicio 2015 respecto al 2014 en lo que se refiere a la ubicación del despacho profesional y su actividad, y habiéndose aportado en los autos de instancia las mismas pruebas documentales que cuando se resolvió respecto del 2014, la sentencia recurrida ignora la realidad fáctica y jurídica configurada por la propia Sala ocho meses antes y se pronuncia en sentido contrario, negando la ubicación de referido despacho y su actividad sobre la base de alegaciones inconsistentes y sin fundamento.

Pone de manifiesto que además la Sala sentenciadora era concedora de su anterior resolución de 10 de febrero de 2022, a la que se hizo alusión repetidamente en las conclusiones presentadas por la entidad recurrente -pág. 5 párrafo.5º y pág. 6 párrafo 2ª.

Considera que la sentencia recurrida vulnera el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y la interpretación de éste mantenida, entre otras muchas, en las SSTC 77/1983, de 3/10, FJ4 y 24/1984, de 23/2, FJ3 que establecen que cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y calificación de unos mismos hechos, no puede admitirse en su apreciación que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, porque es claro que los mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Cita en apoyo de su pretensión las SSTC 151/2001 de 2 de julio de 2001, 192/2009 de 28 de septiembre de 2009 y 16/2008 de 31 de enero de 2008.

Añade que el propio TEAC, en resolución 6654/2022 de 19/7/2023 dictada tras la presentación del escrito de preparación de este recurso, ha resuelto conforme a lo previsto en citada Directiva 2006/112 que cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que se utilicen tanto en actividades empresariales como en uso privado.

Destaca que reiterada jurisprudencia del TJUE considera admisible el derecho a la deducción íntegra cuando no existiendo vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta, es decir, tengan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del

sujeto pasivo. Entre otras, STJUE C-29/08 Skatterverket ap. 58; Midland Bank C-98/98, ap. 23 y 31; Kretztechnik, C-465/03, ap.35; CIBO C-16/00, apartado 31.

Argumenta que por tal motivo la recurrente ha asumido también los gastos de electricidad, agua y gas que exceden del consumo propio del despacho, con fundamento en dichas sentencias y conforme a lo pactado en el contrato de precario (cláusula 3ª). Su coste ha formado parte de sus gastos generales en 2015 y lo ha repercutido en su facturación. Coste muy inferior al que le supondría arrendar un inmueble de similares características y zona.

Añade, también, que mientras que en el ejercicio 2014 se admitió íntegramente por la AEAT el IVA íntegro del servicio de línea fija telefónica (TELEFÓNICA) que propicia acceso a internet, así como de los móviles (VODAFONE) afectos a la actividad del despacho y el servicio de alarma (MECANOEX) -de ahí que el TSJA en la sentencia de 10 de febrero de 2022 sólo se pronunciara sobre el inherente a la electricidad, gas y agua-; en 2015, en contra de sus propios actos, los inadmite. Decisión que la recurrida ratifica obviando tales actos propios.

Alega que resulta abusivo, además de contrario al principio de neutralidad fiscal, que se admita íntegramente la facturación a efectos impositivos (78.672,60 €) y no se permita deducir cantidad alguna por ningún gasto necesario para el ejercicio de la actividad, salvo los dos citados vinculados con el coche e internet (incompleto). Conforme a lo expuesto, es procedente admitir la deducción de la totalidad del IVA de los servicios de telefonía fija, móvil y alarma afectos íntegramente al despacho. Y respecto al de los suministros de luz, agua y gas, es procedente la del 50% de citado IVA admitido por la sentencia firme de 10 de febrero de 2022, atendiendo a la superficie ocupada por el despacho y su horario de trabajo (que en 2015 permanecen invariables respecto a 2014 según se indica en las págs. 4, 20 y 21 de la demanda y acredita con los documentos allí citados).

