

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ091674

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1704/2023, de 15 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4384/2022

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

*Actividad de investigación básica realizada por una Universidad.* La discrepancia reside en el ámbito de las actividades de investigación básica de modo que, por una parte, la Universidad considera que las cuotas soportadas por adquisiciones correspondientes a investigación, tanto básica como aplicada, son íntegramente deducibles, mientras que, por otra parte, la Inspección tributaria identifica un subconjunto de proyectos, dentro de los proyectos de investigación básica desarrollada por la Universidad, que entiende que no suponen la intervención en el mercado por ella, concluyendo, respecto de la actividad correspondiente a dichos proyectos, que no está sujeta al IVA y, consiguientemente, que no son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a dicha actividad no sujeta. En segundo lugar, la deducibilidad de las cuotas soportadas correspondientes a adquisiciones relativas a la biblioteca, que la Universidad considera afectas a la actividad de investigación y, por tanto, íntegramente deducibles, mientras que la Inspección tributaria reputa que son comunes a los sectores diferenciados de educación y de investigación, resultando de aplicación la regla de la prorrata. La sentencia de instancia no entra sobre el problema planteado, esto es, si parcialmente la actividad de investigación básica no está sujeta al IVA, trata la cuestión de adquisiciones comunes, que es en definitiva, sobre lo que se gira la liquidación, centrando el debate en si la actividad investigadora básica es común, automáticamente, a la actividad de enseñanza; remitiéndose a lo resuelto por las SSTs de 16 de febrero de 2016, recurso n.º 1615/2014 (NFJ061896) y de 8 de marzo de 2016, recurso n.º 876/2014 (NFJ062297), entre otras. 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. 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 Supremo ha reconocido el derecho que asiste a la Universidad a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación sin que quepa hacer distinción alguna entre investigación básica e investigación aplicada a los efectos que se discuten. Dentro de esta actividad de investigación, cabe diferenciar la básica y la aplicada o contratada, sobre esta no se plantea disputa alguna; respecto de la básica dado que su objetivo, al menos inmediato, no es su explotación empresarial y se financia con recursos propios de la universidad o con transferencias corrientes o subvenciones públicas, si se cuestiona, como hace la Administración, su sujeción al IVA, en tanto que no parece compadecerse correctamente con los principios que rigen en el IVA, aunque sí encaja dentro del régimen general de aquellos supuestos de desarrollo de actividades sustancialmente distintas en los que legalmente se impone el régimen de los sectores diferenciados. El pretender excluir de la actividad investigadora sujeta y no exenta de IVA, a la investigación básica, al menos parcialmente, sobre el argumento de que cumple una función pública, no resulta adecuado para la distinción fiscal patrocinada, puesto que es innegable que dicha función pública se persigue con la investigación en general, sin apellidos, pues toda investigación universitaria persigue la transferencia de conocimiento a la sociedad, en cumplimiento del fin público que conforma su principal característica. La actividad empresarial sujeta a IVA es la investigación, ya sea ésta aplicada o básica. Si la actividad de educación universitaria pública se desarrolla en libre competencia con la privada, en la que se desarrolla igual actividad investigadora, parece exigir que esta actividad investigadora en toda su extensión esté sujeta y no exenta en ambos sectores público y privado, y que el IVA sea técnicamente neutral. Ambas investigaciones utilizan el método científico para obtener resultados, aunque la diferencia en

el caso de la aplicada es que ésta última persigue encontrar unas innovaciones tecnológicas que resuelven problemas concretos. La investigación aplicada no podría desarrollarse al margen de conocimientos teóricos y básicos, de modo que una es la continuación lógica de la otra. En suma, no se pueden considerar investigaciones independientes entre sí y ambas contribuyen al progreso y se transfieren a la sociedad. No es de extrañar que esta realidad haya servido de soporte al legislador para diseñar el régimen de IVA y deducciones aplicable a la Universidad, sectores diferenciados en los que se distingue una actividad sujeta y exenta, la enseñanza, y otro, sin matices, ni apellidos, de investigación, sujeta y no exenta, y, por tanto, con derecho a la deducción del 100% del IVA soportado. Todo lo cual debe llevarnos a establecer como doctrina el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, aún cuando los proyectos de investigación básica de forma inmediata y directa no conlleve contraprestación, pues han de entenderse que son necesarios para sus operaciones gravadas, en tanto supone un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta [Vid., ATS de 18 de enero de 2023, recurso n.º 4384/2022 (NFJ088593) y SAN de 25 de febrero de 2022, recurso n.º 501/2019 (NFJ088594) que se confirma].

## PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 84, 94, 95, 101, 102, 104 y 105.

## PONENTE:

*Don José Antonio Montero Fernández.*

## TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.704/2023

Fecha de sentencia: 15/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4384/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4384/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D. Isaac Merino Jara  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 15 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4384/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 501/2019, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de enero de 2019 que, por su parte, había estimado parcialmente la reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación n.º A23-72434365 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Madrid, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID, representada por la procuradora de los tribunales doña Isabel Afonso Rodríguez, bajo la dirección letrada de don Pedro Manuel Castillo González.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 5010/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, con fecha 25 de febrero de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: ESTIMAR en parte el recurso Contencioso-Administrativo nº 501/2019 interpuesto por la Procuradora Dña. Isabel Alfonso Rodríguez, que actúa en nombre y representación de la UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID contra la resolución de 29 de enero de 2019, del Tribunal Económico Administrativo Central, parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación nº A23- 72434365 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en relación con el IVA correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012. Y, en consecuencia, anulamos la referida resolución salvo en lo relativo a la aplicación de la regla de prorata para determinar el porcentaje de deducción correspondiente a los gastos realizados por la adquisición de documentación y recursos electrónicos para la biblioteca de la Universidad, por ser en este particular ajustada a Derecho".

#### **Segundo.** Preparación del recurso.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 20 de mayo de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo previo emplazamiento a las partes.

## **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 18 de enero de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a efectos del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, dicha actividad de investigación básica debe entenderse, en todo caso, sujeta al IVA o si, por el contrario, cabe distinguir, dentro de la actividad de investigación básica, una parte que no tiene la consideración de actividad empresarial o profesional por no concurrir el ánimo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados de la misma y, consiguientemente, no se encuentra sujeta al impuesto.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 4, 5.Dos, 84.Uno.1º, 94, 95, 101, 102, 104 y 105 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]."

## **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que:

-Una vez determinadas con precisión y calificadas como tales las actividades de investigación básica realizadas por una Universidad, a efectos de la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a dicha actividad, debe distinguirse, dentro de la actividad de investigación básica, la parte de la misma que no tenga la consideración de actividad empresarial o profesional por no concurrir el ánimo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados de la misma y que, consiguientemente, no se encuentra sujeta al impuesto.

Y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada".

## **Quinto.** *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "dicte Sentencia en la que desestime el recurso de casación presentado, estimando ajustado a derecho el fallo de la Audiencia Nacional"

## **Sexto.** *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 12 de diciembre de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.** *Sobre el debate.*

El auto de admisión recogió como datos más relevantes para fijar el debate los siguientes:

1º.- Actuaciones inspectoras

Con fecha 2 de abril de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid inició actuaciones de comprobación e investigación de

carácter general, respecto de la Universidad Carlos III de Madrid, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2011 y 2012.

Tras los correspondientes trámites, el procedimiento inspector finalizó mediante acuerdo de liquidación n.º A23-72434365 del que resultó a favor de la Universidad el importe de 1.646.284,03 euros, que suponía 589.488,07 euros menos de los inicialmente solicitados a devolver por la citada Universidad.

