

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ024525

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA***Sentencia 318/2006, de 5 de junio de 2006**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 355/2005***SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Deducciones en sectores diferenciados. Concepto de sector diferenciado. Investigación universitaria.** La Ley Orgánica 6/2001 (Universidades) no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación, básica o aplicada, que vienen obligadas a realizar las universidades. Los grupos de clasificación de actividades económicas no diferencian tampoco a estos efectos entre la investigación aplicada y la básica. La exención del IVA respecto de la enseñanza lo es solo de la entrega de bienes y prestación de servicios «directamente» relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria. La Dirección General de Tributos, en su consulta nº 1821/2003, de 4 de noviembre de 2003 (NFC027189), admite que el régimen de deducciones se efectúe por separado respecto de cada una de las dos actividades. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución con RG 682/1999, de 22 de junio de 2000 (NFJ009514), admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad. Pues bien, presumir, en este marco legislativo, que la adquisición de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos solo a la investigación básica pueden, por su naturaleza y características, estar afectos y ser utilizados en las otras actividades universitarias (concretamente en la enseñanza) no resulta admisible, máxime a la vista de la posición del Tribunal de Justicia (CE) en la interpretación de las deducciones conforme a la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), que ha recordado en numerosas ocasiones que el derecho a deducción establecido en los arts 17 y ss de la citada Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, sobre todo si tenemos en cuenta que a consecuencia de esta presunción se pasa en el supuesto de autos de un 100 a un 8 por ciento de deducción, desnaturalizando esta inicial diferenciación de actividades y vaciando de contenido la distinción legal. Por otro lado, este porcentaje se ha calculado conforme a una normativa -art. 104 Ley 37/1992 (Ley IVA), a la que remite la norma aplicada- que el propio Tribunal de Justicia (CE) se ha encargado de considerar incompatible con los arts 17 y 19 de la Sexta Directiva en su STJCE, de 6 de octubre de 2005, asunto n.º C-204/03 (NFJ020809), al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones (uno de los medios de financiación de la investigación básica), sin limitación de efectos en el tiempo y dando lugar a la reforma de la regla de prorrata mediante Ley 3/2006, de modificación de la 37/1992.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9.1.c).a'), 20.Uno.9.º, 94, 101 y 104.  
Ley Orgánica 6/2001 (Universidades), art. 39.

**PONENTE:**

*Doña Clara Penín Alegre.*

**SENTENCIA**

Ilma. Sra. Presidente Acctal.:

Doña Clara Penín Alegre.

Ilmos. Sres. Magistrados:

Doña María Josefa Artaza Bilbao.  
Don Rafael Losada Armadá.

En la ciudad de Santander, a cinco de junio de dos mil seis.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número 355/2005, interpuesto por la Universidad de Cantabria, parte representada por la Procuradora Sra. E... M... G... y defendida por la Letrado Sra. V... O... B..., contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado.

La cuantía del recurso es de 447.356,13 €.

Es Ponente la Ilma. Sra. Doña Clara Penín Alegre, quien expresa el parecer de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

El recurso se tuvo por interpuesto el día 11 de julio de 2005 contra la desestimación del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de septiembre de 2004, del recurso económico-administrativo n.º 39/0556/04, interpuesta por la Universidad de Cantabria contra el acuerdo de fecha 25 de febrero de 2004, del Inspector Regional de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cantabria en relación con la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 12, ejercicio 2001.

#### **Segundo.**

En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución combatida, por ser contraria al ordenamiento jurídico, ordenando la emisión de un nuevo acuerdo que declare el derecho de la recurrente a una devolución adicional de 447.356,13 € más los intereses legales que correspondan, con costas.

#### **Tercero.**

En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho el acto administrativo que se impugna.

#### **Cuarto.**

No solicitado el recibimiento del proceso a prueba, se señaló fecha para votación y fallo, que tuvo lugar el 25 de mayo de 2006, en que efectivamente se deliberó, votó y falló.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso la desestimación del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de septiembre de 2004, del recurso económico-administrativo n.º 39/0556/04, interpuesta por la Universidad de Cantabria contra el acuerdo de fecha 25 de febrero de 2004, del Inspector Regional de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cantabria, en relación con la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 12, ejercicio 2001.

