

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086679

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 4308/2019

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata general. *Cuotas soportadas por Universidades en sectores diferenciados de su actividad.* La cuestión discutida es la minoración de la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación. La entidad manifiesta que tiene derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica, conforme al criterio avalado por numerosas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional. Añade que la aplicación de la doctrina del Tribunal Central debe suponer la deducción total de las cuotas soportadas en gastos afectos a los proyectos de investigación básica que tengan proyección empresarial y ánimo de obtener una contraprestación en el futuro, que es precisamente el caso de los proyectos de investigación básica de la Universidad, en los cuales indudablemente concurre el ánimo de explotación empresarial.

En ese sentido, la entidad aportó una relación pormenorizada de las facturas de adquisición de bienes y servicios utilizados en exclusiva en la investigación generadora de ingresos y los contratos suscritos con empresas y entidades relativos a esta actividad. Sin embargo, existe una actividad investigadora respecto de la que no se ha proporcionado a la Inspección prueba de su carácter empresarial, necesario para considerarla generadora del derecho a deducir.

En este caso, corresponde a la interesada probar su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no solo porque se trata de acreditar los hechos que le favorecen, sino por su mayor facilidad para aportar las pruebas oportunas. Ahora bien, como se ha visto, dicha actividad probatoria no se ha efectuado suficientemente.

El Tribunal resalta que el acuerdo de liquidación impugnado no fundamenta la regularización de las cuotas soportadas en la existencia de vinculación entre actividad de investigación básica y actividad de enseñanza, sino que, partiendo de la existencia de una actividad investigadora, ha determinado, a través de una labor comprobadora adecuada, la investigación respecto de la que se acredita su carácter empresarial por haberse realizado la explotación de sus resultados o probado la intención de destinarlos de forma mediata o inmediata a su explotación económica, a la que como consecuencia se reconoce generadora del derecho a deducción. Es decir, no nos encontramos ante una cuestión jurídica sino de prueba, debiendo atender a la acreditación de la concreta afectación de las adquisiciones de bienes y servicios a actividades investigadoras con carácter empresarial. Conviene hacer constar que, en las actuaciones inspectoras, tanto la propia entidad como la Inspección, utilizan las denominaciones de investigación básica e investigación aplicada, si bien el análisis realizado por la Inspección se basa en la acreditación del carácter empresarial de la actividad investigadora, con independencia de su denominación.

En conclusión, aquellas actividades de investigación respecto de la que no se acredita la existencia de una intención de uso empresarial, mediata o inmediata, no se consideran actividad económica, por lo que las cuotas soportadas no son, en principio, deducibles, salvo que se acredite que pueden incluirse entre los gastos generales de la entidad porque contribuyen a su prestigio, visibilidad o publicidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 104.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 105, 237, 239, 240 y 241.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 88 y 119.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 89 y 113.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Código Civil, art. 1.214.

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

Ley Orgánica 6/2001 (Universidades), art. 83.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 24 de julio de 2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 22 de julio de 2019 contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...74**, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014.

Segundo.

En relación con la entidad UNIVERSIDAD DE VIGO, el 9 de marzo de 2015 se inician actuaciones de comprobación e investigación por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia. Las actuaciones, de carácter parcial, afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 15 de mayo de 2015 se formaliza acta de disconformidad **A02-...11**. El acuerdo de liquidación se dicta el 11 de junio de 2015 y del mismo resulta una devolución de 311.182,09 euros.

Disconforme con el acuerdo de liquidación, la entidad interpone reclamación económico-administrativa 00/05367/2015 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

El 25 de octubre de 2018 el Tribunal Central dicta resolución por la que estima parcialmente la reclamación, acordando la anulación del acuerdo de liquidación impugnado y la retroacción de las actuaciones inspectoras, como consecuencia de la existencia de un defecto procedimental consistente en la inadecuada delimitación del alcance de las actuaciones.

