

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071841

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de octubre de 2018

Vocalía 4.^a

R.G. 2203/2015

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata. Prorrata general. *Cuotas soportadas por Universidades en sectores diferenciados de su actividad.* La cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar el régimen de deducción aplicable a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a su utilización en proyectos de investigación básica. En el acuerdo de liquidación impugnado la Inspección considera que la investigación básica no constituye actividad empresarial a efectos de IVA, quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto, en aquellos casos en que el desarrollo de proyectos de investigación se efectúa sin el propósito de explotar empresarialmente los resultados. La Universidad, por el contrario, defiende que todos los proyectos de investigación básica están incluidos dentro del sector diferenciado de investigación con derecho a deducción del 100% de las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a su realización, del mismo modo que se hace con la investigación aplicada.

Pues bien, dentro de la actividad investigadora de la universidad cabe distinguir entre investigación básica y aplicada. Respecto a la primera, se pueden distinguir a su vez dos bloques, que son, por una parte, el que engloba los que han dado lugar a patentes, las cuales pueden ser cedidas a terceros a cambio de una contraprestación fijada en condiciones normales de mercado, siendo deducibles las cuotas de IVA soportado en relación con estos proyectos; y, de otra, el que integraría el resto de los proyectos, que no tienen otra finalidad que trasladar el conocimiento a la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna derivada de los mismos. La actividad de investigación básica, una vez excluidos aquellos proyectos que se desarrollan con el objetivo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados que se puedan conseguir de los mismos, no puede calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA. Por otro lado, en cuanto al alcance del derecho a la deducción del IVA soportado en relación con la misma, se concluye que los gastos soportados en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de proyectos de investigación básica que carezcan de proyección empresarial, podrán considerarse gastos generales de la Universidad en la medida en que se acredite que los mismos coadyuvan a la mejora en el renombre, proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la misma. Lo anterior se dispone una vez identificada la parte en la cual ha de entenderse que los proyectos de investigación básica se relacionan con operaciones sujetas al IVA y no exentas, cuyas cuotas soportadas se admiten como deducibles. [Vid., en el mismo sentido, Resolución TEAC, de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014 (NFJ071524)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5, 7 y 104.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 13 y 168.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 4.

Ley Orgánica 6/2001 (Universidades), arts. 1, 2, 39, 41, 81 y 83.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 105.

Código Civil, art. 1.214.

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

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **UNIVERSIDAD DE VIGO**, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. **Sx...** y con domicilio a efectos de notificaciones en Lugar Campos Lagoas-Marcosende, s/n, 36310 Vigo (Pontevedra), contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-...**40**, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia

(Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013, con resultado a devolver de 132.708,35 euros, habiendo solicitado devolución por 1.667.504,39 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En relación con la entidad **UNIVERSIDAD DE VIGO**, en fecha 29 de abril de 2014 se notifica por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación. Las actuaciones afectan al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2013, y su carácter es general.

Como consecuencia de las actuaciones inspectoras realizadas, el 4 de febrero de 2015 se incoa acta de disconformidad A02-...40 por el Impuesto sobre el Valor Añadido, junto con el preceptivo informe ampliatorio.

La propuesta contenida en el acta se confirma mediante acuerdo de liquidación de 25 de febrero de 2015, notificado el 27 de febrero de 2015, del que resulta una cantidad a devolver de 132.708,35 euros.

Las cuestiones fundamentales planteadas en el acuerdo de liquidación son las siguientes:

1. Determinación del régimen de deducción aplicable a las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de proyectos de investigación básica.

UNIVERSIDAD DE VIGO desarrolla dos actividades incluidas en dos sectores diferenciados de actividad, de conformidad con el artículo 9.1.c) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido: actividad de educación y actividad de investigación. En la actividad de educación aplica un porcentaje de deducción del 0% y en la actividad de investigación aplica un porcentaje del 100%. En las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común por ambos sectores de diferenciados, el contribuyente aplica un porcentaje de prorrata para el ejercicio 2013 del 15%.

Dentro de la actividad de investigación realizada por la Universidad hay que distinguir entre la básica y la aplicada. Constituye investigación básica aquella cuyo objetivo es la obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos, con la finalidad de impulsar el avance tecnológico y que, generalmente, se encuentra financiada por el sector público. La investigación aplicada, por su parte, tiene como objetivo la transferencia de resultados de carácter científico o técnico, que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración y que, habitualmente, se encuentra cofinanciada por el sector público, a través de ayudas y subvenciones, y por empresas, a través de contraprestaciones fijadas en condiciones de mercado.

La controversia se plantea en la determinación del régimen de deducción aplicable a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la actividad de investigación básica, y que la Universidad ha deducido en su totalidad.

La Inspección considera que la investigación básica no constituye actividad empresarial a efectos de IVA, quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto, en aquellos casos en que el desarrollo de proyectos de investigación se efectúa sin el propósito de explotar empresarialmente los resultados. A este respecto, se señala en el acuerdo que el obligado tributario no ha aportado prueba suficiente que acredite que "los resultados de los proyectos de investigación básica desarrollados por la Universidad han sido o van a ser destinados, en un futuro más o menos cierto, a ser cedidos a terceros o bien podrán constituir el sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinarán a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado", esto es, no ha probado debidamente que la investigación básica realizada tenga el carácter de actividad empresarial.

En consecuencia con lo anterior, en la regularización practicada se admite la deducción de la totalidad de las cuotas de IVA soportadas en aquellos casos en los que existe certeza de que la investigación revierte en el mercado (investigación aplicada), mientras que las soportadas en relación con los proyectos de investigación básica, cuyo carácter empresarial no ha resultado acreditado, se consideran deducibles en el porcentaje de prorrata que resulte procedente, al considerarse que las adquisiciones de bienes y servicios en el ámbito de la investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados.

2. Inclusión en el denominador de la prorrata de las operaciones a que se refiere el convenio celebrado entre **UNIVERSIDAD DE VIGO** y **BANCO... SA** el 1 de enero de 2010.