La regularización efectuada por la Administración tributaria se sustenta, en esencia, en dos cuestiones:

1.- En primer lugar, la calificación a efectos del IVA de las actividades de investigación básica desarrolladas por la entidad y su transcendencia en relación con la deducción de las cuotas del impuesto soportadas. En este punto, no existe controversia respecto a la inclusión en sectores diferenciados de la actividad de enseñanza -sujeta y exenta, por lo que no genera derecho a deducción de las cuotas soportadas- y de la actividad de investigación aplicada -sujeta y no exenta, con régimen de deducción del 100 por ciento-, ambas realizadas por la Universidad.

La discrepancia reside en el ámbito de las actividades de investigación básica de modo que, por una parte, la Universidad considera que las cuotas soportadas por adquisiciones correspondientes a investigación, tanto básica como aplicada, son íntegramente deducibles, mientras que, por otra parte, la Inspección tributaria identifica un subconjunto de proyectos, dentro de los proyectos de investigación básica desarrollada por la Universidad, que entiende que no suponen la intervención en el mercado por ella, concluyendo, respecto de la actividad correspondiente a dichos proyectos, que no está sujeta al IVA y, consiguientemente, que no son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a dicha actividad no sujeta.

2.- En segundo lugar, la deducibilidad de las cuotas soportadas correspondientes a adquisiciones relativas a la biblioteca, que la Universidad considera afectas a la actividad de investigación y, por tanto, íntegramente deducibles, mientras que la Inspección tributaria reputa que son comunes a los sectores diferenciados de educación y de investigación, resultando de aplicación la regla de la prorata.

## 2º.- Reclamación económico-administrativa

Contra el acuerdo de liquidación reseñado, la Universidad formuló reclamación económico-administrativa que se tramitó bajo el número 00-07131-2014 y que fue estimada parcialmente por el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] en su resolución de 29 de enero de 2019.

La resolución económico-administrativa analiza, en lo que ahora interesa, la primera cuestión identificada en el anterior apartado y realiza, en síntesis, las siguientes consideraciones (FJ 3º y 4º):

- Comienza el TEAC señalando que el acuerdo de liquidación realiza una distinción, dentro de la actividad de investigación básica, entre aquella que se realiza con la finalidad de intervenir en el mercado y que ha dado lugar a patentes, y aquella otra que se realiza en el ejercicio de una función pública y que no tiene más finalidad que trasladar el conocimiento de la investigación a la sociedad sin ánimo de obtener contraprestación alguna. A la primera se le otorga idéntico tratamiento que a la investigación aplicada, esto es, la deducibilidad del 100 por ciento de las cuotas del IVA soportado. Respecto de la segunda, la Inspección tributaria considera que, no teniendo por objeto la intervención en el mercado, no está sujeta a IVA y, consiguientemente, no genera derecho a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto. Esta última categoría y su tratamiento tributario concentran el objeto de la controversia.

- A continuación, aborda el régimen jurídico de las operaciones no sujetas al IVA efectuadas por las Administraciones Públicas ( artículo 7.8º de la LIVA y artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido ["Directiva IVA "] ) y constata que las Universidades, que tienen como uno de sus objetivos esenciales, según su normativa reguladora, el desarrollo de la investigación científica y la transferencia del conocimiento a la sociedad, pueden, en efecto, realizar actividades de investigación en cumplimiento de su función pública y, en tal caso, se trataría de actividades no sujetas al IVA.

- A partir de lo anterior, se analiza si la actividad que desarrolla la Universidad 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 o, dicho en otros términos, si en tales casos actúa o no como empresario o profesional. Y concluye, con base en la normativa del impuesto y diversa jurisprudencia del TJUE que cita, que la actividad de investigación básica que se realice sin ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos no puede 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, dice el TEAC, 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 (p. 11).

En tales casos, 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 objetivo 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 (pp. 12, in fine, y 13).

- Fijado el anterior criterio, el TEAC procede a determinar qué alcance tiene el mismo respecto del derecho a la deducción, en su caso, del IVA soportado por la Universidad afecto a la actividad de investigación básica no sujeta. Y señala que no resulta correcto, a tal efecto, afirmar simplemente que, al tratarse de una actividad ubicada extramuros de la sujeción al impuesto, las cuotas soportadas no son deducibles, como concluye el acuerdo de liquidación impugnado.

Por el contrario, trae a colación nuevamente diversa jurisprudencia del TJUE en la que se ha determinado que, si bien con carácter general la deducibilidad del IVA exige que exista 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 de deducción, 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 de los bienes que se entregan o servicios que se prestan (p. 13).

Y finaliza indicando que la relevancia de la actividad investigadora en el ámbito universitario reconocida en su normativa reguladora debe conducir 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.

### 3º.- Recurso contencioso-administrativo

Frente a la anterior resolución, la Universidad interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 501/2019 ante la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y fue resuelto en sentido parcialmente estimatorio por sentencia de 25 de febrero de 2022.

La sentencia señala que en el escrito de demanda presentado por la Universidad se plantean dos cuestiones, siendo la primera de ellas la que interesa a efectos del presente recurso de casación y que la sentencia plasma en los siguientes términos (FJ 2º):

"Determinar cuál es el régimen de deducción aplicable a las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que han sido utilizados por parte de la Universidad en el desarrollo de los denominados proyectos de investigación básica, entendida esta, en palabras del Tribunal Económico Administrativo Central, como aquella que se realiza "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 al conjunto de la sociedad, sin el ánimo de obtener contraprestación alguna por lo misma".

La ratio decidendi de la sentencia sobre el particular controvertido se contiene en el fundamento jurídico tercero con el siguiente tenor literal:

"TERCERO. Centrado el objeto de debate iniciamos el análisis respecto de la distinción, a efectos de la deducción de cuotas de IVA soportado, entre investigación básica e investigación aplicada. Sobre esta cuestión esta sección ya se ha pronunciado de forma unívoca en diversas sentencias en sentido favorable a las pretensiones de la Universidad recurrente. Así, son ejemplo de dichas sentencias las dictadas con fecha 21 de mayo y 4 de julio de 2014, 18 de mayo de 2015, 18 de febrero de 2016, 2 de marzo de 2017, 28 de julio de 2020 y 22 de octubre de 2020.

En la sentencia de 18 de febrero de 2016 (recurso nº 209/2015) ya recogíamos las posiciones de las partes enfrentadas en torno a la calificación y consecuencias, a efectos del IVA, de la actividad de investigación desarrollada por la Universidad. Posiciones que son las mismas que cabe advertir en el presente caso, y ya concluíamos que no debía diferenciarse, a efectos de la posible deducción de las cuotas de IVA soportadas por la Universidad, entre investigación básica y aplicada: [...]

La doctrina que acogen todas las sentencias citadas parte de la dictada con fecha 20 de mayo de 2009, [...].

Es esta la solución adoptada en nuestra sentencia de 27 de marzo de 2012 la cual, tras reproducir los artículos 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, y los artículos 1, 39, 41 y 83 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, concluye lo siguiente: "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, aun 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".

Ha de decirse, finalmente, que el Tribunal Supremo ha confirmado dicho criterio en sus sentencias de 16 de febrero y 8 de marzo de 2016, esta última desestimatoria del recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada por esta Sección Sexta de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2013. También en la de 4 de julio de 2016, recurso de casación 1795/2015, y en las de 22 de noviembre de 2016, recursos de casación 2382/2015 y 2896/2015. El fundamento de derecho tercero de las dos primeras sentencias citadas, que reproducen las demás, se pronuncia en estos términos: [...].

La aplicación de estas consideraciones, que procede reiterar ahora dada la identidad de supuestos, determina la estimación del recurso en este extremo con el consiguiente reconocimiento del derecho que asiste a la Universidad recurrente a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación en los períodos 2011 y 2012, sin que quepa hacer distinción alguna entre investigación básica e investigación aplicada a los efectos que se discuten."