El 25 de marzo de 2019 la Dependencia Regional de Inspección dicta acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa 00/05367/2015, en el que se anula el acuerdo de liquidación, se dicta un nuevo acto de liquidación del que resulta una deuda tributaria a ingresar de 356.298,17 euros, correspondiente al reintegro de las cantidades percibidas en virtud del acto anulado junto con los intereses de demora calculados desde la fecha en que la devolución fue pagada hasta la fecha del acuerdo de ejecución, y se retrotraen las actuaciones inspectoras a la fase anterior al trámite de audiencia a efectos de que se dicte y notifique al obligado tributario un acuerdo en el que se amplíe el alcance de las actuaciones.

El 26 de marzo de 2019 se notifica a la entidad comunicación de reanudación de actuaciones inspectoras iniciadas mediante comunicación de 9 de marzo de 2015 referidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014. En la misma fecha, 26 de marzo de 2019, se notifica a la entidad comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014, con carácter general.

El 15 de mayo de 2019 se formaliza acta de disconformidad **A02-...74**.

El acuerdo de liquidación, que confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta, se dicta el 21 de junio de 2019, y del mismo resulta una devolución de 356.679,99 euros.

Se hace constar en el acuerdo que la entidad había considerado la existencia de sectores diferenciados de actividad, el de enseñanza de educación superior, actividad sujeta y exenta del impuesto y no generadora del derecho a deducción, y el de investigación, actividad sujeta y no exenta a la que atribuye el derecho a deducción total de las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas al mismo; en cuanto a las adquisiciones comunes a ambos sectores, la entidad determina el derecho a deducción de cuotas soportadas por aplicación de prorrata general del 24%.

En el acuerdo de liquidación, la Inspección establece la existencia de dos sectores diferenciados, enseñanza universitaria (actividad sujeta y exenta no generadora del derecho a deducción) e investigación (actividad sujeta y no exenta generadora del derecho a deducción total), considerando como tal aquella respecto de la que se ha probado su carácter de actividad económica, dada su vinculación directa con contratos o convenios de investigación con empresas o instituciones, generadores de ingresos para la Universidad. Existe asimismo una actividad investigadora que no puede calificarse como actividad económica al no haber acreditado la entidad la intención de uso empresarial, mediata o inmediata, de los resultados de los proyectos de investigación realizados, por lo que las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a los mismos no son deducibles en su totalidad, si bien, en atención a su consideración como gastos generales de la entidad que contribuyen a su prestigio, se admite la deducción por aplicación de prorrata.

Finalmente, se minoran las cuotas soportadas deducidas como consecuencia de la modificación del porcentaje de prorrata definitivo y se eliminan cuotas soportadas duplicadas o correspondientes a operaciones anuladas.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 25 de junio de 2019.

Tercero.

Disconforme con el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, el 22 de julio de 2019 la entidad interpone recurso contra la ejecución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el que formula las siguientes alegaciones:

- El acuerdo de ejecución dictado por la Administración tributaria vulnera la prohibición del principio de *reformatio in peius*, al exigir el pago de una deuda tributaria por la devolución derivada del acuerdo de liquidación anulado, con intereses de demora, e incorporar en la nueva acta elementos que no se contemplaron en el procedimiento inicial y que obedecen a nuevos pronunciamientos del TEAC posteriores a los hechos comprobados, concretamente a las resoluciones de 25 de septiembre y 25 de octubre de 2018.

- La realización de proyectos de investigación básica constituye una actividad empresarial a efectos de IVA, que ha de integrarse en su sector diferenciado de investigación. La Universidad tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino sea su afectación a proyectos de investigación básica, derecho que ha de ejercitarse según el régimen de deducción aplicable al sector diferenciado de investigación. En cuanto al posible argumento de que no se haya aportado por la Universidad prueba suficiente de la certeza de que los resultados de la investigación serán cedidos a terceros o constituirán sustrato de investigaciones posteriores en un futuro más o menos próximo, se reitera que la propia indeterminación de la prueba exigida supone absoluta indefensión ya que la Administración está exigiendo una prueba diabólica, por tener que probar algo que va a pasar en un "futuro más o menos próximo".