Cuestiona la inadmisión de la deducibilidad de las facturas las emitidas por Zara Home, WWWE-Services Iberia, El Copete de la Madera, S.L., Leroy Merlin y Técnicas de Autocontrol. La sentencia inadmite su deducibilidad sobre la premisa de negar la existencia del despacho, considerando que se trata de gastos propios de una vivienda. Expone que siendo una realidad incuestionable la existencia del despacho profesional, las facturas mencionadas -como evidencia su literalidad y se explicita en las págs. 26-28 de la demanda y 11-14 de las conclusiones- corresponden a adquisición de mobiliario y enseres adscritos al uso de este despacho en 2015 aportándose pruebas al efecto, así como al mantenimiento de sus instalaciones en estado acorde con la actividad que desarrolla y, por tanto, con los ingresos que percibe y están contabilizadas en el oportuno libro obrante en autos.

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 23 de julio de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, comienza realizando una exposición de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo sobre la vinculación por la previa declaración de hechos probados en una sentencia firme.

Sostiene que, sin embargo, es importante poner de manifiesto una diferencia cualitativa, pues, una cosa es la vinculación a los hechos y otra sustancialmente distinta es que el segundo Tribunal también esté vinculado por la apreciación de la prueba que hizo el primero.

Afirma que son numerosas las sentencias del intérprete supremo de la Constitución (por todas, SSTC 158/1985, de 26 de noviembre, 16/2008, de 31 de enero y 21/2011 de 14 de marzo) en las que se sostiene la doctrina de que el Juez de lo Contencioso-Administrativo (en la primera de ellas) y el de lo Social (en las otras dos) no podía, so pena de vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución, separarse de lo previamente declarado probado por otro órgano

jurisdiccional que había conocido de los mismos hechos. Pero seguidamente añade que dicha separación sí cabe cuando se motivan debidamente las razones que explican su distinta apreciación o valoración de los hechos.

El abogado del Estado entiende que, aunque ambas sentencias proceden de la misma Sala y Sección, con la misma composición y con sólo ocho meses de diferencia- que la sentencia impugnada en casación recoge una extensa motivación de las razones por las que, según entiende, no está vinculada por la apreciación de la prueba practicada en la primera de las sentencias.

Tras reproducir fragmentos de la primera de las sentencias expone que en lo que podría llamarse declaración de hechos probados en la sentencia no se formula una afirmación tajante de que considere que está probado que es el despacho profesional; y que, contrariamente a lo que sostiene la recurrente, concede tanta importancia al contrato de precario ("no sólo principalmente por el contrato de precario") como a lo que considera que "la Administración no presenta alternativa"; y, tercero y fundamental, que no constituye propiamente una declaración de hechos probados, sino una valoración de la prueba de la que concluye dicha calificación de despacho, apreciación que, por lo demás, vuelve a reproducir al determinar la superficie destinada a despacho profesional.

Subraya que si examinamos la fundamentación de la segunda sentencia podemos extraer las siguientes conclusiones: primera y básica, que no niega los hechos declarados probados en la primera sentencia sino, antes bien, al contrario, parte de esos mismos hechos; segunda y también esencial, que lo que atribuye a esos mismos hechos probados es una distinta valoración de la prueba, pese a no rechazar ninguno de los hechos declarados probados en la primera de las sentencias; y tercero, que el fundamento jurídico segundo constituye, todo él, una motivación de dicho apartamiento.

En el sentir del abogado del Estado lo que efectivamente existe es una divergencia entre ambas sentencias sobre la valoración/apreciación de la prueba, ya que, partiendo de la misma identificación y descripción de la vivienda unifamiliar, mientras que la primera sentencia la considera susceptible de uso compartido, la sentencia impugnada en casación afirma que "no estamos ante alguno de los supuestos de uso compartido privado y empresarial", razonando dicha aseveración, y, mientras que la primera sentencia extrae su conclusión de la conjunción del contrato de precario con lo que califica de ausencia de prueba por parte de la Administración, la segunda sentencia se funda en que la carga de la prueba de que constituye despacho profesional corresponde a la recurrente y concluye que no lo ha probado, examinando, además del contrato de precario, las fotos e, incluso, la comunicación colegial.

