

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ044834

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 6 de octubre de 2011**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 695/2010***SUMARIO:**

IVA. Deduciones. Deduciones en sectores diferenciados. Concepto de sector diferenciado. Investigación universitaria. Las cuotas soportadas por una Universidad como consecuencia de la realización de investigación básica y de investigación aplicada 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. 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., en el mismo sentido, SAN, de 20 de mayo de 2009, recurso n.º 276/2007 (NFJ034299)].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 92, 94, 101 y 104.

Ley Orgánica 6/2001 (Universidades), arts. 1.º, 39 y 41.

RD 1560/1992 (CNAE).

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 17 y 19.

PONENTE:*Doña Mercedes Pedraz Calvo.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don LUCIA ACIN AGUADO

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don MERCEDES PEDRAZ CALVO

SENTENCIA

Madrid, a seis de octubre de dos mil once.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo num. 695/10 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador de los Tribunales Sr. Estévez Rodríguez en nombre y representación de UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA frente a la Administración del Estado defendida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 21 de septiembre de 2010 en materia relativa a Impuesto sobre el Valor Añadido con una cuantía de 5.727.379,39 euros. Ha sido Ponente la Magistrado D^a MERCEDES PEDRAZ CALVO.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La recurrente indicada interpuso recurso contencioso-administrativo ante esta Sala, contra la Resolución de referencia.

Por Decreto del Sr. Secretario se tuvo por interpuesto el recurso, ordenando la reclamación del expediente administrativo.

Segundo.

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó la demanda mediante escrito en el cual, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estimó de rigor, terminó suplicando se dicte sentencia anulando los actos administrativos impugnados, y se reconozca el derecho de la Universidad a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica en los años 2001 a 2004.

Tercero.

El Abogado del Estado contestó a la demanda para oponerse a la misma, y con base en los fundamentos de hecho y de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando la desestimación del recurso.

Cuarto.

Las partes, por su orden, presentaron sus respectivos escritos de conclusiones para ratificar lo solicitado en los de demanda y contestación a la demanda.

Quinto.

La Sala dictó Providencia señalando para votación y fallo del recurso la fecha del 4 de octubre de 2.011, en que se deliberó y votó habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso-administrativo la resolución de 21 de septiembre de 2010 del Tribunal Económico Administrativo Central (R.G. 8039/08; R.S. 12-10) dictada en la reclamación interpuesta por UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA hoy actora contra resolución de 25 de septiembre de 2008 del TEAR de Galicia desestimando las reclamaciones interpuestas contra cuatro Acuerdos de la AEAT de fecha 7 de agosto de 2007 estimando en parte otras tantas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del IVA de los ejercicios 2001, 2002, 2003 y 2004 en relación con las devoluciones a favor de la hoy actora.

El TEAC estima en parte el recurso, únicamente en relación con el ejercicio 2004 ordenando a la Administración que calcule la devolución teniendo en cuenta las cifras derivadas de los libros de la entidad.

Segundo.

La cuestión se plantea ante esta Sala en términos similares a como fue planteada ante el TEAC, en los siguientes términos: la discrepancia entre la Administración y la Universidad actora se centra en la determinación del régimen de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que vayan a utilizarse en proyectos de investigación básica. Para la Administración ambas partes coinciden en que la Universidad realiza actividades sujetas y no exentas (la investigación aplicada) y otras exentas (la enseñanza); que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la realización de la actividad de enseñanza no serán deducibles en cuanto se afectan a una actividad que no genera el derecho a deducir; y que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen a la realización de la actividad de investigación aplicada son deducibles. La discrepancia reside en la consideración de la investigación básica.

Para la Administración tributaria:

- La investigación básica y la enseñanza se encuentran unidas en el primer nivel, el personal encargado de desarrollar una y otra actividad, que sería el personal docente e investigador.

- La investigación básica se lleva a cabo para la obtención de nuevos conocimientos que carecen de virtualidad práctica, pero que una vez obtenidos se utilizarán en la enseñanza universitaria.

Para el recurrente:

- La investigación básica se integra necesariamente en el sector diferenciado de la investigación, y en consecuencia las cuotas de IVA soportadas en su desarrollo son deducibles.

- Es una actividad económica distinta porque tiene asignado un grupo diferente en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Pero dentro de este grupo está junto a la investigación aplicada CNAE 73.1.

Tercero.

El artículo 101 de la Ley 37/1992 regula el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional y señala:

"1. 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.

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 artículo 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, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia."

Por su parte el artículo 1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, establece:

"Artículo 1. Funciones de la Universidad.

1. La Universidad realiza el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio.

2. Son funciones de la Universidad al servicio de la sociedad:

a. La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura.

b. La preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística.

c. La difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico.

d. La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a lo largo de toda la vida."

El artículo 39 de la misma Ley dispone que:

"Artículo 39. La investigación y la transferencia del conocimiento. Funciones de la universidad.