- Conforme al criterio expresado por el TEAC en sus recientes resoluciones de 25 de septiembre de 2018 y de 25 de octubre de 2018, debe admitirse la deducción total de cuotas soportadas en gastos afectos a los proyectos de investigación básica que tengan proyección empresarial y ánimo de obtener una contraprestación en el futuro, que es precisamente el caso de los proyectos de investigación básica de la Universidad, en los cuales indudablemente concurre el ánimo de explotación empresarial. Se ha acreditado que el destino previsible de los proyectos de investigación básica es la explotación empresarial, con independencia de que finalmente no se obtengan los resultados esperados; se han aportado listado de patentes y modelos de utilidad solicitados entre 2013 y 2019, listado de proyectos de investigación asociados a contratos del artículo 83 de la Ley Orgánica de Universidades e informes científico-técnicos de proyectos de investigación, memorias e informes elaborados por la Xunta de Galicia y memorias de proyectos dentro del ámbito de la Unión Europea.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado.

Tercero.

La primera cuestión alegada por la reclamante es la vulneración de la prohibición de *reformatio in peius* por parte del acuerdo de ejecución dictado por la Administración, al exigir el pago de una deuda tributaria por la devolución derivada del acuerdo de liquidación anulado con intereses de demora, así como por el nuevo acuerdo de liquidación, que incorpora elementos que no se contemplaron en el procedimiento inicial y que obedecen a nuevos pronunciamientos del TEAC posteriores a los hechos comprobados.

Como se indica en el antecedente de hecho segundo, el acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa 00/05367/2015 anula el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad **A02-...11**, del que resultó una cantidad a devolver de 311.182,09 euros, así como el reintegro de las cantidades percibidas en virtud del acto anulado, 311.182,09 euros, junto con los intereses de demora calculados desde la fecha en que la devolución fue pagada hasta la fecha del acuerdo de ejecución, por importe de 45.116,08 euros.

El citado acuerdo de ejecución declara expresamente su carácter de acto de trámite no recurrible, añadiendo la posibilidad de interponer recurso contra la ejecución contra la liquidación que, en su caso, se dicte tras la retroacción.

Es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en resolución de 27 de mayo de 2021, 00/01338/2021, que, a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2020, recurso 5653/2019, los actos administrativos que ponen fin a los procedimientos cuya retroacción de actuaciones por defecto formal fue ordenada por un Tribunal Económico-Administrativo, no son susceptibles de impugnación mediante recurso contra la ejecución sino a través de reclamación económico-administrativa ordinaria; sí es susceptible de impugnación vía recurso contra la ejecución el propio acuerdo de ejecución en virtud del cual se anula la liquidación y se ordena la reposición de actuaciones.

Conforme a la doctrina señalada, la Inspección debió ofrecer a la reclamante en el acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa 00/05367/2015 la posibilidad de interponer recurso contra la ejecución en los términos previstos en el artículo 241 ter de la Ley 58/2003. En cuanto al acuerdo de liquidación dictado en el procedimiento inspector retrotraído, en el que se analizan cuestiones imprejuizadas relativas al fondo del asunto, dichas cuestiones de fondo no pueden entrar en la esfera de ejecución del fallo, por lo que cabe respecto del mismo la interposición de reclamación económico-administrativa.

No obstante, atendiendo a lo dispuesto en la citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2020, entiende este Tribunal que, en la práctica, se ha permitido a la entidad reclamante ejercitar su derecho de defensa a través del cauce impugnatorio empleado frente al acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...74, en el que se analizan las alegaciones de la entidad relativas a la ejecución de la resolución económico-administrativa 00/05367/2015 formuladas en el trámite de alegaciones posterior al acta.