Dicho lo anterior, recogido el relato contenido en el auto de admisión, es oportuno señalar que mientras que la Administración tributaria concluyó que la "actividad correspondiente a dichos proyectos, que no está sujeta al IVA y, consiguientemente, que no son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos a dicha actividad no sujeta"; el TEAC estimó parcialmente la reclamación económico administrativa, y consideró que si eran deducibles, pues "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 de los bienes que se entregan o servicios que se prestan... deducción que habrá de practicarse conforme a los parámetros -prorrata- de deducción correspondientes a los gastos generales de la reclamante."

**Segundo.** *Posición de las partes.*

El Sr. Abogado del Estado centra la cuestión a dilucidar afirmando que lo procedente es, en lugar de acoger que las cuotas de IVA por investigación básica puede deducirse al 100 por 100, como hace la Universidad y es confirmado por la Audiencia Nacional, considerar que la investigación básica ( en concreto 70 proyectos de 73) es una actividad no sujeta al impuesto lo que determina la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA. Por ello, la sentencia impugnada es errónea, pues no se pueden equiparar los proyectos de investigación aplicada, con fines empresariales, a la básica; lo procedente dentro de la actividad universitaria es distinguir entre las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que vayan a destinarse a la actividad de enseñanza, que no serán deducibles en ninguna proporción; las que tengan como destino la actividad de investigación aplicada, que serán deducibles al 100 por 100 y las comunes a ambas actividades, que lo serán al porcentaje de prorrata común. Entiende que la jurisprudencia existente sobre la cuestión no es aplicable al caso controvertido, en tanto que en los casos fallados no se distinguía según los distintos proyectos de investigación básica y su proyección empresarial, lo que si se ha realizado en el caso de autos.

En definitiva, para la parte recurrente 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. Siguiendo la jurisprudencia del TJUE para reconocer al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es necesaria 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 con derecho a deducción. Todo ello sin perjuicio de que, en todo caso, aunque se trate de actos no sujetos al IVA, se pueda admitir la deducibilidad como gastos generales de aquellos costes afectos a una operación no sujeta, de acuerdo con la doctrina del TJUE (Sentencia de 3 de julio de 2019 Asunto C-316, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, EU:C:2019:559).

Considera la parte recurrida que es correcta la sentencia de instancia y errónea la tesis que mantiene la recurrente. Parte de un primer postulado básico, cual es que la actividad de investigación es única y tiene carácter empresarial; ambas son realizadas por la Universidad en el ámbito de una actividad que es empresarial y cuya sujeción al IVA resulta incuestionable; no puede hablarse en ningún momento de una actividad de investigación de carácter dual; sencillamente, porque no está previsto en la normativa y tampoco ha sido positivizado por el TJUE. Añade que la remisión a la CNAE pone en evidencia que existen, claramente, dos actividades realizadas por la Universidad: la de enseñanza superior y la de investigación, pero la CNAE no distingue entre investigación básica y aplicada, resultando que el epígrafe para la investigación y desarrollo es el 8030 y el de enseñanza superior el 8543, difiriendo el porcentaje de deducción de ambos en más de 50 puntos porcentuales, 100 en este caso; por tanto, toda la investigación realizada en el contexto de una actividad económica se engloba y tiene asignado el mismo grupo en la CNAE. De ello se desprende que el sector diferenciado de investigación está integrado por la actividad realizada tanto en proyectos de investigación aplicada como en proyectos de investigación básica, puesto que ambos tipos de investigación quedan encuadrados por propia definición de investigación en el mismo grupo de la CNAE, por lo que la actividad de investigación es única y está sujeta y no exenta de IVA, pues el artículo 20 de la LIVA no contempla exención alguna relativa a la "investigación" ni, por supuesto, a la "investigación básica", ni tampoco la actividad de investigación realizada por las Universidades. Señala, además, que esta diferenciación entre investigación básica y aplicada tampoco se desprende de la recientemente aprobada Ley Orgánica 2/2023, de la que se desprende que la investigación básica y aplicada constituyen una única actividad económica en la que no caben divisiones artificiales.

Al efecto cabe recordar que conforme a la doctrina del TJUE, ha de tenerse en cuenta que la investigación básica realizada por la Universidad y por la que se deduce el IVA soportado no deriva del ejercicio de ninguna función pública; dicha actividad no sólo se realiza por las Universidades, sino que se realiza también por operadores privados, y ambos en iguales condiciones y con sometimiento a las mismas normas que regulan la investigación, tanto en la esfera pública como en la privada, por lo que no es admisible la consideración de que en el caso de una Universidad pública estamos ante operaciones no sujetas al IVA ya que no sólo se trata de actividades que no se ejercen dentro del ámbito de prerrogativas públicas, sino que ello distorsionaría la competencia.

En todo caso de admitirse el planteamiento de la recurrente se produciría una reformatio in peius en tanto que el TEAC le reconoció el derecho a deducción de la actividad de investigación básica sin interés empresarial como gastos generales.

La segunda idea que expone la parte recurrida es el de la plena deducibilidad del IVA soportado en la actividad investigadora básica, pues está conectada directa y necesariamente con la aplicada; sin que sea posible de limitar el derecho a la deducción, tal y como ha reconocido históricamente el TJUE. Existe, pues, derecho a la deducción del IVA porque siempre hay intención de explotación empresarial, aún cuando en la investigación el periodo de maduración sea inevitablemente largo, siendo evidente que los conocimientos adquiridos como consecuencia de proyectos de investigación básica constituyen el sustrato de posteriores proyectos de investigación aplicada, o por ejemplo el origen de posteriores derechos de propiedad intelectual; recordando los términos de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2022, rec. cas. 1399/2021.



Por último, entiende que no es aplicable al caso la Sentencia del TJUE de 3 de julio de 2019, asunto C-316/18, asunto *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, pues en dicha Sentencia se establece un criterio sobre la deducibilidad de gastos generales empleados en actividades sujetas y exentas y sujetas y no exentas; lo que no es el caso, pues lo relevante aquí es determinar si dentro del sector diferenciado correspondiente a la actividad de investigación es posible deslindar la investigación básica del conjunto de la actividad y, con base a ello, limitar la deducibilidad del IVA soportado en la actividad de investigación.

### **Tercero. Juicio de la Sala.**

Antes de iniciar el análisis de la cuestión de interés casacional y su proyección al caso que nos ocupa, cabe hacer alguna matización.

Nos habla el Sr. Abogado del Estado de 73 proyectos de investigación, de los cuales sólo 3 se consideraron susceptibles de deducción de las cuotas soportadas de IVA. Nadie discute este dato. Sin embargo, de la lectura de las actas de inspección respecto de los ejercicios 2011 y 2012, se hace expresa mención a 5 proyectos de investigación básica sujetos y no exentos al IVA, y sólo 4 proyectos de investigación básica no sujetos. Ciertamente este dato no es relevante para la decisión a adoptar, pero consideramos que no está de más la aclaración, en tanto que en los escritos rectores se introducen elementos que parecen no responder al caso de autos.

La parte recurrida habla de *reformatio in peius* de aceptarse la tesis de la parte recurrente. No existe tal en ningún caso. Conviene recordar que la Inspección distinguió entre "gastos comunes", en las actividades de enseñanza y de investigación, aplicando la prorrata, en porcentaje de 28% hasta noviembre de 2011, y 29% en diciembre, y de 29% hasta noviembre de 2012 y 21% en diciembre; pero a continuación entra a examinar los proyectos de investigación básica, distingue los que a su parecer están sujetos y no exentos y los que están no sujetos, y respecto de estos concluye que no procede deducción de IVA. Esto es, el escenario sobre el que se pronuncia, es por un lado estos "gastos comunes o generales", en ambas actividades aplica la prorrata en los porcentajes vistos; y respecto de la actividad de investigación, recordemos estamos en sectores diferenciados, distingue entre proyectos básicos sujetos y no exentos, y no sujetos, y respecto de estos últimos se limita a negar íntegramente la deducción del IVA.

