

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

Referencia: NFJ034299

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 20 de mayo de 2009

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 276/2007

**SUMARIO:****IVA. Deducciones. Deducciones en sectores diferenciados. Concepto de sector diferenciado.**

*Investigación universitaria.* Las cuotas soportadas por una Universidad como consecuencia de la realización de investigación básica (financiada a través de subvenciones y fondos propios de la Universidad) y de investigación aplicada (la que se financia con contraprestación satisfecha por la empresa que encarga el proyecto) son deducibles, frente a la posición de la Administración que considera que las cuotas soportadas en la investigación básica son comunes al sector de investigación y al de enseñanza.

La Ley Orgánica 6/2001 (Ley de Universidades), considera que tanto la investigación básica como la aplicada tienen el mismo régimen, considerándolas como función básica de la Universidad y considerándolas en todo caso fundamento de la docencia. Tampoco la CNAE diferencia entre investigación aplicada y básica.

El hecho de que la enseñanza y la investigación sean complementarias, no desvirtúa que a efectos del IVA sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio; ni supone que la realización de proyectos de investigación básica lleve a la conclusión de que no sea un sector diferenciado de investigación. [Vid., Resolución TEAC, de 16 de mayo de 2007, RG 4552/2004 (NFJ026748), que se recurre en esta sentencia].

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9.º, 20, 101 y 104.

Ley Orgánica 6/2001 (Universidades), art. 39.

RD 1560/1992 (CNAE).

**PONENTE:***Don José Arturo Fernández García.***SENTENCIA**

Madrid, a veinte de mayo de dos mil nueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 276/2007 se tramita a instancia de la UNIVERSIDAD DE CANTABRIA, representada por el Procurador don I... A... L..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC), de fecha 16 de mayo de 2007 (RG 4552/2004), sobre Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) periodo 12 del ejercicio de 2003, en el que es parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado; siendo la cuantía del procedimiento de 202.478,94 €.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La parte recurrente arriba indicada interpuso en fecha 24/07/2007 este recurso respecto de los actos antes aludidos y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el Suplico de la misma, en el que solicitó se dicte sentencia por la que estimando el recurso, acuerde anular la resolución del TEAC de 16 de mayo de 2007 y, consecuentemente, anular la liquidación paralela dictada por la Unidad Regional de Gestión de Grandes

Empresas de la AEAT-Delegación Especial de la AEAT de Cantabria, de 25 de mayo de 2004, e importe de 202.478,94 €.

### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó que habiendo por presentado ese escrito, lo admita y tenga por contestada la demanda y previos los trámites legales se dicte sentencia desestimándolo y confirme la resolución impugnada.

### **Tercero.**

Recibido el pleito a prueba, se practicaron aquellas que admitidas su resultado obra en autos. Seguidamente, se pasó al trámite de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. A continuación, se señaló día para votación y fallo el 19 de mayo de 2009, procediéndose a su deliberación votación y fallo con el resultado que a continuación se expresa.

### **Cuarto.**

Aparecen observadas las formalidades de tramitación.

Es ponente de esta sentencia el Ilmo. Magistrado Sr. D. José Arturo Fernández García.

## **FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del TEAC, de fecha 16 de mayo de 2007 (RG 4552-04), sobre liquidación del IVA, periodo 12 del ejercicio de 2003, practicado a la entidad recurrente arriba reseñada.

Para una adecuada resolución de este pleito se han de tener en cuenta los siguientes hechos acreditados en las actuaciones:

1) El 13 de abril de 2004 por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) se emite requerimiento a la Universidad de Cantabria, la hoy recurrente, a fin de que la misma justificase las subvenciones recibidas en el ejercicio de 2003 y la correcta aplicación de la regla de prorrata del IVA de ese ejercicio.

2) Tras cumplirse tal requerimiento, la indicada Unidad notifica a la interesada el trámite de audiencia y la propuesta de liquidación por el período 12 del ejercicio de 2003 del IVA, en la que esencialmente se indica que se minoran las cuotas del IVA soportado deducido correspondiente a las cuotas soportadas en Proyecto de Investigación Básica, pues el porcentaje de deducción aplicable a dichas cuotas es el definitivo de prorrata porque existe relación entre esa actividad de investigación general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros a cambio de una contraprestación, así como con la actividad principal empresarial, la de la enseñanza, cuyo porcentaje de deducción es del 0 por ciento; de forma que de los 460.848,82 € consignados por la obligada en su declaración-liquidación como cuotas de IVA soportado deducibles, dicha Unidad sólo le otorga un carácter deducible a 91.764,40 €.