El principio de la prohibición de la *reformatio in peius* es un principio de origen procesal aplicable al derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante, y viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de éste último en los casos en los que es aplicable. Aparece enunciado en la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en sus artículos 88.2 y 119.3, relativos, respectivamente, al contenido de la resolución de los procedimientos y a la resolución de los recursos administrativos (artículos 89.2 y 113.3 de la derogada Ley 30/1992), y es asimismo reconocido por la Ley 58/2003, General Tributaria, al regular la extensión de la revisión en vía económico-administrativa en su artículo 237, en los siguientes términos:

1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante.

Por otra parte, la ejecución de las resoluciones administrativas se encuentra regulada en el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, que dispone en su apartado 4:

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

En aplicación de lo expuesto, no cabe entender, como pretende la reclamante, que la exigencia del reintegro de la devolución reconocida en el acuerdo de liquidación anulado determine un empeoramiento de su situación inicial, sino que es una mera consecuencia de dicha anulación.

En cuanto a los intereses de demora, calculados en el acuerdo de ejecución desde la fecha del pago de la devolución derivada del acuerdo de liquidación anulado, el 16 de junio de 2015, hasta la fecha del acuerdo de ejecución, el 25 de marzo de 2019, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 240.2 de la Ley 58/2003:

"2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley."

La reclamación económico-administrativa 00/05367/2015 fue interpuesta el 23 de junio de 2015 y resuelta el 25 de octubre de 2018, por lo que ha transcurrido más de un año entre la iniciación de la instancia y la notificación de la resolución expresa.

Es criterio de este Tribunal Central recogida en resoluciones de 10 de mayo de 2018, 00/05541/2010/50, y de 10 de septiembre de 2015, 00/03110/2015, que, de acuerdo con los artículos 240.2 y 26.4 de la Ley 58/2003, transcurrido un año desde la iniciación de la reclamación económico administrativa sin haberse notificado resolución expresa, dejará de devengarse el interés de demora, siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado. En principio, la norma exige que se haya acordado la suspensión del acto reclamado para que deje de devengarse interés de demora desde que la Administración incumpla los plazos para resolver; sin embargo, no debe

exigirse el requisito de suspensión en aquellos casos en que el acto de liquidación inicial resulta favorable al contribuyente.

Conforme a lo expuesto, en el cómputo de intereses de demora debe excluirse el periodo iniciado el 23 de junio de 2016, una vez transcurrido un año desde la interposición de la reclamación, hasta la fecha de notificación a la reclamante de la resolución, el 23 de enero de 2019. Debe, por tanto, procederse a la devolución a la entidad reclamante de los intereses de demora exigidos respecto del periodo indicado.

En cuanto a la vulneración de la prohibición de *reformatio in peius* como consecuencia de la aplicación en el acuerdo de liquidación ahora impugnado de la doctrina económico-administrativa vigente al practicar la liquidación, se atiende la alegación en el último fundamento de la presente resolución.

Cuarto.

Atendiendo al fondo de la regularización impugnada, la única cuestión discutida por la reclamante es la minoración de la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación.

Como se expone en el antecedente de hecho segundo, el acuerdo de liquidación impugnado reconoce el carácter de actividad empresarial de la actividad investigadora respecto de la que se ha probado su vinculación directa con contratos o convenios de investigación con empresas o instituciones, generadores de ingresos para la Universidad, atribuyendo el derecho a deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a dicha actividad. Por el contrario, la actividad de investigación respecto de la que no se acredita la existencia de una intención de uso empresarial, mediata o inmediata, no se considera actividad económica, admitiendo no obstante la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a esta actividad en atención a su consideración como gastos generales de la entidad que contribuyen a su prestigio, en la cuantía resultante de la aplicación de prorrata, conforme a la doctrina del Tribunal Central contenida en resoluciones de 25 de septiembre de 2018 y de 25 de octubre de 2018 (00/05879/2014 y 00/02203/2015).

Frente a la regularización descrita, la entidad reclamante manifiesta que tiene derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica, conforme al criterio avalado por numerosas sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional. Añade que la aplicación de la doctrina del Tribunal Central debe suponer la deducción total de las cuotas soportadas en gastos afectos a los proyectos de investigación básica que tengan proyección empresarial y ánimo de obtener una contraprestación en el futuro, que es precisamente el caso de los proyectos de investigación básica de la Universidad, en los cuales indudablemente concurre el ánimo de explotación empresarial.

El acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en cuanto a la deducibilidad de cuotas soportadas en adquisiciones relativas a la actividad de investigación en los siguientes términos:

**- Desde el punto de vista funcional la Universidad de Vigo clasifica las facturas por adquisiciones de bienes y servicios en las siguientes finalidades:*

111LL00 Actividades de funcionamiento de las Facultades y Escuelas

121D Actividades de apoyo al alumnado y a la docencia

131H Actividades de investigación y Transferencia

141B Actividades de la Biblioteca Universitaria

211E Actividades de Extensión Universitaria, Cultural, Cooperación y Deportes

311V Actividades para la dotación y mantenimiento de las infraestructuras

421S Actividades de Gobierno y Administración de la Universidad.

(...).

A la vista de los datos y documentos examinados, entendemos que:

1. Se considera correcta la aplicación del porcentaje de prorrata general a las cuotas clasificadas en los grupos:

"111LL00 Actividades de funcionamiento de las Facultades y Escuelas", "121D Actividades de apoyo al alumnado y a la docencia", en la parte que corresponde a bienes y servicios comunes "141B Actividades de la Biblioteca Universitaria", "311V Actividades para la dotación y mantenimiento de las infraestructuras", en la parte que corresponde a bienes y servicios comunes y "421S Actividades de Gobierno y Administración de la Universidad" porque las entendemos de utilización conjunta en los sectores de enseñanza y de Investigación.

2. *Investigación aplicada: En relación con las cuotas encuadradas en la denominación "investigación aplicada", el sujeto pasivo ha proporcionado información acerca de su vinculación directa con contratos o convenios de investigación con empresas o instituciones, generadores de ingresos para la Universidad, que a nuestro juicio prueba la afectación a esa actividad económica. Por ello son deducibles al 100%.*

3. *Investigación básica: En cuanto a las cuotas soportadas denominadas de "investigación básica", que la Universidad clasifica en los grupos "131H Actividades de investigación y Transferencia" y "311V Actividades para la dotación y mantenimiento de las infraestructuras" de la clasificación funcional, consideramos incorrecto el porcentaje aplicado por cuanto no se ha probado su afectación directa y exclusiva a una actividad económica desarrollada por la universidad.*

En el curso del procedimiento se ha requerido aportación de justificación documental de la afectación en exclusiva de estas cuotas soportadas al sector de investigación. En respuesta a estos requerimientos se ha recibido información respecto de las cuotas denominadas de "Investigación aplicada", no así respecto de las de "investigación básica".

Efectivamente, al objeto de constatar que las cantidades deducidas eran correctas se requirió formalmente al sujeto pasivo que proporcionase a la inspección, además de otros datos, detalle acerca de las cuotas soportadas deducidas y su concreta afectación a los sectores diferenciados o actividades que otorguen el derecho a la deducción por éste impuesto.

En el requerimiento, efectuado en la comunicación de inicio de fecha 09-03-2015, se solicitó:

"Explicación justificada documentalmente de la cuantía consignada en sus declaraciones en concepto de cuotas de IVA soportado deducible, con detalle de su concreta afectación a los sectores diferenciados o actividades que otorguen el derecho a la deducción por éste impuesto. Detalle de las cuotas soportadas que se hayan considerado afectas a cada una de dichas actividades".

La petición anterior fue reiterada en diligencia número 1 de fecha 24/3/2015, en los siguientes términos:

"Afectación de los bienes y servicios adquiridos a cada una de las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo.

Se pide al obligado tributario que proporcione a la inspección el grado real de afectación de los bienes y servicios adquiridos a cada una de dichas actividades.

Asimismo, se le pide que identifique, si existiesen, las facturas en las que se documenten operaciones que supongan adquisiciones de bienes o servicios destinados en su totalidad a la realización de la actividad de investigación aplicada".