La entidad percibe determinada cantidad de **BANCO... SA** que considera aportaciones económicas derivadas de un convenio de colaboración de carácter no lucrativo. Por el contrario, la Inspección concluye que

dichas cantidades constituyen ingresos por servicios de enseñanza que deben incluirse en el denominador de la prorrata, al no estar acreditada la existencia de ánimo de liberalidad ni la realización de actividades de interés general.

Segundo:

Contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 9 de marzo de 2015.

En el escrito de interposición de la reclamación la entidad formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. La investigación básica queda integrada en el sector diferenciado de investigación, con derecho a deducción total de las cuotas soportadas, como han concluido diferentes Tribunales (entre otras, sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2009 y de 6 de octubre de 2011).

La hipotética relación entre la investigación básica y la enseñanza universitaria no justifica que se califique a la investigación básica como elemento común a ambos sectores de actividad.

Incoherencia en el criterio mantenido por las distintas Delegaciones de la Agencia Tributaria.

2. El cálculo de la prorrata realizado por la Inspección modifica erróneamente el denominador de la misma al incluir las operaciones derivadas del Convenio de Colaboración con el **BANCO... SA** por considerarlas servicios de enseñanza, cuando se trata de una aportación económica realizada por una empresa privada en el ámbito de un convenio de colaboración general y no responde a una contraprestación por servicios de enseñanza.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

Segundo:

La cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar el régimen de deducción aplicable a las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a su utilización en proyectos de investigación básica.

En el acuerdo de liquidación impugnado la Inspección considera que la investigación básica no constituye actividad empresarial a efectos de IVA, quedando fuera del ámbito de aplicación del impuesto, en aquellos casos en que el desarrollo de proyectos de investigación se efectúa sin el propósito de explotar empresarialmente los resultados.

Con el objeto de comprobar este extremo, durante el curso de las actuaciones de comprobación se requirió a la interesada la aportación de documentación relativa al ejercicio de una actividad empresarial en el desarrollo de su actividad de investigación básica. La Universidad aportó un informe del Vicerrectorado correspondiente, a la vista del cual, concluye que no se ha aportado prueba suficiente que acredite que “los resultados de los proyectos de investigación básica desarrollados por la Universidad han sido o van a ser destinados, en un futuro más o menos cierto, a ser cedidos a terceros o bien podrán constituir el sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinarán a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado”, esto es, no se ha acreditado que la investigación básica realizada tenga en alguna medida el carácter de actividad empresarial. Las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios relacionados con la investigación básica se consideran deducibles en el porcentaje de prorrata, al considerarse son de utilización común en ambos sectores diferenciados.

Sí se considera probado el ejercicio de una actividad empresarial y, por tanto, se admite la deducción en su totalidad de las cuotas de IVA soportadas, en aquellos proyectos de investigación para los que existe un contrato

de investigación, de forma que con certeza la investigación revertirá en el mercado. En el caso que nos ocupa, estos proyectos se identifican con la investigación aplicada.

La Universidad, por el contrario, defiende que todos los proyectos de investigación básica están incluidos dentro del sector diferenciado de investigación con derecho a deducción del 100% de las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a su realización, del mismo modo que se hace con la investigación aplicada.

Tercero:

A las operaciones no sujetas al impuesto efectuadas por las Administraciones públicas se refiere el artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“No estarán sujetas al impuesto:

(...).

8.º *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.”*

Traspone el citado artículo a nuestra normativa nacional lo contemplado en el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (anterior artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de IVA), que establece lo siguiente:

“1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.”

De acuerdo con el citado precepto, los Estados, provincias, regiones y demás organismos de Derecho público no serán sujetos pasivos del impuesto cuando actúen como autoridades públicas en el desarrollo de sus actividades.

El citado precepto ha sido objeto de interpretación en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), (vid. entre otras, sentencias de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino, asunto C-4/89; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, asunto C-359/97; de la misma fecha, Comisión/Grecia, asunto C-260/98; de 29 de junio de 2000, Fazenda Pública, asunto C-446/98; de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle, asunto C-430/04; de 4 de junio de 2009, SALIX, asunto C-102/08; de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, asunto C-174/14, o de 19 de enero de 2017, National Roads Authority, asunto C-344/15).

Es relevante a este respecto lo establecido en la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, dictada en los asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88, en la que se establece lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

11. En virtud del apartado 1 del artículo 4 serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente cualquiera de estas actividades económicas. Así pues, como excepción a esta norma, el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4, cuya interpretación constituye el objeto de esta cuestión, excluye a los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público del concepto de sujeto pasivo en cuanto a algunas de sus actividades, "aun en el supuesto de que con motivo de tales actividades u operaciones, perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones".

12. Como señaló el Tribunal de Justicia en las sentencias de 11 de julio de 1985 (Comisión contra República Federal de Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2663) y de 26 de marzo de 1977 (Comisión contra Reino de los Países Bajos, 235/85, Rec. 1977, p. 1485), el análisis de este texto a la luz de los objetivos de la Directiva, pone de manifiesto que deben cumplirse dos requisitos a un tiempo para que la norma de no imposición despliegue sus efectos, a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el desarrollo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas.

13. Para definir este último requisito no cabe basarse, como se ha mantenido, en el objeto o en el fin de la actividad del organismo público, dado que estos elementos han sido tomados en consideración por otras disposiciones de la Directiva y con otros fines.

14. En efecto, el objeto o el fin de determinadas actividades económicas sometidas al ámbito de aplicación del IVA tienen un carácter determinante, por una parte, para restringir los supuestos en que los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos del IVA (párrafo 3 del apartado 5 del artículo 4 y anexo D de la Sexta Directiva) y, por otra parte, para determinar las exenciones de que trata el título X de la Directiva. El apartado 1 de la letra A del artículo 13 de este título de la Directiva establece fundamentalmente exenciones a favor de determinadas actividades desarrolladas por organismos de Derecho público o por otros organismos considerados de carácter social por el Estado miembro interesado, en razón de su interés general.