El TEAC, al estimar parcialmente la reclamación, lo que viene a hacer es aplicar a estos proyectos básicos no sujetos, en tanto no constituyen actividad empresarial, pues no se llevan a cabo con la intención de intervenir en el mercado, la prorrata general en tanto que las cuotas soportadas son deducibles en cuanto gastos generales de la actividad -no se aclara si se refiere a la actividad universitaria, esto es enseñanza e investigación, o a la actividad diferenciada de investigación, aunque del contexto parece referirse a gastos generales de enseñanza e investigación-. Siendo ello así, de estimarse la pretensión de la recurrente -lo que ya se adelanta, no procede-, se confirmaría la resolución del TEAC, que, ya hemos visto, respecto de las cuotas de IVA soportadas en los proyectos de investigación básica no sujeta, no se declaran no deducibles al 100% como hacía la liquidación, sino que se permite la deducción aplicando, como gastos generales de la actividad, la regla de la prorrata general; por lo que en modo alguno podría producirse la *reformatio in peius* que teme y denuncia la recurrida.

Aclarado lo anterior, procede hacer las siguientes consideraciones. En el mismo día se ha deliberado el rec.cas. 4235/2022, en el que se formulaba idéntica cuestión de interés casacional objetivo y los argumentos utilizados por las partes fueron similares, por ello nos sirve en parte los razonamientos que se han hecho en aquel, sin perjuicio de añadir aquellos que consideramos oportunos para resolver la cuestión que se analiza.

En el recurso de casación citado no se despejaba directamente la cuestión de interés casacional por las razones en ella recogidas, básicamente se decía que el problema planteado a la luz del caso concreto resultaba artificial, no se resolvía el supuesto enjuiciado con la respuesta que, fuere cual fuere, se diera. Consideramos incongruente el planteamiento realizado a la luz del caso concreto, tanto la Administración Tributaria, como el TEAC, se decantaron por considerar que en la investigación básica los gastos generales eran comunes a la actividad de enseñanza, por lo que aplica la regla de la prorrata. Esto es, consideraron que siendo determinados proyectos básicos, los que carecen de finalidad comercial o empresarial, en relación al IVA, operaciones no sujetas, en principio nada era posible deducir, pero al constituir gastos generales o comunes a la actividad de enseñanza -actividad sujeta y exenta, en la que tampoco habría nada que deducir-, se le aplica la regla de la prorrata y se convierte aquellos en deducibles, lo cual carece de toda lógica respecto del IVA, tanto en las operaciones sujetas al IVA pero exenta en la actividad de enseñanza no son deducibles las cuotas soportadas, como en las operaciones realizadas en la investigación básicas no sujetas, tampoco son deducibles; no es posible aplicarle la regla de la prorrata.

Sólo será posible aplicar la regla de la prorrata si en las operaciones realizadas en la actividad sujeta y exenta, sin derecho a deducción, coexisten en la otra actividad operaciones sujetas no exentas, y concurren gastos generales en ambas, que es el escenario al que se enfrentó la jurisprudencia representada por las sentencias de este Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016, rec. cas. 1615/2014; 8 de marzo de 2016, rec. cas. 876/2014; 4 de julio de 2016, rec. cas. 1795/2015, y 22 de noviembre de 2016, rec. cas 2896/2015.

La diferencia con el caso que nos ocupa, y que sí permite entrar a dilucidar la cuestión de interés casacional, es que mientras el TEAC mantiene la misma posición, con el resultado visto -aunque ya se ha advertido que no está claro del todo que resuelva que la regla de la prorrata general se aplique ambas actividades, aunque eso se desprende de su contenido, o sólo al sector diferenciado de investigación-; en cambio la Administración Tributaria, según su parecer, y siguiendo la lógica del IVA, al entender que determinados proyectos de investigación básica estaban no sujetos al IVA, dentro del sector diferenciado de la actividad de investigación, consideró que no procedía deducir ninguna cuota, con lo cual si se nos permite entrar a dilucidar esta cuestión en los términos que planteó y resolvió la Administración Tributaria y se hace eco la cuestión de interés casacional objetivo seleccionada en el auto de admisión.

No está de más, por tanto, recordar lo dicho en el recurso de casación que nos sirve de referencia, adaptándolo al caso que nos ocupa.

La doctrina jurisprudencial, antes referenciada, se dictó sobre un supuesto que si bien planteaba otras cuestiones, sin entrar a dilucidar si la actividad investigadora básica no está sujeta, sin embargo resolvió la cuestión atinente a la adquisiciones comunes para la actividad de enseñanza y de investigación básica, que en definitiva es el problema que vuelve a resolverse, esto es, trata las adquisiciones de bienes y derechos no sujetas para la investigación básica, como si fueran gastos generales o comunes a esta actividad y a la enseñanza. Lo dicho, pues, en dichas sentencias nos sirve, al menos parcialmente y a la vista de la solución adoptada en la liquidación y ratificada por el TEAC, para resolver el supuesto que nos ocupa, tal y como hizo la sentencia de instancia.

Ha de señalarse, por demás, que si bien la sentencia de instancia no entra sobre el problema planteado, esto es, si parcialmente la actividad de investigación básica no está sujeta al IVA, trata la cuestión de adquisiciones comunes, que es en definitiva, sobre la que se gira la liquidación, centrando el debate en si la actividad investigadora básica es común automáticamente a la actividad de enseñanza; remitiéndose a lo resuelto por este Tribunal Supremo, sentencias de 16 de febrero de 2016, rec. cas. 1615/2014; 8 de marzo de 2016, rec. cas. 876/2014; 4 de julio de 2016, rec. cas. 1795/2015, y 22 de noviembre de 2016, rec. cas. 2896/2015. El supuesto se centraba en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados tanto para la actividad de enseñanza, como para la investigación básica. Como se ha dejado dicho el TEAC considera que la nueva cuestión que se plantea ya estaba latente en la jurisprudencia, con cita de la sentencia de 22 de noviembre de 2016, en la que se advertía que el carácter empresarial de la actividad fue algo que no se cuestionó; en modo alguno podemos compartir la razón acogida por el TEAC para tratar de justificar el planteamiento de la nueva cuestión, se hace una lectura interesada y artificial de la misma con el claro objetivo de servir de pretexto para el nuevo planteamiento, ha de indicarse que en dicho día se dictaron dos sentencias sobre la misma cuestión, pero esta, a la que se refiere el TEAC, recaída en el rec. cas. 2382/2015, no entró a resolver el fondo del recurso, y la frase a la que se acoge el TEAC, en modo alguno tiene el alcance que pretende darle, es más, si alguna conclusión cabe sacar de la jurisprudencia sobre este punto, es que para llegar al resultado visto se partía de que la actividad de investigación básica estaba sujeta y no exenta, lo cual no sólo se infiere del desarrollo argumental de las sentencias, sino de forma explícita del propio planteamiento de las partes en el grupo de recursos a los que nos hemos referido.

Además, cabe añadir, en la línea apuntada anteriormente, que tratándose de sectores diferenciados, la concurrencia de gastos generales o comunes en ambos sectores o actividades, para que pueda aplicarse la regla de la prorrata, necesario es que estando un sector o actividad sujeta y exenta de IVA, el otros pueda deducirse las cuotas del IVA por estar sujeta la actividad a IVA -al menos parcialmente-. Esto es, si estamos ante una actividad sujeta y exenta, la enseñanza, y otra, parcialmente al menos, no sujeta, la investigación básica, los gastos generales o comunes en ambas actividades no pueden deducirse.

Así las cosas, esto es bienes y servicios generales o comunes al sector de la enseñanza y al sector de la investigación, considerando la básica como actividad empresarial sujeta con derecho a deducción, la solución pasaba por aplicar la prorrata.