En contestación a lo anterior el obligado tributario aportó información acerca de las anotaciones realizadas en el libro registro de facturas recibidas, y su clasificación orgánica, económica y funcional (fichero presentado el 1/4/2015 con código CSV ...).

Asimismo, nos proporcionó información que permite distinguir las cuotas soportadas que denomina de "investigación aplicada", por estar relacionadas con contratos de investigación generadores de ingresos para la Universidad, y las denominadas de "investigación básica". También la relación pormenorizada de las facturas de adquisición de bienes y servicios utilizados en exclusiva en investigación aplicada, y los concretos contratos suscritos con empresas y entidades, generadores de ingresos a que estaban afectos. En base a esta información hemos entendido correcta la deducción realizada en lo que respecta a las cuotas soportadas afectas a investigación aplicada.

Por el contrario, esto no ha sido así en relación con las cuotas soportadas en adquisición de bienes y servicios destinados a investigación básica de modo tal que, a pesar de haber sido requerido para ello, no se ha proporcionado a la inspección prueba de que dichos bienes o servicios hayan sido destinados a Investigación aplicada o a la realización de cualquier actividad que tenga la consideración económica o empresarial y con ello permita su deducción en el IVA.

En definitiva, y dado que no ha sido probado en ningún modo su afectación directa y exclusiva a una actividad que pudiera otorgar el derecho a deducirlas, y dado que corresponde acreditar este hecho al sujeto pasivo conforme dispone el artículo 105 de la Ley General Tributaria, no podemos admitir su deducción al 100%.

No obstante, y en atención a su consideración como gastos generales de la entidad que contribuye a su prestigio, consideramos son deducibles en el porcentaje de prorrata".

Como se indica en el acuerdo de liquidación, la entidad aportó una relación pormenorizada de las facturas de adquisición de bienes y servicios utilizados en exclusiva en la investigación generadora de ingresos y los contratos suscritos con empresas y entidades relativos a esta actividad. Por el contrario, existe una actividad

investigadora respecto de la que no se ha proporcionado a la Inspección prueba de su carácter empresarial, necesario para considerarla generadora del derecho a deducir.

Se hace constar asimismo en el acuerdo de liquidación que la entidad aportó en el trámite de alegaciones determinados documentos, concretamente, un listado de patentes y modelos de utilidad solicitadas entre 2013 y 2019, indicando el investigador principal de cada proyecto, listados de proyectos de investigación asociados a contratos del artículo 83 de la Ley Orgánica de Universidades e informes y memorias de proyectos de investigación. Considera la Inspección que los citados documentos ofrecen información sobre proyectos de investigación efectivamente desarrollados por la entidad, pero no acreditan que la investigación se realice con la finalidad de explotar mercantilmente sus resultados.

Conviene precisar que el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece una regla general de distribución de la carga de la prueba al disponer:

"1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria".

Se trata de una regla legal que, como viene recordando nuestra jurisprudencia, obliga de modo igual al contribuyente como a la Administración, imponiendo a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1.214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217, apartados 2 y 3, de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

De esta forma, cada parte debe probar los hechos que le convienen, es decir, aquéllos en los que fundamentan sus derechos o en los que basan las obligaciones que se exigen.

Esta regla de distribución de la carga de la prueba entre las partes ha sido objeto de matización por reiterada jurisprudencia, en aplicación de la que podría llamarse teoría de la proximidad al objeto de la prueba; así, el Tribunal Supremo se ha pronunciado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, 6 de junio de 1994, 13 de octubre de 1998, 26 de julio de 1999 y 22 de enero de 2000, entre otras) en el sentido de que compete a cada parte la carga de probar sus pretensiones, pero entendiendo que dicha regla general no es absoluta ni inflexible, debiendo adaptarse la misma a cada caso, según la naturaleza de los hechos afirmados o negados, en atención a criterios de 'normalidad', 'disponibilidad' y 'facilidad probatoria'. Además, tal doctrina ha sido recogida de manera expresa por la normativa, disponiendo el artículo 217 de la Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil, que corresponde de manera genérica al actor la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda el efecto jurídico correspondiente a sus pretensiones, viniendo matizada tal afirmación en el apartado 6 de dicho precepto, al establecerse que, "para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Concluye este Tribunal que, en el presente caso, corresponde a la interesada probar su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, no solo porque se trata de acreditar los hechos que le favorecen, sino por su mayor facilidad para aportar las pruebas oportunas. Sin embargo, como se ha visto, dicha actividad probatoria no se ha efectuado suficientemente.