La entidad recurrente solicita rectificación de la inicial autoliquidación considerando haber cometido un grave error de interpretación, practicando en consecuencia deducciones de menor cuantía a las legalmente procedentes. Concretamente, la no deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en los proyectos de investigación básica. La Delegación Especial de la AEAT estima parcialmente dicha pretensión al considerarlas deducibles, si bien en el porcentaje de deducción aplicable en cada ejercicio comprobado, porcentaje definitivo de prorrata, que en el año 2001 quedó fijado en el 8%.

Tanto la Administración como la parte recurrente consideran de aplicación la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 7 de marzo de 2001 y 22 de junio de 2000), conforme a la cual se considera actividad empresarial la investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación, con el consiguiente derecho a deducir las cuotas soportadas en el desarrollo de esta actividad. Por tanto, pese a la referencia contenida en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, confirmatoria de la decisión administrativa, en cuanto a la no acreditación de la existencia de dos sectores diferenciados en la actividad desarrollada por la Universidad, este no es realmente el motivo de no aceptar en su integridad la tesis de la entidad recurrente. Entiende la Administración que,

reconociendo la existencia de los dos sectores, el grupo en que han de clasificarse las cuotas de IVA soportado por la investigación básica, es el previsto en el artículo 101.1 párrafo 4.º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al considerarse que la investigación básica es común al sector de la enseñanza y de la investigación aplicada y, por ende, deducible en el porcentaje de prorata global calculado a partir de los ingresos de ambas actividades. Y el citado precepto regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 9.º de la misma Ley. Así lo admite la Administración en la contestación a la demanda, reconociendo alguna falta de claridad en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria al respecto, considerando que el deslinde entre ambas actividades no es claro, de forma que no puede determinarse si los bienes y servicios que en principio son destinados a proyectos de investigación básica pueden ser o son destinados también para la investigación aplicada y para la enseñanza.

### **Segundo.**

La cuestión planteada, pues, consiste en determinar si procede la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en proyectos de investigación básica, en el porcentaje de prorata aplicado del 8% o en el 100%, como se pretende por el recurrente.

Ya se ha dicho que tanto la Administración como la parte recurrente admiten la existencia de dos sectores diferenciados de la actividad de la Universidad: la enseñanza y la investigación. Actividades que son reguladas por separado en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, títulos VI y VII. En concreto, el artículo 39 alude a ambos tipos de la actividad aquí cuestionada, la investigación, básica y aplicada, otorgándoles un mismo régimen, calificándola como función básica de la Universidad y considerándola en todo caso fundamento de la docencia. También se ha dicho que, con base en las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central anteriormente aludidas (Resoluciones de 7 de marzo de 2001 y 22 de junio de 2000), la Administración viene reconociendo a nivel impositivo la existencia de estos dos sectores, de conformidad con el artículo 9.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto la enseñanza superior se encuadra en el grupo 80.3 de la CNAE, letra M, educación (actividad exenta el impuesto del IVA según establece el artículo 20.1.9 de la Ley 37/1992) y la investigación en el grupo 73.1 de la CNAE, ubicado en la letra K como servicio empresarial (actividad empresarial que, como tal, está sujeta y no exenta al impuesto y, en consecuencia, susceptible de deducción). Pues conforme a lo dispuesto en el artículo 9.º 1 c) a') de la Ley 37/1992, «a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes: a') Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignadas grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas», recogida en el Real Decreto 1560/1992, de 1 de diciembre.