Añade que la sentencia no niega validez al contrato de precario, sino que, en su valoración de la prueba, considera no sólo dicho contrato, sino también el resto de los hechos probados a los que alude en el fundamento jurídico segundo, lo que le lleva a la conclusión de que no queda acreditado que sea el despacho profesional.

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 4 de septiembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 23 de mayo de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 1 de junio de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora 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 el alcance, y en su caso, la naturaleza vinculante o no, que pudiera tener una afirmación fáctica establecida en una sentencia firme precedente, en relación con otra sentencia ulterior dictada por la misma Sala y Sección, con idéntica composición y pronunciada ocho meses después de la primera, con la que existe absoluta conexidad al concurrir entre ambas sentencias la identidad tanto subjetiva, como objetiva.

En particular, si la afirmación de la primera de las resoluciones judiciales, que advera la existencia de actividad profesional en el inmueble referenciado puede ser negada, en la segunda sentencia, sin explicar las razones determinantes del cambio en los hechos, en su apreciación o en el criterio del tribunal sentenciador, originando con ello, eventualmente, una valoración arbitraria de la prueba, en tanto que ningún hecho puede ser y no ser al mismo tiempo, con sacrificio del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Liquidación del IVA del ejercicio 2014 (periodos 1T a 4T).

El 10 de febrero de 2022 la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dictó sentencia por la que estimó en parte el recurso núm. 364/2019 interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 23 de noviembre de 2018 por el que, a su vez, se había desestimado la reclamación nº 14-02076-2018 formulada contra liquidación provisional practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria de Córdoba de la A.E.A.T. en relación con el IVA, ejercicio 2014, periodos 1T a 4T.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre la deducibilidad respecto de los gastos de suministros (luz, gas y agua) correspondientes al despacho profesional donde desarrolla la sociedad su actividad, sito en la calle Espliego nº 12 de Córdoba planta baja se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«[...] Partiendo de que sí es cierto que cabe la deducción pretendida cuando existe una afectación parcial de un inmueble, con elementos divisibles y autónomos, al desarrollo de una actividad económica objeto de tributación, la cuestión se centra en probar, en carga que correspondería a la demandante, dicha afectación y, por otro lado, en determinar en qué elementos del inmueble único se desarrolla la actividad profesional o empresarial y que porcentaje supone, en este caso, respecto de la totalidad de los gastos por suministros de agua, luz y gas. Resulta difícilmente asumible sostener, como se indica en la liquidación, que la sociedad actora no ha probado la **afectación de la planta baja de la vivienda a la actividad de asesoramiento jurídico que lleva a cabo**. Por el contrario, no sólo ni principalmente por **el contrato de precarioral prueba** habría de considerarse acreditada, **sino porque la Administración no presenta alternativa alguna a la misma**. Si se admite que la sociedad obtuvo unos rendimientos superiores a 85.000 € en el ejercicio comprobado y que por las características de la actividad se precisa de unas dependencias donde atender a clientes y elaborar los documentos precisos para esa labor de asesoramiento, ante la ausencia de alternativas, nada imposibilita considera que parte del inmueble que constituye el domicilio familiar se destina a despacho jurídico y así figura en la escritura de constitución de la entidad. Resta entonces determinar, dado el uso simultáneo del inmueble como vivienda familiar y como centro de la actividad económica de la sociedad, determinar en qué porcentaje los gastos por suministros se imputan a uno y otro concepto [...] De aquí que, reconociendo la dificultad de determinar ese porcentaje y en aras a fijar uno que ponga fin a la controversia, atendiendo al hecho de que la planta baja se corresponde aproximadamente con la mitad de la superficie habitable habitualmente del inmueble, el porcentaje susceptible de deducción lo fijamos en un 50% del total del IVA soportado en el suministro de agua,

luz y gas».

Contra dicha sentencia la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P., interpuso el recurso de casación núm. 6166/2022 en el que sólo se discutía el pronunciamiento relativo al porcentaje de deducción admitido respecto a los suministros de electricidad, gas y agua.

Dicho recurso fue inadmitido por providencia de 22 de marzo de 2023.