15. Del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 dentro del sistema de la Directiva resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

16. De ello se sigue que los organismos de Derecho público a que se refiere el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva desarrollan actividades "en el ejercicio de sus funciones públicas" en el sentido de esta disposición cuando las realizan en el marco del régimen jurídico que les es propio. Por el contrario, cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, no puede considerarse que desarrollan actividades "en el ejercicio de sus funciones públicas". Corresponde al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio."

De lo señalado por el TJUE se deduce que son dos los requisitos que deben concurrir para que las actividades desarrolladas por los organismos públicos puedan considerarse no sujetas al impuesto: el primero, que la actividad se realice por órganos de Derecho público; el segundo, que el ejercicio de dicha actividad suponga para aquellos el desarrollo de una función pública, siendo éste el caso cuando desarrollen sus actividades en el marco del régimen jurídico que les es propio.

Estos criterios han sido reiterados con posterioridad en sentencias como las de 8 de marzo de 2001, Comisión/Portugal, asunto C-276/98; 12 de noviembre de 2009, Comisión/España, asunto C-154/08, o de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, asunto C-174/14.

Resultando pacífica la condición de entidad de Derecho público de la reclamante, procede analizar si, de acuerdo con su normativa reguladora, la Universidad puede desarrollar una función pública, en los términos fijados por el TJUE.

La normativa reguladora del funcionamiento de las universidades se contiene en la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, que ya en su artículo 1.1 atribuye a las mismas el servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia y el estudio. Otro tanto señala su artículo 2.1, en cuanto que alude a la autonomía universitaria, siendo el objeto social exclusivo de la Universidad la educación superior, mediante la realización de las funciones anteriores.

En términos más precisos, en el artículo 39 de la misma Ley se dispone lo siguiente:

“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 de la misma Ley 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 propia de las universidades.

Finalmente, en el artículo 81 se regula la programación y presupuesto de las universidades, indicándose que éste se nutre, entre otros ingresos, de los precios de enseñanzas propias, de los ingresos procedentes de transferencias de entidades públicas y privadas, de los rendimientos procedentes de aquellas actividades económicas que desarrollen, así como de los ingresos procedentes de los contratos previstos en el artículo 83. En este último se estipula 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”*.

Como se desprende de la Ley Orgánica 6/2001, las Universidades, al igual que el resto de las entidades de Derecho público, pueden realizar actividades de investigación en cumplimiento de su función pública (y conforme a la Ley Orgánica citada, es esta una función de las Universidades, como se desprende de los artículos 1, 39 y 41, pues tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica y la transferencia del conocimiento a la sociedad), de modo que tales actividades habrían de estar no sujetas al IVA.

Sentado lo anterior, procede ahora analizar si la actividad que desarrolla la reclamante, cuando lleva a cabo proyectos de investigación cuyos resultados no van a ser objeto de explotación económica, debe considerarse realizada en el ejercicio de sus funciones públicas y, por tanto, no sujeta al impuesto.

En otros términos, habremos de analizar si la actuación de la universidad pública, cuando destina recursos a la realización de actividades de investigación básica, no encaminada a la obtención de un resultado mercantilizable como tal, puede considerarse como una actuación en la que la misma intervenga como empresario o profesional.

A los sujetos pasivos —empresarios o profesionales en terminología de la Ley del IVA— se refiere el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, estableciendo lo siguiente:

“1. Serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

2. Además de las personas contempladas en el apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquiriente por el vendedor, por el adquiriente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad.”

Por su parte, la Ley del IVA, en su artículo 5, dispone lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. 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.”

De acuerdo con los citados preceptos quedarán sujetas al impuesto las actividades que, suponiendo la ordenación de medios de producción materiales o humanos, se realicen a título oneroso con la finalidad de intervenir en el mercado, esto es, en la producción de bienes o servicios.

Al concepto de actividad económica, así como a la condición de sujeto pasivo de los entes públicos se ha referido el TJUE en su sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele, asunto C-520/14. En la misma se plantea la condición de sujeto pasivo del impuesto de un Ayuntamiento que presta el servicio de transporte escolar recibiendo de los padres una aportación que representa el 3% del coste de aquel.

Señala la citada sentencia lo siguiente (de nuevo, el subrayado es de este Tribunal):

17. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal actúa en condición de sujeto pasivo y está, así pues, sujeta al IVA.

18. Según dispone el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

19. Por consiguiente, para acreditar si en el contexto del asunto principal las corporaciones territoriales actúan en condición de sujeto pasivo se ha de determinar si a efectos de la Directiva del IVA realizan actividades económicas.

(...).

24. A ese respecto se ha de recordar que, según jurisprudencia reiterada, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de Directiva IVA y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse en particular las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, apartado 45, y de 26 de junio de 2003 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, apartado 47).

25. En el presente asunto procede observar que la aportación de los padres a los gastos de transporte escolar no se calcula en función de los costes reales de los servicios prestados: el importe de dicha aportación no se vincula ni al número de kilómetros recorridos a diario ni al precio de coste por trayecto y alumno usuario del transporte ni a la frecuencia de los trayectos.

26. No obstante, la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa: este último concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véanse en este sentido las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear

Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12, y de 20 de enero de 2005 Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 22).

27. Por consiguiente, la entrega por parte de cerca de un tercio de los padres de alumnos usuarios del transporte de una aportación al transporte escolar permite considerar que el Ayuntamiento de Borsele actuó, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, en una prestación de servicios a título oneroso.

28. En segundo lugar, tal como señaló la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones, se ha de precisar que la existencia, a efectos de la disposición antes citada, de una prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista «actividad económica».

29. A ese respecto es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica (véase en ese sentido la sentencia de 26 de marzo de 1987 Comisión/Países Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 15), se analizarán todas las condiciones en que se lleve a cabo (véase en ese sentido la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 27).

30. La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica» (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 28).

31. Otros aspectos, entre los que sobresalen la importancia de la clientela y el importe de los ingresos, pueden ser tomados asimismo en cuenta, junto con otros, durante dicho examen (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 29).

