

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094443

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 27 de septiembre de 2024

Sala 2.^a

Recl. n.º. 6238/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Deducciones en sectores diferenciados de la actividad. Universidades: enseñanza e investigación. Cambio de criterio. La Inspección determina, en los acuerdos de liquidación aquí impugnados, que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, al no quedar acreditada su afectación directa y exclusiva al sector diferenciado de investigación que goza de carácter empresarial, deben deducirse conforme a la regla del art. 93.Cinco Ley 37/1992 (Ley IVA), por ser de uso común en actividades sujetas y no sujetas al impuesto. No obstante, es clara la postura del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional a los efectos de considerar a la investigación básica como una actividad incardinada, efectivamente y sin lugar a controversia, dentro del sector diferenciado de investigación, actividad sujeta y no exenta de IVA, cuyas cuotas soportadas de IVA son deducibles al 100%. Por tanto, debe considerarse la citada actividad de investigación básica como sujeta al IVA, aunque sus resultados no se exploten empresarialmente, de manera mediata o inmediata, o no exista una contraprestación inmediata y directa de los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta. [Vid., STS, de 12 de junio de 2024, recurso n.º 8840/2022 (NFJ093588), de 15 de diciembre de 2023, recurso n.º 4384/2022 (NFJ091674) y de 15 de diciembre de 2023, recurso n.º 4235/2022 (NFJ091670)]. [Vid., en sentido contrario, consulta DGT, de 18-05-2022, n.º 4308/2019 (NFJ086679)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 9, 93, 94 y 101.

Ley 58/2003 (LGT), art. 103.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 35.1.a).

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 día 20/07/2022 y 13/07/2023 tuvieron entrada en este Tribunal las presentes reclamaciones, interpuestas el 19/07/2022 y 12/07/2023, contra Acuerdo de liquidación A23-...6, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2021 y contra Acuerdo de liquidación A23-...2, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2022, respectivamente, en relación a la entidad UNIVERSIDADE DE SANTIAGO DE COMPOSTELA (en adelante, USC).

Segundo.

Con fechas 18 de febrero de 2022 y 24 de febrero de 2023, la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Galicia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria inició procedimientos inspectores de comprobación e investigación, relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2021 a 12/2021 y 01/2022 a 12/2022, respectivamente.

Las actuaciones de los procedimientos se extendieron a los siguientes conceptos y períodos: Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos enero/2021 a diciembre/2021 y enero/2022 a diciembre/2022, con alcance general conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) y en el artículo 178 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T.).

Con fechas 11 de mayo de 2022 y 22 de mayo de 2023, se inocularon Actas de disconformidad A02-...6 y A02-...2, en relación al IVA, ejercicios 2021 y 2022, respectivamente.

Con fechas 23 de junio de 2022 y 22 de junio de 2023, la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Galicia, dictó Acuerdos de liquidación A23-...6 y A23-...2, en relación al IVA, ejercicios 2021 y 2022, respectivamente.

De las Actas y Acuerdos de liquidación que figuran en el expediente se deduce que la USC lleva a cabo dos actividades económicas, la de enseñanza universitaria y la actividad de investigación.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 9.1º.c).a) de la Ley 37/1992, y dado que se trata de actividades económicas diferentes (diferente grupo en la CNAE), se aprecia la existencia de dos sectores diferenciados:

- El sector diferenciado 1 integrado por la actividad de educación, con porcentaje de deducción igual al 0%.
- El sector diferenciado 2 que comprende las actividades de investigación y residencias universitarias, con porcentaje de deducción igual al 100%.

En consecuencia, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la actividad de enseñanza no serán deducibles en ninguna proporción; las que tengan como destino el sector diferenciado de la actividad de investigación y las residencias universitarias serán deducibles al 100%, y las comunes a ambas actividades lo serán al porcentaje de prorrata común.