1. La investigación científica es fundamento esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad. Como tal, constituye una función esencial de la universidad, que deriva de su papel clave en la generación de conocimiento y de su capacidad de estimular y generar pensamiento crítico, clave de todo proceso científico.

2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.

3. La universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada."

El artículo 41 desarrolla en este sentido el fomento de la investigación, del desarrollo científico y de la innovación tecnológica en la Universidad, recalcando que la transferencia del conocimiento es una función de las universidades.

Finalmente, el artículo 83 establece que:

"los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y sus profesorado a través de los mismos o de los órganos, centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación".

Del transcrito conjunto normativo resulta, en primer lugar, que como ha señalado la Administración y sobre este extremo no existe debate, la Universidad realiza una actividad de enseñanza que está exenta: "la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comprobables".

Lo relevante es establecer si la actividad de investigación básica se vincula a esta actividad de educación, y si deben entonces entenderse que es un elemento común a ambos sectores de actividad.

La Sala no comparte las consideraciones de la Administración: no puede entenderse que la investigación básica se vincule a la enseñanza por el hecho de que exista coincidencia "en muchas ocasiones" entre el personal docente y el personal investigador. La propia regulación legal reproducida justifica tal circunstancia, y el hecho de que haya personal solo investigador, o solo docente, pero también investigador y docente no implica que los frutos de la investigación básica se dediquen a la docencia.

En segundo lugar, para resolver la cuestión relativa a si los resultados obtenidos en materia de investigación básica pueden utilizarse para la investigación aplicada la Administración concluye que no cabe duda de que tales resultados se utilizarán en el sector de la enseñanza. La Sala tampoco comparte tal apreciación: nada indica que exista esa vinculación automática de la investigación básica y la enseñanza, ni que los gastos realizados en el curso de dicha investigación básica resulten por tanto afectos tanto a la enseñanza como a la investigación.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 20 de junio de 2002, dictada en el asunto C-287/00 Comisión contra la República Federal Alemana, declaró que esta había incumplido las obligaciones que impone la Sexta Directiva al haber eximido del IVA las actividades de investigación realizadas a título oneroso por los centros públicos de enseñanza superior.

En esta sentencia, y esta Sala considera que la reflexión es especialmente aplicable al supuesto enjuiciado, el TJUE dice:

"de la jurisprudencia citada en el apartado anterior se desprende que la definición de «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la enseñanza universitaria», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, abarca las prestaciones de servicios o las entregas de bienes directamente necesarias para la enseñanza, como por ejemplo, la adquisición de material pedagógico. Sin embargo, el hecho de que las actividades de investigación en beneficio de personas privadas puedan ser útiles para la enseñanza no basta para establecer la existencia, entre esta y las actividades controvertidas, de una relación jurídica tan directa como la exigida por dicha disposición."

Es decir, que aún si se aceptase que el resultado de la investigación básica se utilizará para la actividad de enseñanza, lo que a juicio de esta Sala no está probado ni resulta per se de la propia naturaleza de una y otra actividad, aún así, no bastaría para establecer la relación jurídica que extrae la Administración en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 94.uno de la LIVA dispone que "los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior (aquellos que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con el artículo 5) podrán deducir las cuotas del IVA comprendidas en el artículo 92 (en donde se establecen las cuotas tributarias deducibles) en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones: 1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA (...)" .

La ley del IVA establece por tanto la deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de operaciones sujetas y no exentas realizadas por la Universidad.

Cuarto.

La Sala abordó esta cuestión en la sentencia de veinte de mayo de dos mil nueve, dictada en el recurso 276/2007 en relación con el IVA del año 2003 de otra Universidad. En ella expresamente se citan dos sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, acogiendo las tesis actoras:

"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 3ª, 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 3ª, 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. "

De cuanto queda expuesto resulta la estimación del presente recurso y la anulación de los actos administrativos impugnados, por no ser conformes a derecho. Como se solicita por la recurrente la estimación debe alcanzar a la pretensión de que por la Administración tributaria se reconozca a la misma el derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica de los años 2001 a 2004 litigiosas.

Quinto.

No se aprecian razones que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 139. Pfo. 1 de la Ley Jurisdiccional , justifiquen la condena al pago de las costas a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados, y los demás de pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos ESTIMAR y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA contra Resolución dictada por el Tribunal Económico-administrativo Central el día 21 de septiembre de 2010 descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual anulamos así como los actos administrativos de que trae origen; ordenando a la Administración el reconocimiento del derecho de la actora a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica de los años 2001 a 2004. Sin efectuar condena al pago de las costas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, dando cumplimiento a lo dispuesto en el art. 248 pfo. 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

ASI por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada fue la anterior Sentencia por la Itma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, estando celebrando Audiencia Pública la sección Sexta de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de todo lo cual yo, el Secretario judicial, 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.