Cabe advertir que, a pesar de la aparente simplicidad del problema a debatir, al introducir en el debate la cuestión de que parte de la actividad de investigación básica no está sujeta, el mismo da lugar a un escenario muy complejo que se hace preciso despejar, como primera medida a efecto de centrar correctamente cuál es el verdadero problema.

El primer escenario que puede delimitarse coincide con el que sirvió de base a la jurisprudencia ya citada. Este es sumamente simple. Estamos ante el sistema de sectores diferenciados, en donde se distingue una actividad, la enseñanza, sujeta y exenta; una actividad, la investigadora (sin apellidos), sujeta y no exenta; y respecto de las adquisiciones comunes a ambas actividades se aplica la regla de la prorrata. A los efectos del IVA la Universidad actúa como empresario por realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios en el desarrollo de ambas actividades, le resulta de aplicación el régimen de sectores diferenciados que prevé el artículo 9.1º.c) de la LIVA; por lo que el régimen de deducciones es el previsto en el art. 101 de la LIVA, que implica el cálculo separado por cada uno de los sectores diferenciados de las cuotas soportadas de IVA que resultan deducibles, "C uando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para su utilización en común en varios sectores 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"; esto es, como ya se dijo en la jurisprudencia citada, "el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en común en ambas actividades, sólo será deducible en el porcentaje previsto en las normas a las que se remite."

En el sector de la enseñanza, actividad sujeta y exenta, el IVA soportado, no es posible deducirlo; art. 20. Uno. 9º de la LIVA, en relación con el art. 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, "Los Estados miembros eximirán 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".

En el sector de la investigación, en principio, actividad sujeta y exenta, en un porcentaje de deducción del 100%, el IVA soportado es deducible.

En las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común para las actividades de enseñanza e investigación, el IVA soportado sólo es deducible en un determinado porcentaje en aplicación de la regla de la prorata. Siempre que en un sector haya operaciones que puedan deducirse, en la investigación. Lo que no ocurre cuando se considera que algunos proyectos de investigación básica están no sujetos -no deducibles-, pero como gastos generales y comunes, al sector de la enseñanza son deducibles aplicando la regla de la prorata. Se precisa, art. 101 de la LIVA, sobre el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, que aquellos sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deben aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos. Aquí radica el error en que incurre el TEAC.

El segundo escenario es el que propone la recurrente. Lo cual diseña una realidad muy compleja que, desde luego, no se resuelve mediante el atajo que pretende el TEAC utilizando la regla de la prorata, a pesar de que coherentemente la Administración tributaria lo consideró no deducibles al 100%, al actuar sobre la base de sectores diferenciados.

Así es, de aceptarse la tesis de la Administración de que la actividad investigadora básica, al menos parcialmente, no está sujeta, resulta evidente que ello no conlleva trascender el marco del sistema de sectores diferenciados, así es, se nos invita a determinar "si la actividad de investigación básica debe entenderse, en todo caso, sujeta al IVA o si, por el contrario, cabe distinguir, dentro de la actividad de investigación básica, una parte que no tiene la consideración de actividad empresarial o profesional por no concurrir el ánimo de explotar empresarialmente, de manera mediata o inmediata, los resultados de la misma y, consiguientemente, no se encuentra sujeta al impuesto"; al resolver el TEAC aplicando la prorata como si la actividad básica no sujeta fuera común a los dos sectores, sin apreciar que enseñanza e investigación son sectores diferenciados, debiendo aplicarse el régimen de deducción a cada uno de ellos, lo que nos situaría, *mutatis mutandi*, en la cuestión atinente a los entes duales - sujetos pasivos que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA, siendo entonces aplicable el régimen de deducción conforme a la doctrina emanada del TJUE, sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, Asunto C-437/06-, en el que el criterio a seguir es el de la aplicación del criterio razonable y proporcionado en su caso, respecto del sector de la investigación, y en este sí distinguir entre investigación básica sujeta y no exenta, investigación básica no sujeta (como pretende la Administración), e investigación aplicada sujeta y no exenta. En definitiva, se prescinde de los sectores diferenciados, vuelve a plantear el problema de adquisiciones de bienes y servicios utilizados para todas las actividades, incluida la actividad de investigación básica no sujeta (de haberla) -y que pasa necesariamente por dilucidar si, en todo caso o no, la actividad de investigación básica está sujeta al IVA en función de cada operación llevada a cabo-.

Sin ánimo de exhaustividad, sin entrar en el problema, ya resuelto, sobre si toda actividad empresarial está sujeta al IVA, con carácter general, aunque enfocado sobre la cuestión que nos ocupa, y para ayudar al razonamiento que hacemos, ha de convenirse que son distintas las situaciones que pueden presentarse. Actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta, da derecho a la deducción total de las cuotas de IVA soportadas. Actividad sujeta pero exenta, no se tiene derecho a deducción alguna. Actividad no sujeta, tampoco cabe la deducción. Actividad en que parte de las operaciones están sujetas y no exentas y parte sujetas y exentas, entra en juego el criterio de la prorata. Ejercicio de dos actividades, una sujeta y exenta y otra con operaciones sujetas y no exentas, se aplica la normativa sobre sectores diferenciados. Ejercicio de dos actividades una sujeta y no exenta y otra sujeta y exenta, respecto de adquisiciones de bienes o servicios comunes o generales, se aplica la regla de la prorata. Ejercicio de dos actividades, una sujeta y exenta y otra con operaciones sujetas y no exentas y operaciones no sujetas.

Este último, en hipótesis, es el supuesto que se nos plantea. Decimos en hipótesis, en tanto que la Universidad defiende que siempre y en todo caso la actividad de investigación básica está sujeta y no exenta, con pleno derecho a deducción del 100% de las cuotas soportadas.

También cabe señalar que no se plantea el tema de la financiación de la actividad universitaria pública, por lo que obviamos completamente el tema. Aunque no está de más recordar que el TJUE, sentencia de 16 de

septiembre de 2021, C21/20, ha señalado que "En otras palabras, el modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción."

Con carácter general cabe recordar que el derecho a la deducción es clave dentro de la regulación del IVA, al efecto puede leerse la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, Balgarska C-21/20, "el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión". Subrayando el TJUE que este derecho forma parte del mecanismo del IVA y no puede, en principio, limitarse, sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C- 895/19.

No cabe obviar que el sistema común del IVA persigue la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, sentencias de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19.

En este sentido, el régimen de deducciones instituido por la Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad.

Debe añadirse que en este caso también resulta peculiar el sujeto pasivo del impuesto, una Universidad que posee un régimen especial dentro del complejo entramado del IVA. A pesar del cuestionamiento que se contiene en la resolución del TEAC al respecto, lo cierto es que no resulta controvertido que la Universidad sea sujeto pasivo del IVA ( art. 5 LIVA); el propio TJUE ya ha venido afirmando en su sentencia de fecha 12 de noviembre de 2020, C-734/19, que a partir del momento en la que Administración tributaria concede la condición de sujeto pasivo, este estatuto no puede ya ser retirado salvo fraude o abuso, sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloesmira - Inmuebles Inmobiliarios, C-672/16.

Lo cual incorpora otras posibilidades, atendiendo a las funciones que está llamada a cumplir dichas entidades; en el sistema del IVA se someten al régimen de sectores diferenciados, pero es evidente que el cúmulo de peculiaridades exige el cuidado para acertar con la lógica que inspira el sistema de deducibilidad del IVA.

Para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea sujeto pasivo, en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que los bienes sean entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo, sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18.

Se completa este panorama sobre la deducibilidad indicando que cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado, sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, y de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18.