32. Si bien, en último lugar, es al juez nacional a quien corresponde apreciar el conjunto de datos del asunto principal, el Tribunal de Justicia, cuando se encuentra en la situación de tener que aportar a aquél respuestas útiles, goza de la competencia para darle indicaciones, basadas en los autos del propio asunto principal y en las observaciones escritas y orales formuladas por las partes, que posibiliten que dicho juez nacional resuelva el litigio concreto del que conoce.

33. A ese respecto es conveniente señalar por una parte que, a través de las aportaciones que recibe, el Ayuntamiento de Borsele recupera únicamente una parte mínima de los gastos efectuados: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, y sólo un tercio de ellos las han abonado, por lo que su importe cubre únicamente el 3 % del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos. Una diferencia de esta importancia entre los gastos de funcionamiento y los importes recibidos por los servicios prestados tiende a sugerir que la aportación de los padres debe asimilarse más a un canon que a una remuneración propiamente dicha (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009 Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 50).

34. De tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada. Por lo tanto, no ha quedado de manifiesto que la relación entre el servicio de transporte prestado por el Ayuntamiento de Borsele y el contravalor que deben pagar los padres sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 51).

35. Por otra parte, se ha de señalar que las condiciones en que se realiza la prestación de servicios controvertida en el asunto principal son distintas de las condiciones en que discurren habitualmente las actividades

de transporte de viajeros, puesto que, tal como señaló la Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, el Ayuntamiento de Borsele no ofrece prestación alguna en el mercado general de servicios de transporte de viajeros sino que, antes bien, aparece él mismo como beneficiario y consumidor final de las prestaciones de transporte que adquiere a las empresas del ramo con las que contrata y cuyos servicios pone a disposición de los padres de los alumnos en el marco de la provisión de servicios esenciales.

36. De todos los razonamientos anteriores se deduce que procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal no realiza actividades económicas, por lo que no tiene la condición de sujeto pasivo.

A esta cuestión también se refiere igualmente el TJUE en sus sentencias *T-Mobile Austria y otros*, asunto C-284/04, y *Hutchison 3G y otros*, asunto C-369/04, ambas de 26 de junio de 2007, al abordar la cuestión de si la asignación de frecuencias en el espacio radioeléctrico para la prestación de servicios de telecomunicaciones constituye una actividad económica.

Señala el TJUE al respecto lo siguiente:

“43. (...) el ejercicio de una actividad como la controvertida en el litigio principal no está al alcance, por su propia naturaleza, de los operadores económicos. A este respecto, se ha de destacar que es irrelevante que dichos operadores tengan la facultad de transmitir sus derechos de uso de radiofrecuencias. En efecto, esa transmisión, aparte de seguir sujeta al control de la autoridad reglamentaria nacional responsable de la asignación de las frecuencias, con arreglo al artículo 9, apartado 4, de la Directiva 2002/21, no se asemeja a la expedición de una autorización por parte de los poderes públicos.

44. Por lo tanto, al otorgar ese tipo de autorización, la autoridad nacional competente no participa en la explotación de un bien, consistente en los derechos de uso del espectro de radiofrecuencias con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Con ese procedimiento de otorgamiento, dicha autoridad ejerce exclusivamente una actividad de control y de reglamentación del uso del espectro electromagnético que se le ha conferido de modo expreso.

45. Por otra parte, el hecho de que el otorgamiento de derechos como los derechos de uso controvertidos dé lugar al pago de un canon no puede modificar la calificación jurídica de esta actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 1997, *Diego Cali & Figli*, C-343/95, Rec. p. I-1547, apartado 24 y la jurisprudencia citada).

46. En consecuencia, ese otorgamiento no puede constituir una «actividad económica» con arreglo al artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

47. No puede refutar esta conclusión el argumento según el cual, en vista del artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva, no se puede excluir que una actividad reguladora, ejercida por un organismo público, constituya una actividad económica con arreglo al artículo 4, apartado 2, de esta misma Directiva, de modo que deba considerarse a dicho organismo sujeto pasivo por esa actividad.”

De lo expuesto por el TJUE en las sentencias anteriormente reproducidas resulta que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Asimismo, como señala Tribunal, la existencia de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso no basta para declarar que exista una actividad económica, siendo necesario analizar las condiciones en las que la misma se realiza.

Cabe entender que, a falta de las mismas, la actividad de que se trate ha de ubicarse extramuros del impuesto, como el mismo TJUE ha indicado en su sentencia de 1 de abril de 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*.

La aplicación de los anteriores criterios al presente supuesto determina que la actividad de investigación básica realizada por la reclamante, 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 ni se efectúan operaciones que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella. Antes bien, debe considerarse que nos encontramos ante una actividad en la que una Administración pública, en el ejercicio de una función pública, lleva a cabo actividades que le son dadas en tanto que tal y que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto.

Este mismo criterio es el seguido por la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante, número V2146-11, de 20 de septiembre de 2011, en la que se establece lo siguiente:

“(…) la actividad de investigación que, en su caso, lleve a cabo el consultante, únicamente quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si, como consecuencia de la misma, se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, quedando, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del citado tributo todas aquellas operaciones que se realicen sin que medie contraprestación alguna por las mismas. Es decir, cuando el consultante desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica.

3. No obstante lo anterior, el consultante puede desarrollar, y así se desprende del escrito de consulta, actividades económicas que queden sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal es el caso, por lo que al contenido de la consulta se refiere, de los proyectos de investigación que se realizan a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado.

Estos proyectos suelen ser de investigación aplicada, aunque nada impide que se trate de investigación básica, siempre y cuando exista una contraprestación por el ejercicio de tal actividad.

Por otro lado, también existen proyectos de investigación básica que, aun no obteniéndose de los mismos un resultado o producto inmediato que pueda destinarse a ser cedido a terceros, tienen como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto, es decir, subyace un ánimo eminentemente empresarial aunque exista cierta incertidumbre sobre el momento en que dichos resultados puedan ser introducidos en el mercado mediante su correspondiente contraprestación. Este tipo de actividades quedarían encuadradas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujetas y no exentas de este Impuesto.”