La reclamante se refiere en sus alegaciones a diversas sentencias de la Audiencia Nacional, que en realidad vienen a establecer que no se puede presumir que los bienes y servicios inicialmente destinados o afectos a la investigación básica pueden, por su naturaleza y características, estar afectos y ser utilizados en otras actividades universitarias, en particular, la enseñanza, cuestión a la que se ha referido igualmente el Tribunal Supremo en sentencias de 8 de marzo (recurso 1795/2015) y 4 de julio de 2016 (recurso 876/2014), en las que manifiesta que no puede concluirse que exista per se una vinculación entre la actividad de investigación básica y la de enseñanza desarrollada por las universidades, de tal modo que pueda afirmarse, sin llevar a cabo una labor comprobadora, encaminada a la debida acreditación de los hechos relevantes, en este caso, el destino último de los proyectos de investigación acometidos, que los gastos derivados de los bienes y servicios adquiridos para la actividad de investigación básica sean imputables también a la actividad de enseñanza y deducibles, por tanto, de acuerdo con la prorrata general de la reclamante.

No obstante, este Tribunal debe resaltar que el acuerdo de liquidación impugnado no fundamenta la regularización de las cuotas soportadas en la existencia de vinculación entre actividad de investigación básica y actividad de enseñanza, sino que, partiendo de la existencia de una actividad investigadora, ha determinado, a través de una labor comprobadora adecuada, la investigación respecto de la que se acredita su carácter empresarial por haberse realizado la explotación de sus resultados o probado la intención de destinarlos de forma mediata o inmediata a su explotación económica, a la que como consecuencia se reconoce generadora del derecho a deducción. Es decir, no nos encontramos ante una cuestión jurídica sino de prueba, debiendo atender a la acreditación de la concreta afectación de las adquisiciones de bienes y servicios a actividades investigadoras con

carácter empresarial. Conviene hacer constar que en las actuaciones inspectoras, tanto la propia entidad como la Inspección, utilizan las denominaciones de investigación básica e investigación aplicada, si bien el análisis realizado por la Inspección, como se indica previamente, se basa en la acreditación del carácter empresarial de la actividad investigadora, con independencia de su denominación.

Consideramos de interés para el presente caso los pronunciamientos en este sentido de la sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de mayo de 2021, recurso 509/2020, cuyo fundamento de derecho quinto señala:

"QUINTO. Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo (SSTS de 16 de febrero de 2016, recurso 1615/14; de 22 de noviembre de 2016, recurso núm. 443/2013; y de 4 de julio de 2016, recurso 1795/2015; y en las de 22 de noviembre de 2016, -recursos de casación 2382/2015 y 2896/2015-), que si bien, el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se utilizan en la investigación es deducible en su integridad, aunque se trate de investigación básica, sin que pueda presumirse que la llamada investigación básica de lugar a la adquisición de bienes y servicios que son de utilización común en los dos sectores de actividad (educación, por un lado, e investigación, por otro lado), y por tanto, que las cuotas soportadas de IVA en los citados proyectos de investigación básica sean deducibles únicamente en el porcentaje de prorrata general, todo ello, queda condicionado, como la propia jurisprudencia citada declara, a la acreditación de la "afección" a la actividad de investigación de los conceptos reflejados en las facturas cuestionadas, como a continuación vamos a exponer. En este sentido, la norma fiscal no opera automáticamente, sino que se ha de analizar la "afección" de la adquisición de bienes y servicios a la actividad de investigación; lo que es una cuestión de prueba, y que queda acreditado con la admisión por parte de la Administración de otras facturas aportadas por la Universidad, y que, al final, quedan reducidas a las que haremos referencia a continuación.