Las cifras consignadas en concepto de cuotas soportadas deducibles se consideran incorrectas por los siguientes motivos: 1) Incorrecta determinación del régimen jurídico tributario aplicable a efectos de IVA a la actividad de investigación de la Universidad; 2) Incorrecta cuantificación de las cuotas soportadas deducibles al haberse deducido en su totalidad cuotas soportadas no afectas en exclusiva a la actividad empresarial de investigación, y 3) Incorrecta deducción de las cuotas soportadas.

La controversia surge, precisamente, en relación con el tratamiento que debe darse, a efectos de IVA, a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, puesto que, mientras la Universidad considera que dichas cuotas son deducibles al 100%, la Inspección no lo admite al no haberse probado, de ningún modo, su afectación directa y exclusiva al sector diferenciado de la investigación cuya intención sea la explotación empresarial. La Inspección considera que las cuotas de IVA soportadas no afectas exclusivamente a la actividad empresarial de investigación, deben deducirse conforme a la regla establecida en el artículo 93.Cinco de la Ley de IVA, por ser de uso común en actividades sujetas y no sujetas al Impuesto.

Dichos acuerdos constan notificados el día 27 de junio de 2022 y el día 23 de junio de 2023, respectivamente.

Tercero.

Disconforme con los acuerdos citados anteriormente, la entidad interesada interpuso, con fechas 19 de julio de 2022 y 12 de julio de 2023, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitadas acumuladamente conforme al artículo 230.2 de la LGT, con números de referencia R.G. 00-06238-2022 y 00-05393-2023.

La entidad alega, en síntesis, lo siguiente:

- Falta de motivación de la regularización de la Inspección.
- El carácter empresarial de la actividad de investigación realizada por la Universidad y la artificiosa distinción realizada en la actividad de investigación (investigación básica y aplicada): la actividad de investigación es única y tiene inequívocamente carácter empresarial y, por tanto, no resulta de aplicación la regla prevista en el artículo 93.Cinco de la Ley de IVA.
- Plena deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la Universidad en la actividad empresarial de investigación y acreditación de la afectación de las cuotas de IVA soportadas en equipamiento científico-tecnológico (infraestructuras) y en relación a otros gastos (grupos de investigación, "servicios centrales" y otros conceptos regularizados por la Inspección) a la actividad de investigación.
- Vulneración del principio de seguridad jurídica y la indefensión causada tras la rectificación efectuada por la Oficina Técnica sin haber otorgado trámite de alegaciones a la interesada.

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.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

Cuarto.

Este Tribunal debe pronunciarse, en primer lugar, en relación a la alegada falta de motivación de las regularizaciones efectuadas por la Inspección.

En este sentido, según el artículo 103.3 de la LGT:

"3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho".

La exigencia de motivación también estaba prevista en el artículo 54 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y de Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre, que establecía:

"1. Serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho:

a) Los actos que limiten derechos subjetivos o intereses legítimos".

En los mismos términos se pronuncia el artículo 35.1.a) de la vigente Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Como tiene señalado el Tribunal Constitucional y reiterado el Tribunal Supremo, la motivación debe realizarse con la amplitud necesaria para el debido conocimiento de los interesados y su posterior defensa de derechos que permita a los órganos revisores conocer los motivos que justifican los pronunciamientos que constituyen la decisión. Lo importante de la motivación es que permita el conocimiento de todos los elementos fundamentales del razonamiento que han llevado a la emanación del acto.

La cuestión, por tanto, se reduce a determinar si los Acuerdos de liquidación (A23-...6 y A23-...2) impugnados ante este Tribunal cuentan con el contenido mínimo necesario para que puedan considerarse nacidos a la vida del Derecho y válidos. En otro caso, nos hallaríamos ante actos viciados al no haber sido formulados con respeto a los requisitos que la Ley arbitra para la actuación administrativa.