Cabe preguntarse si a pesar de este entramado complejo y la especialidad y singularidad que se trata respecto del IVA la actividad desarrollada por la Universidad, estas se imponen sobre las notas esenciales y características del IVA. O, dicho de otra manera, siendo aplicable a la Universidad, con las funciones públicas encomendadas -ya se ha indicado lo que dice la Directiva, y, obviamente, la opción del legislador plasmada en la aplicación de sectores diferenciados-, el régimen de sectores diferenciados, la actividad de investigación, siempre y en todo caso, tanto la aplicada -no se discute-, como la básica, da derecho a deducirse el 100% de las cuotas de IVA soportadas en dicha actividad diferenciada. No puede obviarse que las operaciones de investigación básica, art. 9.1º.c) de la LIVA, en relación con el Real Decreto 475/2007, se vincula a un CNAE específico 72: Investigación y desarrollo, donde no se discrimina entre investigación básica y aplicada, pues debe dejarse apuntado que esta distinción resulta desde el punto de vista tributario artificial, ningún texto legal efectúa esta distinción, ni la derogada LOU -aunque es cierto que el art. 39 expresamente recoge que la Universidad "atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada"-, ni la actual LOSU incluyen un diferente tratamiento jurídico según la investigación de la que se trate, sino que las distintas normas se refieren en términos generales a la investigación y a sus fines de transferencia en aras al progreso social, al no encontrar tampoco un respaldo normativo explícito; en el Real Decreto sólo se reconoce un grupo 72 de la CNAE, ubicado en la letra M como servicio empresarial de investigación y desarrollo, que se subdivide en 721, Investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas, y 722, Investigación y desarrollo experimental en ciencias sociales y humanidades.

La LO 6/2001, de 21 de diciembre -con las matizaciones que nos aporta la parte recurrida respecto de la Ley del 2023-, prevé dos sectores de actividad, educación, inserta dentro del servicio público de educación, e investigación, cuyo fundamento y características se recogen en las sentencias de este Tribunal Supremo a las que venimos refiriéndonos. En principio, dentro de los sectores diferenciados, la actividad de investigación constituye una actividad sujeta y no exenta del IVA, por lo que el IVA no supone coste alguno para la universidad, técnicamente

neutral. Lo cual hace pensar que siendo la Universidad pública deficitaria en su financiación, mediante el diseño de este sistema por parte del legislador, se trata de paliar este déficit sin quebrar el sistema general del IVA. Esto es, se construye un régimen peculiar asumido por el Legislador, dentro de los límites que el Derecho y la jurisprudencia europea han marcado, y que, como no puede ser de otra manera, respetuoso con el régimen de deducción del IVA previsto en el Derecho europeo y el principio capital de neutralidad.

Dentro de esta actividad de investigación, cabe diferenciar la básica y la aplicada o contratada, sobre esta no se plantea disputa alguna; respecto de la básica dado que su objetivo, al menos inmediato, no es su explotación empresarial y se financia con recursos propios de la universidad o con transferencias corrientes o subvenciones públicas, si se cuestiona, como hace la Administración, su sujeción al IVA, en tanto que no parece compadecerse correctamente con los principios que rigen en el IVA, aunque sí encaja dentro del régimen general de aquellos supuestos de desarrollo de actividades sustancialmente distintas en los que legalmente se impone el régimen de los sectores diferenciados.

La postura de la Administración Tributaria ha evolucionado en el sentido de que ya no pretende vincular automáticamente la investigación básica a la actividad de enseñanza, problema planteado y resuelto en las sentencias de este Tribunal Supremo de 2016, sino considerar que esta investigación, de no probarse que es susceptible de explotación económica -en este caso además es la propia Inspección la que a la vista de cada uno de los proyectos de investigación básica disecciona cuáles están sujetos y exentos y cuáles no estarían sujetos-, es una actividad no sujeta al IVA -valga de ejemplo la Consulta Vinculante V0369-19, ó en el ámbito económico administrativo la resolución del TEAC que nos ocupa o la que inicia esta nueva línea, de 25 de septiembre de 2018, en la que se expone que "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 los acuerdos de liquidación citados en el encabezamiento de esta Resolución, 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, el inciso inicial de cuyo Fundamento de Derecho cuarto expresamente señala que es este, el carácter empresarial de la actividad descrita, un aspecto que no se ha cuestionado por la Inspección de los tributos, como en las actuaciones de las que ahora se conoce sí se ha hecho-."

Con esta postura lo que se hace es desentenderse del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, puesto que, ya se ha visto, este régimen es el de sectores diferenciados, cierto es que la condición del CNAE no es fiscal, es meramente informativa, ya que permite obtener datos estadísticos de todas aquellas actividades económicas reflejadas en la clasificación, pero si facilita la distinción desde el ámbito tributario que ahora interesa, pues, art. 9 de la LIVA, "Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas", por tanto, el de enseñanza, sujeto y exento, y el de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento; se separa dentro del sector de investigación, el de investigación en los vistos de básica y aplicada, siguiendo la calificación universitaria; la básica es puesta en cuestión, al menos parcialmente, en tanto que de determinadas operaciones no estén sujetas -conforme a la lógica del impuesto-, convirtiendo a la investigación básica en no sujeta, y aplicar la regla de la prorrata general, como resuelve el TEAC, en contra de la Administración tributaria que consideró no deducible al 100% las cuotas soportadas en la investigación básica no empresarial, respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es, como gastos generales o comunes, sin concentrarlo en el sector de la investigación, como parece que exige el sistema diseñado de sectores diferenciados; y ello en base a la supuesta doctrina del TJUE representada en las sentencias que luego se analizarán, que toma como referencia nuclear la actividad única de explotación hípica dedicada a carrera de caballos, no dentro de un sistema de sectores diferenciados, supuesto que resulta evidente y obviamente de todo punto ajeno al que nos ocupa. Con ello traspasa los límites del sistema de sectores diferenciados. El proceder el TEAC carece de coherencia con el sistema, si considera que determinados gastos de investigación básica no son deducibles, deberá aplicar la lógica consecuencia de dicho parecer, no convertir dichos gastos no deducibles en gastos generales para deducirlos mediante la regla de la prorrata, respecto no de la actividad de investigación, sujeta y no exenta, siempre que se acredite que afecta a las labores generales de promoción y proyección de la actividad investigadora aplicada, con el porcentaje correspondiente, sino en relación con la enseñanza, sujeta y exenta, sin derecho a deducir. La jurisprudencia del TJUE es clara en este punto, "Los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Deben velar porque el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

Los Estados miembros están autorizados a aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar limitados a obligarse a uno solo de estos métodos."

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

Así es, ya anteriormente hemos señalado los requisitos para tener derecho a la deducción del IVA, recordemos los términos de las sentencias del TJUE de 8 de junio de 2000 (As. C-98/98, Midland Bank), 22 de octubre de 2015 (As. C-126/14, Sveda) y de 10 de noviembre de 2016 (As. Baštová). Esta última sirve de argumento al TEAC para considerar que los gastos realizados en determinados proyectos de investigación básica, son gastos generales, comunes a la actividad de enseñanza y de investigación básica, por lo que procede aplicar la regla de la prorrata general, trasladando la doctrina del TJUE sobre la deducibilidad 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; pues bien, la premisa básica de la que parte el TJUE es que para que el IVA sea deducible debe existir 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 generan 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. Con carácter adicional destacó el TJUE en el citado pronunciamiento que resulta posible el ejercicio del 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, tratándose de elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. Tal y como subrayó al respecto el Tribunal:

"(...) 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 (...) 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. Sofía 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 híptica 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 híptica 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. 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 (...)"