Criterio este que se refleja, asimismo, en diversas contestaciones a consultas entre ellas, las de 28 de octubre de 2010 (V2359/10), de 13 de junio de 2011 (V1517-11) y de 25 de octubre de 2013 (V3171-13).

Señala la primera de las citadas lo siguiente:

“(…) la actividad de investigación que, en su caso, desarrolle la entidad consultante, únicamente quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si, como consecuencia de la misma, se llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso. Quedarían, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del citado tributo todas aquellas operaciones que se realicen sin mediar contraprestación alguna por las mismas. Es decir, cuando la consultante desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica.

De acuerdo con lo anterior, el desarrollo de proyectos de investigación básica que tengan por exclusivo objeto reflejar los resultados de los mismos en una determinada revista para el conocimiento general de investigadores y/o de cualquier otro tipo de público, es una actividad que queda fuera del ámbito de aplicación del Impuesto, sin que origine el derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de tales actividades.”

En la misma línea se sitúa la contestación a la consulta registrada con número 0798/04, de 29 de marzo de 2004.

De todo lo anterior no puede sino concluirse que cuando las Universidades desarrollen su labor de investigación no con el objetivo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de transferir el conocimiento obtenido como consecuencia de aquellos proyectos al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, desarrollan una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al impuesto.

Esta ubicación extramuros del ámbito de aplicación del impuesto de la actividad de investigación básica, que se dispone como tal en el acuerdo de liquidación impugnado, supone un cambio respecto al criterio que este mismo Tribunal había venido manteniendo en, entre otras, resoluciones de 25 de mayo de 2010, RG 5477/2008, y 15 de noviembre de 2012, RG 3972/2010. De igual modo, viene a complementar la aproximación realizada por el Tribunal Supremo en sentencias como la de 22 de noviembre de 2016, cuyo Fundamento de Derecho cuarto, inciso inicial, expresamente señala que el carácter empresarial de la actividad descrita es un aspecto que no se ha cuestionado por la Inspección de los tributos, mientras que en las actuaciones de las que ahora se conoce sí se ha hecho.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en resolución 00/05879/2014, de 25 de septiembre de 2018.

Cuarto:

Sentado lo anterior, ha de procederse a la determinación del alcance del derecho a la deducción, en su caso, del IVA soportado por la reclamante, objeto de la regularización que se discute.

Como se ha indicado en los anteriores antecedentes de hecho, en el acuerdo de liquidación se admite la deducción en el porcentaje de prorrata que resulte procedente, al considerarse que las adquisiciones de bienes y servicios en el ámbito de la investigación básica son de utilización común en ambos sectores diferenciados.

La reclamante se opone a ello y alega que la hipotética relación entre la investigación básica y la enseñanza universitaria no justifica que se califique la investigación básica como elemento común a ambos sectores de actividad. Defiende que la investigación básica debe quedar integrada en el sector diferenciado de investigación.

Sin embargo, como se ha expuesto, el criterio seguido por la Inspección, ha sido el de admitir la deducción en su totalidad de las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios destinados a proyectos de investigación en aquéllos casos en los que existe certeza de que la investigación revierte en el mercado. Con esta finalidad precisamente, se requirió a la entidad expresamente para que acreditara, en relación con los proyectos de investigación básica desarrollados por la Universidad, si habían sido o iban a ser destinados, en un futuro más o menos cierto, a ser cedidos a terceros o bien, podrían constituir el sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinarían a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado. La entidad aportó, como respuesta a este requerimiento, un informe elaborado por el Vicerrectorado de Transferencia de Conocimiento de la Universidad que es, a todas luces, insuficiente para acreditar, como pretende la reclamante, que ninguno de los proyectos de investigación básica realizados estaban destinados a la obtención exclusiva de nuevos conocimientos y que todos tenían una aplicación práctica. La prueba de tales extremos hubiera requerido, a juicio de este Tribunal, la aportación de documentación adicional que acredite su veracidad, tales como los informes y memorias que han de realizar los investigadores para dar cuenta de los resultados de su labor investigadora, detallándose, por ejemplo, aquellos casos en que los resultados obtenidos en la investigación han dado lugar a una solicitud de patente.

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. Sin embargo, como se ha visto, dicha actividad probatoria no se ha efectuado suficientemente en el presente caso.

La reclamante se refiere en sus alegaciones a diversas sentencias de la Audiencia Nacional en las que se ha admitido la deducción total de la cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica.

Las citadas sentencias lo que vienen a establecer es que no se puede presumir que los bienes y servicios inicialmente destinados o afectos a la investigación básica pueden, por su naturaleza y características, estar afectos y ser utilizados en otras actividades universitarias, en particular, la enseñanza.

A esta cuestión se ha referido igualmente el Tribunal Supremo en sentencias de 8 de marzo (rec. cas.1795/2015) y 4 de julio de 2016 (rec. cas. 876/2014) señalando lo siguiente:

"(...) la sentencia de instancia no niega la tesis defendida y opuesta por el Sr. Abogado del Estado; en modo alguno se dice en la sentencia que respecto de las cuotas soportadas para la adquisición de bienes o servicios destinados para la realización en común de la actividad de investigación básica y de la actividad de enseñanza, sea de aplicación la regla de la prorrata para que sólo quepa la deducción resultante de aplicar el porcentaje correspondiente; no se plantea un problema respecto de las adquisiciones de bienes y servicios concretos, sino que trasciende esta dimensión fáctica para desarrollar su tesis sobre una cuestión estrictamente jurídica que afecta a la propia naturaleza de los distintos servicios que presta la Universidad, para concluir que respecto de la investigación básica no puede establecerse automáticamente, ni presumirse la vinculación que aprecia la Administración entre investigación aplicada y enseñanza. Ahora bien, tampoco se desprende de la tesis mantenida en la sentencia que la misma tenga un alcance que vaya más allá de dicha declaración, esto es, que el análisis estrictamente jurídico que realiza lo es para negar dicha vinculación automática, no desde luego para afirmar lo contrario, esto es la exclusión total de dicha vinculación, pues la propia regulación legal, y su neutralidad y la lógica del impuesto, que conlleva en todo caso que el IVA se traslade a su consumidor final, y este, desde luego puede ser la Universidad, de cuyo exige la aplicación de los porcentajes resultantes cuando los bienes y servicios adquiridos se destinen en común a actividades que dan y no dan derecho a la deducción del IVA soportado. Es cierto que en el caso que nos ocupa la liquidación practicada por la Administración Tributaria parecía descansar sobre un sustrato fáctico previamente determinado, pero ya se ha dado cuenta en este del contenido de la sentencia y los términos en que se resolvió el conflicto, en los que se dejó al margen los presupuestos fácticos para centrar el debate en una cuestión estrictamente jurídica, por lo que no cabe a este Tribunal ir más allá de los límites entre los que las partes han definido la controversia."