Por otra parte, la importancia de la motivación de los actos reside en el elemental derecho de defensa que asiste al administrado objeto del actuar de la Administración, ya que se provoca una evidente merma en la efectividad de tal derecho cuando en aquéllos no se dan a conocer al interesado las razones o motivos que justifiquen su producción. El Tribunal Supremo, en sentencia de 15 de enero de 2009 (recurso nº 329/2005), recoge la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional y jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la cual la motivación de los actos administrativos *"cumple una doble finalidad, de un lado, da a conocer al destinatario de los mismos las razones, concretas y precisas aunque no exhaustivas, de la decisión administrativa adoptada, para que con tal conocimiento, la parte pueda impugnarla ante los órganos jurisdiccionales, y estos, a su vez --esta es la segunda finalidad--, puedan cumplir la función que constitucionalmente tienen encomendada de control de la actividad administrativa y del sometimiento de ésta a los fines que la justifican, ex artículo 106.1 CE"*.

Por tanto, para que la motivación de los Acuerdos de liquidación sea adecuada es necesario que responda a todas las pretensiones del reclamante y explique los hechos y las normas jurídicas aplicables a tales hechos, de modo que el reclamante pueda conocer las razones que le han llevado a tomar su decisión.

En particular, la entidad reclamante alega la falta de motivación en cuanto a que ésta desconoce cuáles han sido las razones por las que las pruebas aportadas no han sido suficientes para la Inspección, en relación a la acreditación de la afectación de determinadas cuotas de IVA soportadas a la actividad empresarial de investigación.

No obstante, los citados Acuerdos de liquidación, relativos a los ejercicios 2021 y 2022, argumentan sus resoluciones, en relación a la alegación relativa a las pruebas necesarias para acreditar que la actividad de investigación constituye una actividad empresarial, en los siguientes términos (el subrayado es de este Tribunal):

"Se refiere a continuación el obligado tributario a que ha aportado pruebas suficientes sobre la actividad de investigación que demuestran la realización de una actividad empresarial a efectos del IVA:

Con relación a ello, cabe señalar que se trata de determinar si los bienes y servicios se adquieren o no con el fin de afectarlos a una actividad empresarial en el sentido del IVA, es decir, una actividad encaminada a intervenir en el mercado y obtener un resultado económico. Es, por tanto, una cuestión fáctica, consistente en probar qué relación tienen los bienes y servicios que se adquieren con esa actividad empresarial, con esa finalidad. En este sentido, las resoluciones del TEAC de 25/09/2018 (RG 00-5879-2014) y 25/10/2018 (RG 00-2203-2015) señalan:

Sobre esta cuestión ha de tenerse en cuenta que el artículo 105 LGT establece una regla general de distribución de la carga de la prueba señalando que:

"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 217.2 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". Por tanto, 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 (...).

La UNIVERSIDAD DE SANTIAGO no ha acreditado qué parte de la actividad de investigación que realiza reúne los requisitos para ser una actividad empresarial a efectos del IVA, quedando fuera de la aplicación del impuesto en aquellos casos en que el desarrollo de los proyectos de investigación se efectúa sin el propósito de explotar empresarialmente sus resultados, esto es, no ha probado debidamente que dicha actividad de investigación tenga carácter empresarial."

Este TEAC no aprecia falta de motivación en la resolución impugnada, en tanto que hace referencia a la alegación planteada por la reclamante, así como a los hechos y la normativa aplicable a los mismos.

Por tanto, se aprecia que en los Acuerdos de liquidación se han incluido los hechos, la legislación aplicable y la valoración que efectúa la Administración, de manera que solo cabe desestimar la alegación planteada por la entidad recurrente, en tanto que se aprecia una correcta motivación de los Acuerdos de liquidación.

Quinto.

Atendiendo al fondo de la regularización impugnada, la única cuestión discutida por la reclamante es la calificación realizada por la Inspección como "actividad no empresarial" de una parte de la actividad de investigación básica y, por tanto, no sujeta a IVA, con la consecuente minoración de la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a la citada actividad de investigación.