Pues bien siguiendo estos postulados, para aplicar la prorrata general, es necesario una actividad sujeta y no exenta, con derecho a deducción, y otra sin tal derecho pero en el que pueden producirse gastos generales en relación a aquella, en cuyo caso cabe una deducción parcial conforme a las citadas reglas; pero lo que no cabe es que estemos ante dos actividades en el que no se produzca el derecho a deducción, en este caso la enseñanza, sujeta y exenta, y algunos proyectos de investigación básica, no sujeta al IVA, sin derecho a deducción, en los que los gastos generales en ambos, en actividades sin derecho a deducción, no genera derecho alguno a deducción. Insistimos, para aplicar la regla de la prorrata, lo propio es o considerar que existen gastos comunes de la actividad de enseñanza y de la de investigación, estamos ante el escenario resuelto por la jurisprudencia ya referida, o, entender que en la actividad de investigación concurren operaciones sujetas y no exentas, toda en la investigación aplicada, con operaciones no sujetas, algunas de las actividades básicas, y entonces, sí, ya se ha dicho, mutatis

mutandi entes duales, y aplicar la deducción parcial en cuanto posibles gastos generales comunes a ambos sectores respecto de las operaciones no sujetas.

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

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

Llegados a este punto, lo siguiente es entrar sobre la cuestión de interés casacional recogida en el auto de admisión.

En la Sentencia del TJUE de 22 de octubre de 2015 (As. C-126/14, Sveda), se destacó la necesidad, para que las cuotas de IVA sean deducibles, que los gastos por las que soportan tengan una relación directa e inmediata con la actividad. Tal y como se afirma:

"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".

Ahora bien, este intercambio de prestaciones recíprocas que parece exigirse, ni es necesario que se realice coetánea o simultáneamente, basta, así lo acepta la Administración Tributaria respecto de algunos proyectos de investigación básica, con el ánimo o la intención de explotar empresarialmente los resultados obtenidos, lo cual por la idiosincrasia de este tipo de investigación es poco menos que imposible de verificar en la práctica y de inmediato, puesto que su proyección puede ser de futuro y aún presente dicha intención, no se materialice en la práctica. Lo cual, así lo entendemos, responde a la opción del legislador, conocedor de estas peculiaridades, el que fiscalmente viene a reconocer implícita pero categóricamente, dicho carácter, desde el punto y hora que establece el régimen de sistema diferenciados y respecto de la investigación, no hace distinción de tipo alguno, para entender que estamos en presencia de una actividad empresarial a efectos fiscales sujeta y no exenta de IVA, por tanto, con derecho a deducción del 100%. Lo cual, aunque aparentemente pueda tensionar la lógica del IVA, que parece exigir operación por operación una relación inmediata, directa y específica, la propia jurisprudencia del TJUE, acepta la concurrencia de operaciones en que no esté presente dicha relación directa y específica, sentencia de 3 de julio de 2019 Asunto C-316, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge:

"23 No obstante, del tenor del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea "sujeto pasivo" en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que los bienes sean entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo ( sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17 , EU:C:2018:537 , apartado 26 y jurisprudencia citada).

24 Así pues, las operaciones que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA o que estén exentas de IVA tampoco generan, en principio, el derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 30 y jurisprudencia citada).

25 Según reiterada jurisprudencia, para reconocer al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es necesaria 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 con derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de un bien o una prestación de servicios presupone que el gasto en que se haya incurrido para adquirir ese bien o prestación formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción ( sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

26 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe un vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a la deducción, siempre que los costes de los bienes o servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios que presta, ya que tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto ( sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 , EU:C:2017:683 , apartado 29 y jurisprudencia citada)."

El principio de neutralidad está bien presente, el sistema pretende liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado en sus actividades económicas, y si bien, ya se ha dicho, con carácter general, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, el TJUE ha considerado que también son deducibles las cuotas soportadas por los gastos generales que conforman el precio en las operaciones sujetas y no exenta de IVA, trascendiendo la regla de la conexión directa e inmediata del IVA.

Este Tribunal Supremo, sentencia de 20 de diciembre de 2022, rec. cas. 1399/2021, también desarrolla esta idea, que sin forzamiento alguno es plenamente aplicable al caso que nos ocupa, en tanto que cabe entender, insistimos, sin forzamiento, que los proyectos de investigación básica aunque de forma inmediata y directa no conlleve contraprestación, los bienes y servicios utilizados en la misma son necesarios para sus operaciones gravadas, lo que supone un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, se dijo entonces que:

" c) Tal es el caso de la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise, asunto C-408/98, en la que se admite que en la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, aunque no sea considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. Esto implica que

"[...] 42. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

"si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

La parte dispositiva de la sentencia es esclarecedora:

"Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 , Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente



para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

d) Respalda y ratifica el valor de dicha doctrina del Tribunal de Justicia la establecida en la sentencia de 26 de mayo de 2005, en el caso Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, asunto C-465/03, en la que se concluye que una empresa tiene derecho a la deducción íntegra del IVA que gravó los gastos asumidos por los distintos servicios que le fueron prestados con ocasión de la emisión de acciones con ocasión de su salida a Bolsa, que constituye una operación exenta, a condición de que la totalidad de las operaciones que efectúe dicha sociedad en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

En tal sentencia, el órgano jurisdiccional -austriaco- que suscitó la cuestión prejudicial al TJUE formuló sus dudas sobre el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones sujetas pero efectuadas para necesidades de la empresa traducidas en servicios exentos, o bien no sujetos. El tenor de las tres cuestiones abarca materias ajenas a lo que aquí se debate, pues la duda se extendió a la propia naturaleza de la operación principal -objeto de respuesta negativa de su sujeción y no exención-, conviene transcribirlo ahora para un mayor conocimiento:

"[...] 1) Una sociedad anónima que, con ocasión de su salida a Bolsa, emite acciones destinadas a nuevos accionistas a cambio del pago de un precio de emisión, ¿está prestando un servicio a título oneroso a efectos del artículo 2, número 1, de la [Sexta] Directiva [...]

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 2, número 1, y 17 de la Sexta Directiva en el sentido de que los servicios prestados a la sociedad en relación con una salida a Bolsa constituyen en su totalidad una operación exenta, por lo que no cabe la deducción del impuesto soportado?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿existe un derecho a deducir el impuesto soportado de conformidad con el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva porque los servicios por los que se solicita la deducción (publicidad, honorarios de abogados, asesoramiento jurídico y técnico) se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas de la empresa?"

Es de precisar que el tenor literal de los mencionados apartados del art. 17 de la Sexta Directiva era el siguiente:

"[...] 1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo [...]"

La parte dispositiva de dicha sentencia declara, en interpretación del derecho a la deducción en relación con operaciones no sujetas:

"1) La emisión de nuevas acciones no constituye una operación incluida en el ámbito de aplicación del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 .

2) El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7, reconoce el derecho a la deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido que grave los gastos asumidos por un sujeto pasivo por los distintos servicios que le hayan sido prestados con ocasión de una emisión de acciones, en la medida en que la totalidad de las operaciones que efectúe dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas".

e) Es cierto, y así lo refleja el auto de admisión, que hay una sentencia posterior del TJUE que parece contradecir la doctrina de las dos previamente citadas, en la que insisten en la necesidad de acreditar una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA para que nazca el derecho a deducción. Se trata de la sentencia de 21 de febrero de 2013, Caso Finanzamt Köln-Nord contra Carlos María, asunto C-104/12.

A sus conclusiones se acoge la Administración del Estado como fundamento de su tesis restrictiva o denegatoria de la deducción, en sustento de su tesis de defensa de la confirmación de la sentencia (que en realidad

no la tuvo en cuenta). Sin embargo, el supuesto de hecho está tan claramente alejado de los dos previamente citados, así como de toda idea de vinculación o conexión con la actividad general del sujeto pasivo que su criterio, en tanto deniega la deducibilidad del IVA soportado, no serviría, en absoluto, de modelo para establecer doctrina general, dada la total desconexión del servicio que dio lugar al IVA soportado con el funcionamiento de la empresa.