2. Liquidación del IVA del ejercicio 2015 (periodos 1T a 4T).

El 7 de octubre de 2022 la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dictó sentencia por la que desestimó el recurso núm. 391/2020 interpuesto contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 14 de junio de 2020, recaído en las reclamaciones acumuladas núm. 14-2112-2019, y contra el acuerdo de 3 de septiembre de 2020, recaído en reclamaciones acumuladas 14-00123-2020, 14-00339-2020, 14-00340-2020 y 14-00341-2020, interpuestas contra la liquidación provisional girada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. por el IVA de los cuatro trimestres del ejercicio 2015, así como contra los acuerdos de imposición de sanción.

La *ratio decidende* de la sentencia sobre la deducibilidad respecto de los gastos de suministros (luz, gas y agua) correspondientes al despacho profesional donde desarrolla la sociedad su actividad, sito en la calle Espliego nº 12 de Córdoba planta baja se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«[...] Aquí nos encontramos ante una sociedad que según se dice ocupa parte de la vivienda para el desarrollo de su actividad, por cesión de los propietarios. Ahora bien se trata de una operación entre partes vinculadas, por lo que conforme al artículo 79 de la Ley del Impuesto hay que entenderla por precio y por valor de mercado, cuyo IVA soportado, en su caso, será deducible. Y, desde luego, **en modo alguno pueden los pactos entre las partes hacer que gastos de la vivienda sean gastos utilizados en la realización de operaciones sujetas y no exentas.** Podría decirse que, en todo caso, al menos en proporción a la utilización para operaciones sujetas, puede deducirse el IVA soportado por los suministros. Pero eso tendría sentido en caso de vivienda en parte utilizada para el desarrollo de la profesión del titular; pero no cuando es un tercero el que ocupa parte, del edificio y debe tener sus propios suministros. En todo caso, **el modo en que se articula la prueba hace imposible saber que concretos gastos están afectos a la realización de operaciones sujetas y no exentas y cuales son propios y exclusivos de la vivienda. Y, desde luego, no cabe decir que el cónyuge apenas está en la casa,** ya que esto supondría tanto como decir que, cuando sale de casa, se cierran todos los suministros. Y, desde luego, lo único que muestran las fotos es un despacho y el salón comedor de una casa, con una carpeta en la mesa del comedor, **lo que mal ha de poder acreditar la utilización casi exclusiva de la planta baja para la actividad profesional.** Lo que no queda desvirtuado por el hecho de que la colegiada haya comunicado la vivienda como despacho profesional, ya que ello nada nos dice sobre la efectiva ocupación. Y es llano que un despacho profesional de abogado tiene que dejar huellas más allá de las presentadas por la actora, cuya falta pone de manifiesto aún más la debilidad de la presentada, por lo que tenemos que coincidir con la resolución recurrida en este punto».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Sobre la doctrina constitucional relativa a «unos mismos hechos».

La doctrina constitucional que consagró que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado arrancó con la STC núm. 2/1981, de 30 de enero, a la que han seguido otras muchas (SSTC núm. 77/1983, de 3 de octubre, 24/1984, de 23 de febrero, 158/1985, de 26 de noviembre, o 70/1989, de 20 de abril), aseverando en todas ellas dicho Tribunal Constitucional que

en la realidad jurídica, esto es, en la realidad histórica, relevante para el Derecho, no puede admitirse que algo es y no es, que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron. Es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado, pues a ello se oponen los más elementales principios de la lógica jurídica y extrajurídica.

Esto, vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el artículo 9.3 de la CE. Pero, en cuanto dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justificables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el artículo 24.1 de la CE, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios.

El órgano judicial que haya de resolver en segundo lugar podrá razonadamente desechar la identidad de situaciones cuando la contradicción sea solo aparente, o existan razones que justifiquen una diversa apreciación de los hechos. No se trata, pues, de que la segunda sentencia haya de aceptar siempre de forma mecánica lo declarado por la previa sentencia dictada por el mismo órgano judicial o por otro distinto, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada, de acuerdo por otra parte con la reiteradísima doctrina del Tribunal Constitucional (*vid.* STC 158/1985), según la cual el derecho a la tutela judicial efectiva comprende, entre otros, el de obtener una resolución fundada en Derecho. Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio.