En este punto, es conveniente que este Tribunal Central refiera sus conclusiones en el presente caso a lo determinado recientemente por la Audiencia Nacional y por el Tribunal Supremo en cuestiones semejantes a la controversia que aquí se resuelve.

En primer lugar, el Alto Tribunal, en sentencias de 15 de diciembre de 2023 (recursos de casación 4384/2022 y 4235/2022), subrayó, en la primera de ellas, lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"Nada se fuerza, pues, de considerar que la investigación básica es el sustrato de la investigación aplicada porque los nuevos conocimientos adquiridos en aquella se trasladarán a los nuevos proyectos de investigación aplicada. La investigación básica es esencial para avanzar en el conocimiento y abre nuevas vías a la investigación aplicada, aunque no supone en la mayoría de los casos un retorno inmediato de ingresos. Al mismo tiempo, no parece cuestionable que la investigación básica junto con la aplicada, mejora el prestigio de la institución, lo que le permite atraer talento y recursos para la investigación, y en definitiva mejora su posición mercantil en el sector educativo en el que conviven, en régimen de competencia, centros educativos públicos y privados; al igual que se produce la competencia con otras entidades en el área de la investigación.

Es el legislador el que ha establecido el régimen de sectores diferenciados, y prevé que la actividad de investigación esté sujeta y no exenta, con derecho a deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas. El desarrollo de la tesis sobre el supuesto de una actividad investigadora global que distingue entre básica y aplicada, resulta de todo punto artificial, ningún apoyo normativo posee, más cuando esta distinción sólo sirve para intentar justificar que las realizadas sobre proyectos de investigación básica sin intención mercantil no están sujetas al IVA, con lo cual no sólo contradice el diseño normativamente establecido, sino que resulta de todo punto contradictorio pues el negar que la investigación básica, en determinados proyectos, sirva de soporte a la aplicada con clara vocación de procurar un provecho -aunque en algunos casos no llegue a producirse-, cuando ya hemos vistos la conexión entre ambas de suerte que la segunda se nutre necesariamente de la primera, cuando normativamente no se establece plazo para comprobar la utilidad de aquella sobre esta o la valoración a tener en cuenta respecto de lo que aporta la investigación básica en la proyección empresarial de la entidad en que se lleva a cabo bajo criterios objetivados o comprobables no puede aceptarse, y ello sobre una aparente ortodoxia del IVA sin recabar en la singularidad de la actividad universitaria y su integración en un sector económico en el que convive con una actividad educativa privada en un escenario de libre competencia.

(...)

El pretender excluir de la actividad investigadora sujeta y no exenta de IVA, a la investigación básica, al menos parcialmente, sobre el argumento de que cumple una función pública, no resulta adecuado para la distinción fiscal patrocinada, puesto que es innegable que dicha función pública se persigue con la investigación en general, sin apellidos, pues toda investigación universitaria persigue la transferencia de conocimiento a la sociedad, en cumplimiento del fin público que conforma su principal característica. La actividad empresarial sujeta a IVA es la investigación, ya sea ésta aplicada o básica, y al respecto no estorba recordar lo dicho por el TJUE en su sentencia de 12 de enero de 2006 C- 354/2003:

"Como el Tribunal de Justicia ha declarado en el apartado 26 de la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esta (veanse, asimismo, la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 8, así como, en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 38)."

La Universidad, pues, a los efectos del IVA posee la condición empresarial cuando entregue bienes o preste servicios a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, conforme a lo dispuesto en el art. 5. Dos 1, "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Si la actividad de educación universitaria pública se desarrolla en libre competencia con la privada, en la que se desarrolla igual actividad investigadora, parece exigir que esta actividad investigadora en toda su extensión esté sujeta y no exenta en ambos sectores público y privado, y que el IVA sea técnicamente neutral.