3) Una vez presentadas alegaciones por la interesada, la Administración citada dictó el 25 de mayo de 2004 liquidación provisional con una deuda a ingresar de 2002.478,94 €: 199.487,80 € de cuota y 3.011,14 € de intereses de demora. El órgano liquidador señala que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de investigación básica se podrán deducir en el porcentaje de deducción que corresponda a la prorrata general del ejercicio, el 10%, ya que la investigación básica tiene relación tanto con la actividad de enseñanza como con la actividad de investigación.

4) Contra dicha liquidación provisional, la recurrente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria (n.º 39/1011/2004), que fue desestimada en la resolución de 29 de septiembre de 2004. Contra esta última resolución la misma interesada formuló recurso de alzada ante el TEAC, que lo rechazó en la resolución objeto de este recurso.

### **Segundo.**

La parte actora plantea en su demanda idénticas alegaciones por la misma esgrimidas en vía administrativa:

1.º La investigación básica queda integrada en el sector diferenciado de investigación, con derecho a la deducción del 100% de las cuotas soportadas del IVA.

2.º La hipotética relación entre la investigación básica y la enseñanza universitaria no justifica en absoluto que se califique a la investigación básica como elemento común a los dos sectores de la actividad.

3.º Idéntica cuestión de fondo ha sido resuelta a favor de las tesis de esa parte por otros Tribunales: sentencias de 5 de junio de 2006 (rec. 355/2005) y 7 de junio de 2006 (rec. 379/2005) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria (en adverte TSJ de Cantabria).

Por el contrario, la Abogacía del Estado, reiterando las alegaciones del TEAC, insta la confirmación de la liquidación impugnada y de los actos que la ratifican, al considerar que se ajusta a Derecho.

### **Tercero.**

La resolución del TEAC objeto de este recurso razona la denegación del recurso de alzada, esencialmente, señalando, en primer lugar, que, de acuerdo con los artículos 9.º 1.C) y 101 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), la Universidad de Cantabria, recurrente en este pleito, realiza dos actividades diferenciadas, la de investigación y la de enseñanza. La primera tiene un porcentaje de deducción del IVA del 100%, mientras que la segunda, al estar exenta del IVA, es del 0%. Por ello, la citada Universidad deberá aplicar el régimen de deducciones en sectores de la actividad. En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta n.º 1821/2003, de 4 de noviembre.

Por ello, indica dicho Tribunal que, una vez establecido que la referida Universidad tiene dos sectores diferenciados de actividad, habrá que distinguir cada uno de ellos. Así, se ha de partir que entre las distintas actividades realizadas por la Universidad se encuentran, en primer lugar, la de enseñanza superior, y en segundo lugar la labor investigadora. Dentro de esta última se puede distinguir entre la básica y la investigación aplicada, consistiendo la primera en trabajos experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos acerca de los fundamentos de los fenómenos y hechos inobservables, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada; mientras que la investigación aplicada consiste en trabajos originales realizados para adquirir nuevos conocimientos, si bien está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico.

Señala el TEAC que con relación a la actividad de enseñanza y de investigación aplicada no existe controversia pues la Universidad de Cantabria está de acuerdo con el régimen de deducción establecido por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas. Es respecto a la investigación básica donde se centra la controversia, estando dicho Tribunal de acuerdo en que aquella se desarrolla en el ejercicio de una actividad empresarial por su innegable relación con las actividades anteriores, surgiendo el problema en determinar las cuotas soportadas en el ejercicio de esta actividad que van a considerarse deducibles.

Finalmente señala: «La investigación básica es un sustrato a la investigación aplicada porque los nuevos conocimientos adquiridos se trasladarán a nuevos proyectos de investigación aplicada; pero la investigación básica también es el sustrato de la enseñanza porque, igual que se enseñan los conocimientos adquiridos desde la antigüedad, deben incorporarse al sistema educativo los conocimientos que se adquieren en el presente, y que son los obtenidos, en muchas ocasiones, mediante proyectos de investigación básica, conclusión que también se deduce de nuestra resolución de 22 de junio de 2000 (RG 682 y 683/99) que se cita en las sentencias aportadas por la entidad reclamante.