Señala el Tribunal Supremo que no puede concluirse que exista per se una vinculación entre la actividad de investigación básica y la de enseñanza desarrollada por las universidades, de tal modo que pueda afirmarse, sin llevar a cabo una labor comprobadora, encaminada a la debida acreditación de los hechos relevantes, en este caso,

el destino último de los proyectos de investigación acometidos, que los gastos derivados de los bienes y servicios adquiridos para la actividad de investigación básica sean imputables también a la actividad de enseñanza y deducibles, por tanto, de acuerdo con la prorrata general de la reclamante.

No obstante lo anterior, este TEAC entiende que en el caso que nos ocupa la Administración ha realizado una actividad comprobadora suficiente, concluyendo que la investigación básica realizada por la Universidad de Vigo no puede considerarse como actividad económica a la vista de la insuficiente prueba aportada por esta última para acreditar que hay una intención de uso empresarial, mediata o inmediata, de los resultados de los proyectos de investigación básica realizados.

Quinto:

A la vista de las consideraciones realizadas en los anteriores fundamentos de derecho, bien podría concluirse que las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos por la reclamante para su uso en la realización de actividades de investigación básica, ubicada esta extramuros de la sujeción al impuesto, no son deducibles. La cuestión, sin embargo, es algo más compleja.

A estos efectos, es de gran relevancia la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2016, Baštová, asunto C-432/15, en la que se analiza esta cuestión por referencia a una actividad empresarial en el desarrollo de la cual se efectuaban operaciones, como la participación en carreras de caballos, que el mismo TJUE excluye de su calificación como prestaciones de servicios a título oneroso.

En relación con la posibilidad de deducir el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos para la preparación para las carreras hípcas o la participación en las mismas de los caballos, el TJUE tomó como premisa la necesidad, para que el IVA sea deducible, de la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute y que generen el referido derecho, concretándose dicha relación en que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las referidas operaciones (sentencias del mismo TJUE de 8 de junio de 2000, Midland Bank, asunto C-98/98, y de 21 de febrero de 2013, Becker, asunto C-104/12).

Las mismas sentencias añaden que también cabe el derecho a la deducción cuando no existe la citada relación directa e inmediata pero los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta.

En la concreción de estos extremos en el supuesto controvertido se dispuso lo siguiente (el subrayado, de nuevo, es de este Tribunal):

45. Por otra parte, el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de esta prestación de servicios no excluye que pueda también tenerse en consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho contenido objetivo. Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA (sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 29).

46. Al apreciar el criterio de la relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo, operación que incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, éstos deben tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 25) y tener en cuenta únicamente las operaciones que están vinculadas objetivamente a la actividad del sujeto pasivo sujeta a gravamen (sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 22).

47. Resulta de la petición de decisión prejudicial que la actividad económica de la Sra. Baštová consiste en la explotación de una instalación híptica para caballos de carreras, en la cual, entre otras actividades, cría y entrena

a sus propios caballos y a los de terceras personas. Sus caballos están destinados a la venta o toman parte en actividades de entrenamiento o de agroturismo y, además, participan en carreras hípicas.

48. Ciertamente, la cría y el entrenamiento de los caballos que pertenecen a una persona que explota una instalación hípica para caballos de carreras y su participación en carreras hípicas pueden, como tales, presentar una relación con una actividad económica de esa índole. No obstante, a la luz de la jurisprudencia citada en el apartado 44 de la presente sentencia, esta constatación no basta para justificar el reconocimiento de un derecho a deducir, el cual requiere la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos contraídos por cada una de las operaciones vinculadas a la preparación de esos caballos y su participación en las carreras, por una parte, y esta actividad económica en su conjunto, por otra.

49. Para apreciar si existe tal relación, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en particular, si los caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica para caballos de carrera están efectivamente destinados a la venta o si su participación en carreras hípicas constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promocionar la actividad económica de esa instalación hípica. Si ese fuera el caso, los gastos contraídos para la preparación y la participación de esos caballos en carreras hípicas presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica consistente en la explotación de tal instalación en su conjunto. En efecto, por una parte, no resulta controvertido que el precio de venta de un caballo de carreras varía en función del estado de preparación para las carreras y de la experiencia, o incluso el renombre, que puedan adquirirse por el hecho de participar en las mismas. Por otra parte, los éxitos logrados en las carreras por sus caballos pueden conferir a quien explota una instalación hípica un renombre, una publicidad o una visibilidad mayores que pueden influir en el precio de sus servicios de entrenamiento de caballos pertenecientes a terceras personas, extremo éste que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

50. Por el contrario, no resulta pertinente a efectos de esta apreciación la circunstancia de que las operaciones vinculadas a la preparación para carreras hípicas y a la participación en las mismas de caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica puedan permitirle mejorar y desarrollar los métodos de entrenamiento, la alimentación y los cuidados dispensados a los caballos y, de este modo, los servicios prestados a terceros. En efecto, tal circunstancia únicamente refleja una relación indirecta entre dichas operaciones y la actividad económica analizada en el litigio principal, descrita en el anterior apartado 47.

51. Asimismo, si las operaciones vinculadas a la preparación para carreras hípicas y a la participación en las mismas de caballos pertenecientes a quien explota la instalación hípica tienen por objeto favorecer los intereses privados de quien explota la instalación hípica, no puede considerarse que estas operaciones guardan una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica consistente en la explotación de tal instalación hípica.