La LCTI alude entre sus objetivos generales fomentar la ciencia básica o fundamental y su valor intrínseco y autosuficiente para generar nuevos conocimientos, reconociendo el valor de la ciencia como bien común (artículo 2.b) y fomentar la investigación aplicada (artículo 2.o).

En definitiva, ambas investigaciones utilizan el método científico para obtener resultados, aunque la diferencia en el caso de la aplicada es que ésta última persigue encontrar unas innovaciones tecnológicas que resuelven problemas concretos. La investigación aplicada no podría desarrollarse al margen de conocimientos teóricos y básicos, de modo que una es la continuación lógica de la otra. En suma, no se pueden considerar investigaciones independientes entre sí y ambas contribuyen al progreso y se transfieren a la sociedad.

No es de extrañar que esta realidad haya servido de soporte al legislador para diseñar el régimen de IVA y deducciones aplicable a la Universidad, sectores diferenciados en los que se distingue una actividad sujeta y exenta, la enseñanza, y otro, sin matices, ni apellidos, de investigación, sujeta y no exenta, y, por tanto, con derecho a la deducción del 100% del IVA soportado.

Todo lo cual debe llevarnos a establecer como doctrina el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, aún cuando los proyectos de investigación básica de forma inmediata y directa no conlleve contraprestación, pues han de entenderse que son necesarios para sus operaciones gravadas, en tanto supone un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta."

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo, también de 15 de diciembre de 2023 (rec. cas. 4235/2022), acogió el razonamiento previsto en la sentencia extractada sobre estas líneas y desestimó el recurso de casación interpuesto por la Administración del Estado en el siguiente sentido (el subrayado es de este Tribunal):

"Con esta postura lo que hace la Administración es desentenderse del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, puesto que, ya se ha visto, el régimen diseñado es el de sectores diferenciados, distinguiendo, tributariamente como ha quedado patente, el de enseñanza, sujeto y exento, y el de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento; la Administración separa dentro del sector de investigación, el de investigación en los vistos de básica y aplicada, siguiendo la calificación universitaria; la básica es puesta en cuestión, al menos parcialmente, en tanto de determinadas operaciones no estén sujetas -conforme a la lógica del impuesto-, convirtiendo a la investigación básica en no sujeta, y aplicar la regla de la prorrata general respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es como gastos comunes, sin concentrarlo en el sector de la investigación, como parece que exige el sistema diseñado se sectores diferenciados; y ello en base a la supuesta doctrina del TJUE representada en las sentencias antes indicadas, que toma como referencia nuclear la actividad única de explotación hípica dedicada a carrera de caballos, no dentro de un sistema de sectores diferenciados, supuesto que resulta evidente y obviamente de todo punto ajeno al que nos ocupa. Con ello traspasa los límites del sistema de sectores diferenciados.

Tal actuar de la Administración Tributaria desquicia el sistema. Si considera que la investigación básica, parcialmente respecto de determinadas operaciones, está no sujeta, y a esta conclusión llega aplicando la lógica del impuesto, la misma lógica del impuesto debería de llevarle a considerar que estando no sujeta, debe aplicar razonable y proporcionalmente la deducibilidad en el sector de la investigación. Lo que no hace, extendiéndola a ambos sectores, como si la investigación básica no sujeta estuviera conformada con adquisición de bienes y servicios comunes, destinadas indistintamente para ambos tipos de actividades y debiendo reflejarse proporcionalmente a cada uno de los tipos de actividad, art. 173 de la Directiva; esto es, situándonos en el escenario que ya fue resuelto por la jurisprudencia.

Lo propio es aplicar el sistema legalmente previsto para la Universidad de sectores diferenciados, uno el de enseñanza, sujeto y exento, otro el de investigación, sujeto y no exento, con derecho a la deducción del 100%, excepto en las adquisiciones comunes para ambos sectores que debe aplicar la regla de la prorrata, como así se interpretó jurisprudencialmente, conforme a lo previsto en el art. 104, que prevé, en todo caso, la realización de actividades sujetas que no generan el derecho a deducir y actividades sujetas que generan el derecho a deducir.