Siendo así clara la relación de la investigación básica con los dos sectores diferenciados de actividad de la Universidad, debemos concluir que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados de actividad por los que dichas cuotas serán deducibles en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores».

### **Cuarto.**

A la vista del contenido de los anteriores fundamentos, se suscita en este procedimiento si cabe la deducción de cuotas soportadas por la universidad actora en la adquisición de bienes y servicios utilizados en proyectos de investigación básica en el porcentaje de prorrata aplicado del 10% por la Administración, o en el del 100% como pretende la recurrente.

Ambas partes no discrepan en que existen dos sectores diferenciados en la actividad que ejerce la universidad: la enseñanza y la investigación. El primero de ellos se regula en el título VI de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y el segundo en el título VII, cuyo artículo 39 establece textualmente:

1. La investigación, fundamento de la docencia, medio para el progreso de la comunidad y soporte de la transferencia social del conocimiento, constituye una función esencial de las Universidades.
2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.
3. La Universidad asume, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística, así como la formación de investigadores, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.

Por lo tanto, la referida normativa de universidades regula de forma separada esas dos actividades de la universidad, previendo en su artículo 39 la existencia en el ámbito de la investigación tanto la básica como la aplicada, pero con el mismo régimen, definiendo a dicha investigación como función esencial de la universidad y fundamento de la docencia.

Igualmente, la Administración reconoce, como ha establecido expresamente el TEAC en la resolución arriba expuesta e impugnada en este procedimiento, la existencia desde un punto de vista fiscal de estos dos sectores, de conformidad con el artículo 9.º de la LIVA, dado que la enseñanza superior se encuadra en el grupo 80.3 de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas recogida en el Real Decreto 1560/1992, de 1 de diciembre (en adelante CNAE), letra M, educación (actividad exenta del impuesto del IVA según establece el artículo 20.1.9 de la LIVA) 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). Y todo ello según lo dispuesto en el artículo 9.º 1.º c).a') de la LIVA, que prescribe: 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 asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Como se apunta en la resolución del TEAC impugnada, dado que la universidad recurrente es un sujeto mixto, que realiza actividades con derecho a deducción del IVA soportado y otras no, la concreción de la parte de las cuotas soportadas que son deducibles se ha de deducir según las reglas del artículo 101 de la citada LIVA: 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.

La Administración y la actora coinciden respecto a la investigación aplicada, la financiada 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 servicios de utilización común por ambos sectores de actividad. A esta conclusión llega aplicando el citado artículo 101 de la LIVA, Uno, *in fine*, que establece: 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... De ahí que le exija a la obligada el régimen de prorata en los términos arriba expuestos, frente a la posición de aquella que entiende que se trata de actividad de investigación deducible en un 100%.

Esta Sala, llegado al presente punto de la cuestión litigiosa, coincide plenamente con la posición que al respecto ha adoptado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, de 5 de junio de 2006, rec. 318/2006) cuando señala:

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 sólo 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, núm. 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 sólo 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 SS TJCE, Sala 3.ª, de 12-1-2006, núm. 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) EDJ2006/252, y 15-12-2005, núm. C-63/2004, caso Centralan Property Ltd EDJ2005/206388, 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 EDJ1995/11971, 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, núm. 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.

Sólo se ha de añadir a los anteriores pronunciamientos que esta Sala comparte en su totalidad el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a los que les corresponde un régimen de deducción propio (artículo 101 de la LIVA); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación al que se la ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación básica.

#### **Quinto.**

No se aprecian méritos que determinen un especial pronunciamiento sobre costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

### **FALLAMOS**

ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la UNIVERSIDAD DE CANTABRIA contra la resolución del TEAC, de fecha 16 de mayo de 2007, a que las presentes actuaciones se contraen, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS por no ser ajustados a derecho la referida resolución y los actos, incluida la liquidación arriba reseñada, de los que la misma trae causa. No procede expresa imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN:** La anterior sentencia fue leída y publicada en la forma acostumbrada por el Ilmo. Sr. Magistrado-Ponente, hallándose constituida en audiencia pública, de lo que yo el Secretario, 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.