52. De lo anterior se deduce que, con arreglo a los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva IVA, se reconoce a favor de una persona que se encuentra en una situación como la de la Sra. Baštová un derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos en que se ha incurrido para preparar sus caballos para las carreras o para que participen en ellas en el caso de que esos caballos se destinen efectivamente a la venta o cuando esa participación constituya, desde un punto de vista objetivo, un medio de promoción de la actividad económica de la instalación hípica que explota. Por el contrario, no disfruta de ningún derecho de deducción en relación con el IVA que grava los gastos en que se ha incurrido para preparar los caballos del sujeto pasivo para las carreras o para que participen en ellas si estos caballos no se destinan a la venta, si esa participación no constituye, desde un punto de vista objetivo, un medio de promoción de la actividad económica de la instalación hípica que explota y si esos gastos no se refieren a ninguna otra actividad del sujeto pasivo que esté relacionada con su actividad económica, extremos éstos que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

53. En efecto, no cabe duda de que si un sujeto pasivo efectúa a la vez operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho sólo puede, de conformidad con el artículo 173, apartado 1, párrafo primero de la Directiva IVA, deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía correspondiente a las primeras de esas operaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey

National, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 37, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, apartado 37).

Descartada por el TJUE la relación entre los gastos relativos a la participación en carreras de caballos y la realización de operaciones sujetas al tributo, la procedencia del derecho a la deducción se admite únicamente en tanto se acredite la calificación de los gastos controvertidos como gastos generales de la actividad.

De entrada, excluye el TJUE que la citada calificación se pueda obtener como consecuencia de la mejora en los métodos de entrenamiento o alimentación de los caballos.

Esta acreditación se admite únicamente en la medida en que los mismos, parafraseando el TJUE, contribuyan a la mejora en el renombre, publicidad o visibilidad del criador, extremos estos que, como cualesquiera otros que se pretendan hacer valer en los procedimientos de aplicación de los tributos, corresponderá acreditar a quien se pretenda valer de los mismos, cabe entender.

Esta necesidad, para que las cuotas de IVA sean deducibles, de que los gastos por las que soportan tengan una relación directa e inmediata con la actividad se ha afirmado por el TJUE en otras de sus sentencias, como pueden ser las de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, o la mucho más reciente de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, en la que se concluye, igualmente por referencia a cuotas relacionadas con operaciones gratuitas, lo siguiente:

El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, concede al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión destinados a la actividad económica que proyecta, relacionada con el turismo rural y recreativo, los cuales, por una parte, están directamente destinados a ser utilizados por el público de forma gratuita y, por otra parte, pueden permitir realizar las operaciones gravadas si se demuestra un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las operaciones por las que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a deducir, o con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo, extremo que debe ser comprobado por el tribunal remitente con arreglo a criterios objetivos.

Referida la cuestión a la determinación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en la realización de actividades de investigación básica, no relacionada de forma mediata o inmediata con proyectos que se pudieran considerar sujetos al impuesto, como después veremos, la misma pasa por su posible consideración como gastos generales de la reclamante.

El hecho de que la misma pueda contribuir de manera genérica o indirecta a la mejora en los métodos de enseñanza o en el conocimiento del que se puedan derivar, ulteriormente proyectos de investigación aplicada, retribuidos como tales, carece de pertinencia a estos efectos (recordemos que las actividades relacionados de manera específica con proyectos sujetos al tributo).

Únicamente previa acreditación de que los gastos en que se incurra para la realización de estas actividades coadyuvan a la mejora en el renombre, proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la reclamante, y resulte debidamente acreditado, las referidas cuotas de IVA podrán considerarse como relativas a gastos generales de la actividad.

Hemos de traer a colación, de nuevo, las consideraciones hechas al inicio del fundamento de derecho anterior de esta resolución acerca de la relevancia de la actividad investigadora en el ámbito universitario, como acreditan los artículos 39 y 41 de la Ley Orgánica de Universidades, consideraciones que, por más que hayamos señalado la calificación como no empresarial de dicha actividad, deben conducirnos a apreciar esta vinculación requerida por la jurisprudencia comunitaria con el conjunto de la actividad para la admisión del derecho a la deducción del IVA soportado, deducción que habrá de practicarse conforme a los parámetros –prorrata- de deducción correspondientes a los gastos generales de la reclamante.

En este mismo sentido se ha pronunciado este TEAC en la ya citada resolución 00/05879/2014, de 25 de septiembre de 2018.

Procede, por tanto, confirmar la regularización inspectora en cuanto a la deducibilidad de cuotas soportadas en adquisiciones relativas a la investigación básica según prorrata.

Lo anterior se dispone sin perjuicio de la deducción completa de las cuotas soportadas por bienes y servicios cuya relación con actividades de investigación aplicada se ha probado convenientemente y que no se discute, lo que no hace sino confirmar la procedencia de lo señalado en el párrafo anterior, reservado a actividades de investigación básica que no cabe vincular a proyectos específicos sujetos al impuesto.

Sexto:

Se opone asimismo la reclamante a la inclusión en el denominador de la prorrata de las operaciones a que se refiere el convenio celebrado entre **UNIVERSIDAD DE VIGO** y **BANCO... SA** el 1 de enero de 2010.

Tal como se expone en el antecedente de hecho primero, a diferencia de la entidad, que ha considerado la existencia de aportaciones económicas derivadas de un convenio de colaboración de carácter no lucrativo, la Inspección concluye que dichas aportaciones constituyen ingresos por servicios de enseñanza que deben incluirse en el denominador de la prorrata, al no estar acreditada la existencia de ánimo de liberalidad ni la realización de actividades de interés general.

A efectos de resolver la cuestión planteada, acudimos en primer lugar a la regulación de la prorrata general contenida en el artículo 104 de la Ley 37/1992:

“Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

(...).

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

(...)”.