Y estos criterios son los aplicados por el propio TEAC, que ya no aplica la anterior doctrina que distinguía entre enseñanza, investigación básica, e investigación aplicada, y consideraba que la investigación básica también participaba necesariamente por sí (ex lege) de la enseñanza por lo que procedía en todo caso la prorrata (que correspondiese) en cuanto a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes o servicios destinados a investigación básica. Por ello, el que la Universidad recurrente incida sobre esta cuestión, que no es la planteada en vía económico administrativa, carece de sentido, al tenerse en cuenta por el TEAC la nueva jurisprudencia sobre la materia. En este sentido, como se desprende de lo declarado en la resolución impugnada, lo que se afirma es que, la actividad de enseñanza no originará derecho a la deducción, y que la actividad de investigación (es decir, toda, sea básica o aplicada, conceptos y distinciones en las que ya no se entra) sí origina ese derecho, lo que, conforme a la jurisprudencia citada, no opera automáticamente, sino que habrá que examinar si cierta actividad es enseñanza o investigación o ambas, cuyo último caso la deducción lo será según el resultado de la prorrata que proceda, previa acreditación de tales hechos. En este sentido, como indica el Abogado del Estado es la propia Universidad recurrente la que parte de una presunción al considerar que todos los bienes de los dos programas que se discuten (Innocampus; Servicios Científico Técnicos, en concreto el llamado Bioterio), por cuanto que desarrollan actividad de investigación, deben deducir al 100%; prescindiendo de que también desarrollan enseñanza, y que, por tanto, habría que acreditar la afectación y la prorrata correspondiente. (...).

Así planteada la cuestión, al ser pacífica la cuestión jurídica, se reduce a una cuestión probatoria, la acreditación o no de la afectación de la adquisición de bienes y servicios a la actividad de investigación, que se plasman en las facturas discutidas (...)".

Procede, por tanto, confirmar la regularización inspectora, admitiendo la deducción completa de las cuotas soportadas por adquisiciones de bienes y servicios destinados a actividad investigadora de carácter empresarial, y la deducción por aplicación de prorrata de las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a investigación respecto de la que no se acredita dicho carácter, una vez consideradas gastos generales de la reclamante por contribuir a la mejora en el renombre, proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la entidad, conforme a la doctrina de este Tribunal en las ya citadas resoluciones de 25 de septiembre de 2018, 00/05879/2014, y de 25 de octubre de 2018, 00/02203/2015.

Finalmente, debemos hacer referencia a la alegada improcedencia de aplicar a la regularización impugnada la doctrina del Tribunal Central dictada en un momento posterior a los hechos comprobados, vulnerando así el principio de *reformatio in peius*.

Al respecto, cabe señalar que, atendiendo al resultado de la liquidación impugnada, no se aprecia el alegado empeoramiento de la situación inicial de la entidad reclamante, determinada por el acuerdo de liquidación inicialmente dictado y anulado como consecuencia de la resolución económico-administrativa 00/05367/2015.

Por otra parte, tal como prevé el apartado 8 del artículo 239 de la Ley 5872003, General Tributaria, la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a la Administración tributaria, que debe aplicarla en las comprobaciones iniciadas con posterioridad a la emisión de dicha doctrina. Como límite, tal como se establece por el Tribunal Central en resolución de 11 de junio de 2020, 00/01483/2017, entre otras, la Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva. Por ello, un cambio de criterio del Tribunal vincula a toda la Administración tributaria pero

únicamente desde que dicho cambio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

En el presente caso no se plantea la situación descrita, puesto que, como previamente se indica, no nos encontramos ante una cuestión jurídica sino de prueba, relativa a la acreditación del destino de los proyectos de investigación desarrollados por la Universidad, en un futuro más o menos cierto, a la cesión a terceros o a su utilización como sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinarían a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado, lo que supondría la consideración de dicha actividad como empresarial e incluida, por tanto, en el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.