En el caso examinado dos sentencias de la misma Sala y Sección dictadas con una diferencia de ocho meses sostuvieron ante idénticas pruebas la afectación parcial y la no afectación parcial del inmueble que constituye la vivienda habitual de la administradora de la sociedad y su esposo al desarrollo de la actividad ejercida en sede de la entidad mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. La segunda sentencia que rechazó la afectación parcial no motivo el cambio de valoración de la prueba, por lo que la sentencia recurrida debe ser casada, y aceptar los hechos probados de la primera de las sentencias.

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece.

De conformidad con lo establecido el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión y declarar que:

Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los Tribunales de Justicia.

Cuando resulta que, en principio, la resolución que un órgano judicial va a dictar puede ser contradictoria con la ya dictada por el mismo órgano judicial o por otro órgano judicial distinto, el que pronuncia la segunda sentencia debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio, o por qué valora la prueba de una forma diferente.

QUINTO.- Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

En virtud de todo lo razonado procede casar y anular la sentencia recurrida, y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LJCA debemos resolver las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso conforme a la jurisprudencia establecida y a las restantes normas que fueran aplicables.

Sobre la posibilidad de deducción de cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros, como el agua, la luz o el gas, a un inmueble afecto parcialmente a la actividad económica se ha pronunciado recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central, el TEAC dictó resolución de 19 de julio de 2023 en el recurso extraordinario de alzada para unificación de

criterio núm. 6654/2022 en el que ha establecido que conforme a lo dispuesto en los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. Si bien en nuestro caso el inmueble utilizado por la sociedad formaba parte del patrimonio del matrimonio no se aprecian razones para no aplicar dicho criterio fijando en un 50% del total del IVA soportado por gastos de suministros (agua, luz, gas).

Por último, el recurrente en casación cuestiona la inadmisión de la deducibilidad de las facturas de los servicios de telefonía fija, móvil y alarma, así como las facturas emitidas por Zara Home, WWWE-Services Iberia, El Copete de la Madera, S.L., Leroy Merlín y Técnicas de Autocontrol, indicando que la sentencia inadmite su deducibilidad sobre la premisa de negar la existencia del despacho, considerando que se trata de gastos propios de una vivienda. La sentencia después de una valoración la prueba considera que no está probado que sean gastos de la mercantil sino de la familia por lo que no procede entrar en casación en una nueva valoración de la prueba.

La anulación parcial de la liquidación para que la administración dicte una nueva liquidación ajustándose a lo resuelto en esta sentencia determina que la administración deberá también proceder a la nueva cuantificación de las sanciones para adecuar su importe a las nuevas bases determinadas en los acuerdos de liquidación [vid. sentencia de 25 de octubre de 2023 (rec. de casación 1712/2022)].

SEXTO.- 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, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA, habida cuenta de las dificultades jurídicas que la cuestión jurídica suscitaba como evidencia la admisión del recurso de casación.

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 cuarto de esta sentencia.
- 2º)** Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. contra la sentencia dictada el 7 de octubre de 2022 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 391/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º)** Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 391/2020 interpuesto por la mercantil Ruiz Aguayo Abogados, S.L.P. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 14 de junio de 2020, recaído en las reclamaciones acumuladas 14-2112-2019, y contra el acuerdo de 3 de septiembre de 2020, recaído en las reclamaciones acumuladas 14-00123-2020, 14-00339-2020, 14-00340-2020 y 14-00341-2020, interpuestas contra la liquidación provisional girada por la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. por el IVA de los cuatro trimestres del ejercicio 2015, y contra los acuerdos de imposición de sanción, anulando dichas liquidaciones a efectos de que se permita la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas por un sujeto pasivo del impuesto por los suministros de agua, la luz o el gas, debiendo la

administración proceder a la nueva cuantificación de las sanciones para adecuar su importe a la nueva base determinada en los acuerdos de liquidación.

4º) 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.