En el mencionado asunto C-104/2012, también regido por las disposiciones de la derogada Sexta Directiva IVA, no es irrelevante conocer la materia sobre la que el órgano judicial alemán expresó sus dudas:

"[...] 15. Conociendo de un recurso de casación interpuesto por el Finanzamt, el Bundesfinanzhof indica en su resolución de remisión que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el ejercicio del derecho a la deducción requiere la existencia de una relación directa entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute. Sin embargo, el Finanzamt alberga dudas sobre si la existencia de tal relación depende del contenido objetivo del servicio prestado o del motivo para que sea prestado.

16. En efecto, según el Bundesfinanzhof, por una parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de una relación directa e inmediata depende de elementos objetivos (sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 32), y de la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24). Pues bien, en el presente litigio, teniendo en cuenta la naturaleza objetiva de los servicios prestados por los abogados que son objeto del litigio principal, es preciso poner de manifiesto que dichos servicios tenían como finalidad directa e inmediata defender los intereses privados de ambos acusados. Además, los procedimientos penales iban dirigidos únicamente contra ellos a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A.

17. Por otra parte, añade el Bundesfinanzhof, el Tribunal de Justicia ha declarado que es necesario también examinar si el servicio prestado se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación (sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 33). Esto es lo que sucede en el litigio principal, ya que los dos abogados no habrían prestado los servicios de que se trata si A no hubiera ejercido una actividad generadora de un volumen de negocios, y por tanto, gravada. Podría considerarse, por lo tanto, que dichos servicios tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica de A. En tal situación, el Sr. Carlos María, como órgano de control de A, tiene derecho a la deducción del IVA soportado.

18. Habida cuenta de estas consideraciones, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) La relación directa e inmediata, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha considerado decisiva al interpretar el concepto de "necesidades de sus propias operaciones gravadas" en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], ¿se determina:

- en función del contenido objetivo del servicio prestado al sujeto pasivo (en este caso, la actividad de un abogado defensor para que una persona física no sea condenada penalmente), o
- en función de la causa del servicio prestado (en este caso, la actividad económica del sujeto pasivo, en cuyo marco una persona física presuntamente cometió un delito)?

2) En caso de que dependa de la causa: ¿Un sujeto pasivo que, junto con un empleado, contrata un servicio, tiene derecho, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], a deducir el impuesto soportado en su totalidad o sólo parcialmente, y qué requisitos se aplican, en caso de un servicio prestado a varios destinatarios, a la facturación con arreglo al artículo 22, apartado 3, letra b), quinto guión, de la [Sexta Directiva]?"

Baste con reproducir el fallo que el TJUE emite al respecto:

"La existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste "para las necesidades de sus propias operaciones gravadas", en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo.

En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por dichas prestaciones de servicios".

Cabe sintetizar la cuestión afirmando que, de una parte, la sentencia invocada no se aparta de sus precedentes, de los que se ha dejado constancia y comentario, sino que los aplica a una situación notablemente

diferente a los examinados en los asuntos precedentes que, por lo demás, analizan situaciones equiparables a las que se dan en el asunto que hoy debemos resolver. De otra parte, la aludida relación directa e inmediata se efectúa entre una operación determinada -la que origina el IVA soportado- y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste "para las necesidades de sus propias operaciones gravadas", en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva lo cual depende, por lo demás, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo, que en el caso allí enjuiciado, como se ha visto, es completamente inaplicable como fundamento de la tesis de la Administración recurrida.

#### **Quinto.** *Jurisprudencia que se establece.*

De las consideraciones anteriores deriva esta conclusión, con valor de doctrina jurisprudencial:

a) Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

b) En particular, lo es en este caso la deducción del IVA satisfecho por la prestación de servicios de asesoramiento en un procedimiento expropiatorio con la finalidad de lograr un mayor justiprecio que el inicialmente reconocido por la Administración, habida cuenta la naturaleza del bien expropiado y su relación directa con la actividad propia de la empresa.

c) Hay derecho a esa deducción del IVA soportado cuando el bien entregado o el servicio recibido a que da lugar guarde relación o suponga un beneficio general para el sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta, siempre que, además de ese beneficio general, aquí indudable, las operaciones a que se dedica quien reclama la deducción, en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas, lo que en este caso no ha sido controvertido.

Esta es, por lo demás, la solución más respetuosa con el principio de neutralidad fiscal, por virtud del cual, el sujeto pasivo debe quedar indemne de los gastos fiscales en concepto de IVA por razón de la recepción de servicios prestados por terceros que benefician su actividad económica general sujeta, en su conjunto, al impuesto armonizado que nos ocupa. Procede, en consecuencia, haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de instancia, que en realidad no acomete sino de un modo superficial el examen de la cuestión esencial objeto de debate y, constituyéndonos en jueces de instancia a los efectos de resolver el litigio de origen, estimar el recurso contencioso-administrativo, dando lugar a las devoluciones que procedan, por el IVA soportado en la en la factura 115/2015 de fecha 30 de septiembre emitida por la entidad Flagherty&Flagherty SLU, tal como se pide en el suplico del escrito de interposición del recurso de casación".

Tradicionalmente, se viene entendiendo, siguiendo la terminología del Glosario de conceptos del Instituto Nacional de Estadística que "la investigación básica consiste en trabajos originales, experimentales o teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos sobre los fundamentos de los fenómenos y de los hechos observables sin estar dirigida a su aplicación o utilización determinada.

La investigación básica analiza propiedades, estructuras y relaciones con el fin de formular y contrastar hipótesis, teorías o leyes. El realizador puede no conocer aplicaciones reales cuando hace la investigación. Los resultados de la investigación básica no se ponen normalmente a la venta, sino que generalmente se publican en revistas científicas o se difunden directamente entre organismos o personas interesadas."

Por el contrario, la Investigación aplicada " también consiste en trabajos originales emprendidos con la finalidad de adquirir nuevos conocimientos. Sin embargo, está dirigida fundamentalmente hacia un objetivo práctico específico. La investigación aplicada se emprende para determinar los posibles usos de los resultados de la investigación básica, o para determinar nuevos métodos o formas de alcanzar objetivos específicos predeterminados. Este tipo de investigación implica la consideración de todos los conocimientos existentes y su profundización, en un intento de solucionar problemas específicos. Esta investigación permite poner las ideas en forma operativa."

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

Es el legislador el que ha establecido el régimen de sectores diferenciados, y prevé que la actividad de investigación esté sujeta y no exenta, con derecho a deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas. El

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

Investigación básica y aplicada comparten el mismo objetivo.

Así el artículo 39 LOU señala que:

" 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.

La investigación incluida la básica forma parte de la actividad de la Universidad con carácter general, sin ninguna distinción y dicha investigación se tiene en cuenta para medir la calidad de las Universidades, lo que a su vez fomenta la obtención de nuevos proyectos e incrementa la financiación privada para la consecución de sus fines".

Tampoco hay duda de que la investigación básica es una actividad económica y así se ha venido a constatar específicamente en el artículo 58 LOSU. Dicha norma, aunque no sea aplicable al momento de los hechos, es un claro ejemplo de la línea perseguida por el legislador. En concreto, se señala que:

"La investigación que realizan las universidades constituye una actividad económica que se desarrolla mediante la investigación básica y aplicada, con la finalidad de transferir a la sociedad la tecnología y el conocimiento adquirido.

La actividad investigadora es una actividad económica y en consecuencia existe una ordenación de medios personales y materiales con la finalidad de obtener un resultado que puede llegar a ser comercializable. Por tanto, se cumplen las condiciones del art. 5 LIVA. La Universidad a estos efectos es un empresario.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por lo que procede desestimar el recurso de casación.

**Cuarto.** *Sobre las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA.

## FALLO

Por todo lo expuesto,

### EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Fijar como doctrina jurisprudencial la recogida en el fundamento tercero in fine.

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 4384/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, de fecha 25 de febrero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 501/2019, sentencia cuya confirmación procede.

**Tercero.**

Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.