Partiendo de su condición de sujeto mixto, que realiza operaciones con derecho a deducción del IVA soportado y otras que no, la determinación de la parte de las cuotas soportadas que son deducibles ha de realizarse conforme a las reglas establecidas en el artículo 101. Uno. de la tan citada ley. Conforme a este precepto, «los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos». Hasta este punto, Administración y recurrente parecen converger cuando de investigación aplicada se trata (es decir, aquella que se financia por contraprestación satisfecha por la empresa o entidad que encarga el proyecto). Pero cuando la investigación es básica (financiada a través de subvenciones y fondos propios de la Universidad), la Administración considera que se trata de adquisición de bienes y servicios de utilización común por ambos sectores de actividad. Y por ello acude a la regla especial establecida en el citado artículo 101.Uno, *in fine*, conforme a la cual «cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el art. 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones...», imponiendo el régimen de prorata, que en el año 2001 quedó fijado en el 8%. Mientras que la recurrente considera se trata de actividad de investigación deducible en un 100%.

Pues bien, como se ha visto, la Ley Orgánica 6/2001 no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación. Los grupos de clasificación de actividades económicas no diferencian tampoco a estos efectos entre la investigación aplicada y la básica. La exención del impuesto del IVA para la enseñanza lo es solo de la entrega de bienes y prestación de servicios «directamente» relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria. La Dirección General de Tributos, en su resolución de 4 de noviembre de 2003, admite que el régimen de deducciones se efectúe por separado respecto de cada una de las dos actividades. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 22 de junio de 2000, n.º 682/1999, admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad. Presumir, en este marco legislativo, que la adquisición de bienes y servicios

inicialmente destinados o afectos solo a la investigación básica, pueden por su naturaleza y características estar afectos y ser utilizados en las otras actividades universitarias (concretamente en la enseñanza) no resulta admisible. Máxime a la vista de la posición del Tribunal de Justicia (CE) en la interpretación de las deducciones conforme a la Sexta Directiva. Baste la referencia a las SSTJCE, Sala 3.<sup>a</sup>, de 12-1-2006, n.º C-354/2003 C-355/2003 C-484/2003, casos Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03), y 15-12-2005, n.º C-63/2004, caso Centralan Property Ltd, en que reitera lo que «el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones, (que) el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse», citando en particular las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43. Máxime cuando la consecuencia de esta presunción pasa de un 100% de deducción a un 8%, desnaturalizando esta inicial diferenciación de actividades y vaciando de contenido la distinción legal. Y cuando este porcentaje se ha calculado conforme a una normativa (artículo 104 de la Ley 37/1992 a la que remite la norma aplicada) que el propio Tribunal de Justicia (CE) se ha encargado de considerar incompatible con los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en Sentencia de la Sala 3.<sup>a</sup>, de 6 de octubre de 2005, n.º C-204/2003, al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones (uno de los medios de financiación de la investigación básica), sin limitación de efectos en el tiempo y dando lugar a la reforma de la regla de prorrata mediante Ley 3/2006, de modificación de la 37/1992. Por todo ello, procede acoger en su integridad la pretensión deducida en el recurso.

### **Tercero.**

De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no procede la condena de ninguna de las partes al pago de las costas pues no han actuado con temeridad o mala fe procesales en la defensa de sus respectivas pretensiones.

### **FALLAMOS**

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la Procuradora Sra. E... M... G... en nombre y representación de la Universidad de Cantabria, contra la desestimación del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de septiembre de 2004, del recurso económico-administrativo n.º 39/0556/04, interpuesta por la Universidad de Cantabria contra el acuerdo de fecha 25 de febrero de 2004, del Inspector Regional de la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Cantabria en relación con la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, período 12, ejercicio 2001, anulando la citada resolución y ordenando proceder a la rectificación de la autoliquidación presentada para el citado período y ejercicio conforme a lo dispuesto en esta sentencia, sin que proceda hacer mención expresa acerca de las costas procesales causadas, al no haber méritos para su imposición.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de la misma, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de este.

**PUBLICACIÓN.** En la misma fecha fue leída y publicada la anterior resolución por el Ilmo. Sr./a. Magistrado que la dictó, celebrando Audiencia Pública. Doy fe.

**DILIGENCIA.** Seguidamente se procede a cumplimentar la notificación de la anterior resolución. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.