La actuación de la Administración Tributaria, conjugando de aquí y de allá la posible deducibilidad del IVA por la Universidad, supone desconocer la jurisprudencia del TJUE y nuestra propia legislación. Lo que ha hecho la Administración Tributaria, sin más, es sobre la actividad de investigación básica, no sujeta parcialmente -de ser posible-, aplicar, fuera de la lógica del sistema de sectores diferenciados la regla de la prorrata, art. 104, como si esta y en todo caso fuera, respecto de los gastos realizados, común a ambos sectores.

Dicho lo cual, principio del efecto útil, no procede despejar la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión, en tanto que sea cual fuere el resultado, incluso acogiendo la tesis de la Administración, la liquidación debía ser anulada como así se hizo. Ciertamente es que en la regularización llevada a cabo la Administración requirió en varias ocasiones a la Universidad a que aportara los proyectos de investigación básica, no ateniendo esta los requerimientos, pero es de hacer notar que los mismos no fueron dirigidos a comprobar si las operaciones, adquisiciones de bienes y servicios, eran comunes a ambas actividades de enseñanza y de investigación, sino para analizar si, conforme a su tesis, los proyectos de investigación básica desarrollados estaban o no sujetos, lo cual resultaba irrelevante para concluir como hizo, aplicando la prorrata general como si se tratara de adquisiciones comunes a ambos sectores."

Asimismo, el Alto Tribunal ha seguido con la línea interpretativa expuesta en líneas precedentes en su reciente sentencia de 12 de junio de 2024 (rec.cas. 8840/2022), por la que se estima el recurso de casación interpuesto por la Universidad Autónoma de Madrid y falla determinando que la Administración debe, en palabras literales de la propia resolución, admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas de IVA por las adquisiciones de bienes o por las prestaciones de servicios relacionadas con la investigación básica (actividad sujeta y no exenta); y aplicar la regla de prorrata en cuanto a las adquisiciones comunes a la actividad de enseñanza (actividad sujeta y exenta) y a la referida actividad de la investigación básica. El Tribunal Supremo declara, en dicha sentencia, lo siguiente:

"A efectos del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, cabe considerar dicha

actividad de investigación básica sujeta al IVA aunque sus resultados no se exploten empresarialmente, de manera mediata o inmediata, o no exista una contraprestación inmediata y directa de los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta."

El Tribunal Supremo, en las sentencias transcritas anteriormente, establece que el sistema previsto de sectores diferenciados de las Universidades, como ocurre en el caso presente, supone la existencia del sector diferenciado de enseñanza, sujeto y exento, sin derecho a la deducción, el sector diferenciado de investigación, sujeto y no exento, con derecho a la deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas, así como la aplicación de la regla de prorrata general para la deducibilidad del IVA soportado en los gastos comunes a ambos sectores de actividad, conforme a lo previsto en el artículo 104 de la Ley de IVA. En todo caso, el Alto Tribunal remarca que, en el sector diferenciado de investigación, si bien a efectos académicos puede desglosarse o diferenciarse en "investigación básica" e "investigación aplicada", a efectos fiscales y, en concreto, a efectos de deducibilidad de cuotas de IVA soportadas, no existen diferentes tipos o clases de investigación, en tanto que no son investigaciones independientes entre sí, sino que se complementan y necesitan mutuamente para alcanzar los fines propios de la actividad investigadora.