Respecto a la cuestión planteada se indica en el antecedente de hecho tercero del acuerdo de liquidación impugnado:

III. II DETERMINACIÓN DEL PORCENTAJE DE PRORRATA.

La cuestión controvertida en este punto afecta únicamente a la determinación de una de las magnitudes a incluir en el denominador de la prorrata (no se opone a las restantes modificaciones del numerador y denominador de la misma).

*? El contribuyente no incluye improcedentemente en el denominador de la prorrata del ejercicio 2013 los ingresos percibidos derivados del Convenio de Colaboración celebrado con el **BANCO...** el 01/01/2010. Esta Inspección considera que los mismos deben computarse también para el cálculo de la prorrata, como se desprende del contenido del propio Convenio y con base en el mismo artículo 104 LIVA, al estar directa e íntimamente relacionados con las actividades empresariales desarrolladas por la UVI (la propia Universidad cita las esferas académica y tecnológica).*

No nos encontramos en modo alguno ante Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, recogidos en el art. 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, pues:

1º) En el convenio suscrito no se hace referencia alguna a que se trate de un Convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general ni tampoco a la Ley 49/2002 ni a su art. 25, y se califica como lo que es, un simple “convenio de colaboración”.

2º) No existe, por parte de las empresas, ánimo de liberalidad, y lo que concurre, con claridad, es un interés particular y no la participación en actividades de interés general. Nada se ha aportado para justificar que se trate de

una entrega de dinero con ánimo de liberalidad, sino todo lo contrario, se pacta una contraprestación para lograr el interés particular que persigue la empresa en la realización de un concreto curso vinculado y directamente relacionado con sus intereses específicos. Del análisis del variado conjunto de contraprestaciones recíprocas en el ámbito académico y tecnológico-operativo recogidas en el convenio se refleja con claridad el objetivo de captar clientela e incrementar su negocio bancario. Existe en las empresas un legítimo interés en la consecución de los objetivos que satisfagan sus propias necesidades y está totalmente ausente una colaboración desinteresada en la que concurra un ánimo de liberalidad.

Se trata de ingresos por operaciones relativas a la enseñanza, y por ello exentos de IVA, pero que no generan el derecho como operaciones exentas del artículo 20 apartado uno párrafo 9 de la Ley 37/92 a la deducción plena y deben ser incluidas en el cálculo de la prorrata, al exigir el art 104. Dos 2º, la inclusión en el denominador del importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir y no resultan incursas tales operaciones en ninguna causa de exclusión de las previstas en el artículo 104. Tres de la Ley 37/1992, que habilite su no inclusión en el denominador, sin que puedan servir para desvirtuar dicha circunstancia los certificados expedidos por la propia Universidad que califica los mismos de donación (a los efectos de deducción por el artículo 24 de la Ley 49/2002).

Consta en el expediente administrativo a disposición de este Tribunal una copia del denominado Convenio de colaboración entre la **UNIVERSIDAD DE VIGO** y **BANCO... SA** suscrito el 1 de enero de 2010, en cuya cláusula primera se describe el ámbito general de colaboración:

PRIMERA. ÁMBITO GENERAL DE COLABORACIÓN

Santander colaborará con la Universidad en el desarrollo de proyectos encaminados a reforzar la calidad de la docencia impartida, a mejorar la eficiencia de su gestión académica, a facilitar el acceso a programas de formación continuada, a reforzar su proyección internacional y, en general, a elevar la oferta y nivel de servicios culturales, deportivos y académicos de cualquier otro tipo prestados a la comunidad universitaria.

En las cláusulas segunda y siguientes del convenio se describe la colaboración académica institucional que llevará a cabo el Banco, así como las colaboraciones académicas específicas, la colaboración técnica operativa y otros servicios para la comunidad universitaria.

En la cláusula sexta del convenio se fija la aportación anual a realizar por **BANCO...** a favor de **UNIVERSIDAD DE VIGO**, por importe de 575.000,00 euros, que la destinataria deberá emplear en el desarrollo de las colaboraciones descritas.

En la cláusula octava se recoge el compromiso de **UNIVERSIDAD DE VIGO** a dar a conocer ante la opinión pública el patrocinio del Banco en los proyectos objeto del Convenio y a incluir en su página web el logotipo y un enlace de conexión a GRUPO

De los documentos analizados resulta que la Inspección lleva a cabo una labor de calificación jurídica al declarar la existencia de prestaciones de servicios de enseñanza por parte de **UNIVERSIDAD DE VIGO** por los que percibe una contraprestación de **BANCO... SA**. Tal como expone el legislador en el artículo 13 de la Ley 58/2003, las obligaciones tributarias deben exigirse con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Corresponde, por tanto, analizar los elementos en los que la Inspección fundamenta su conclusión, de forma que resulte debidamente acreditada la realidad de las prestaciones de servicios de enseñanza a cuya existencia se opone la reclamante.

En primer lugar, del convenio de colaboración suscrito no se desprende la existencia de prestaciones de servicios de enseñanza a cargo de **UNIVERSIDAD DE VIGO** por los que perciba la contraprestación señalada, sino el compromiso de **BANCO...** de llevar a cabo una serie de actuaciones de colaboración en diversos ámbitos de la Universidad mediante la realización de una aportación económica. Así, el convenio describe las obligaciones de la entidad beneficiaria de la misma consistentes en dar a conocer ante la opinión pública el patrocinio del Banco en los proyectos objeto del Convenio e incluir en su página web el logotipo y un enlace de conexión a GRUPO Por otra parte, tampoco la existencia de intereses particulares de las partes suscriptoras del convenio citada por la Inspección

para fundamentar sus conclusiones es suficiente para acreditar que la cantidad entregada por una de las partes responde a una prestación de servicios de enseñanza por parte de la beneficiaria.

Como conclusión, este Tribunal considera insuficientemente acreditada la existencia de prestaciones de servicios de enseñanza por parte de **UNIVERSIDAD DE VIGO** en el ámbito del convenio de colaboración descrito que darían lugar a la contraprestación satisfecha por **BANCO... SA**, por lo que sólo cabe estimar la alegación de la reclamante en el sentido señalado.

Por lo expuesto,

EL **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla parcialmente, en los términos señalados en el fundamento de derecho séptimo.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.