La citada jurisprudencia adoptada por el Alto Tribunal es acogida por la Audiencia Nacional en sentencias recientes, entre las que destacan dos sentencias de 26 de junio de 2024 (recursos contencioso-administrativos 0002087/2021 y 0002089/2021), así como la sentencia de 10 de julio de 2024 (recurso contencioso-administrativo 0001465/2023). Las dos primeras sentencias, de 26 de junio de 2024, (recursos 002087/2021 y 0002089/2021), relativas, ambas, a la Universidad de la Coruña, y ante la determinación, por parte de la Inspección, de que la investigación básica es deducible en el porcentaje de la prorrata general y la confirmación de dicho parecer por este Tribunal Central en sus resoluciones de 15 de julio de 2021 (R.G. 00-004647-2019 y 00-05306-2019), la Audiencia Nacional sentenció lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"En consecuencia y por todo ello, el recurso debe ser estimado, con declaración de nulidad de la resolución recurrida y del acuerdo liquidador originariamente impugnado, así como del derecho de la actora a la deducción del 100 por ciento de las cuotas soportadas en la adquisición y recepción de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica, y (...)"

Asimismo, la Audiencia Nacional, en sentencia de 10 de julio de 2024, (recurso 0001465/2023) estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Universidad de Vigo contra la resolución de 19 de julio de 2023, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirmaba el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección en el que determinaba como no deducibles las cuotas de IVA soportadas en investigación básica. La Administración del Estado, parte demandada en el recurso contencioso-administrativo, se allanó en sus pretensiones, indicando que, siendo una cuestión análoga a la resuelta por el Tribunal Supremo en las sentencias de 15 de diciembre de 2023, serán deducibles las cuotas de IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica, aun cuando de manera inmediata y directa no generen contraprestación, dado que se entienden necesarias para el desarrollo de sus operaciones gravadas, en la medida que suponen un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

Sexto.

Conforme a lo expuesto, las citadas sentencias implican la superación del criterio recogido, por este Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 25 de septiembre de 2018 de la reclamación R.G. 00-05879-2014 (reiterada en resoluciones de 25 de octubre de 2018, R.G. 00-2203-2015, y 18 de mayo de 2022, R.G. 00-4308-2019), por el que se consideraba que la actividad de investigación básica, cuando en ella no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma, no pueda calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA, en la medida en que en el desarrollo de la misma no se realizan operaciones a título oneroso o que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella. En cuanto al alcance del derecho a la deducción del IVA soportado en relación con la misma, se concluía, sobre la base de lo dispuesto por el TJUE (sentencias de 8-6-2000, Midland Bank, C-98/98; 22-10-2015, Sveda, C-126/14, y 10-11-2016, Batová), que los gastos soportados en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de proyectos de investigación básica que carecían de proyección empresarial, podrían considerarse gastos generales de la reclamante en la medida en que se acreditara que los mismos coadyuvan a la mejora en el renombre, proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la reclamante.

En el presente caso, la Inspección determina, en los acuerdos de liquidación aquí impugnados, que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, al no quedar acreditada su afectación directa y exclusiva al sector diferenciado de investigación que goza de carácter empresarial, deben deducirse conforme a la regla establecido en el artículo 93.Cinco de la Ley de IVA, por ser de uso común en actividades sujetas y no sujetas al Impuesto.

No obstante, y conforme a lo extractado en el fundamento de derecho anterior, es clara la postura del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional a los efectos de considerar a la investigación básica como una actividad

incardinada, efectivamente y sin lugar a controversia, dentro del sector diferenciado de investigación, actividad sujeta y no exenta de IVA, cuyas cuotas soportadas de IVA son deducibles al 100%. Por tanto, debe considerarse la citada actividad de investigación básica como sujeta al IVA, aunque sus resultados no se exploten empresarialmente, de manera mediata o inmediata, o no exista una contraprestación inmediata y directa de los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

Por lo tanto, este Tribunal, acogiendo la jurisprudencia adoptada por el Alto Tribunal y seguida, a su vez, por la Audiencia Nacional en las sentencias mencionadas anteriormente, sólo puede estimar las presentes reclamaciones, anulando los actos impugnados.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas