

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093588

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1035/2024, de 12 de junio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8840/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Deducciones en sectores diferenciados. Concepto de sector diferenciado. *Actividad de investigación básica realizada por una Universidad.* La Sala se remite a lo expresado en las SSTS de 15 de diciembre de 2023, recursos n.º 4235/2022 (NFJ091670) y 4384/2022 (NFJ091674), para constatar que las premisas que se infieren de dichos pronunciamientos han sido obviadas tanto por la resolución del TEAC como por la propia sentencia de instancia, lo que justifica la estimación del recurso de casación de la UAM, a cuyo efecto, destacamos lo siguiente: Las razones aducidas por la Inspección (y por el TEAC) no permiten rechazar la deducción del IVA soportado en la actividad de investigación básica desarrollada por la UAM. Resulta aplicable a la UAM el régimen de sectores diferenciados, en cuya virtud, la actividad de investigación -tanto la aplicada como la básica-, da derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportadas en adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, con independencia de que no exista una contraprestación inmediata y directa a los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta. Finalmente, en las adquisiciones comunes para ambos sectores ha de aplicarse la regla de la prorrata, conforme a lo previsto en el art. 104 Ley IVA. La Sala concluye que 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, cabe considerar dicha actividad de investigación básica sujeta al IVA aunque sus resultados no se exploten empresarialmente, de manera mediata o inmediata, o no exista una contraprestación inmediata y directa de los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA) arts. 4, 5, 9. 1º, 94, 95, 101, 102, 104 y 105.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.035/2024

Fecha de sentencia: 12/06/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8840/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/05/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8840/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1035/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8840/2022, interpuesto por la Universidad Autónoma de Madrid (UAM), representada por la procuradora de los Tribunales doña Blanca María Grande Pesquero, bajo la dirección letrada de don Enrique Roces Salazar, contra la sentencia de 5 de octubre de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1148/2020.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. - *Resolución recurrida en casación*

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2022, que estimó parcialmente el recurso núm. 1148/2020, interpuesto por la representación procesal de la Universidad Autónoma de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de octubre de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa

deducida contra liquidación de 9 de mayo de 2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, concepto Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2014, cuantía 955.126,61 euros.

Segundo. - *Tramitación del recurso de casación*

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Blanca María Grande Pesquero, en representación de la Universidad Autónoma de Madrid, mediante escrito de 24 de noviembre de 2022 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 5 de octubre de 2022.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 29 de noviembre de 2022, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 21 de junio de 2023, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Blanca María Grande Pesquero, en representación de la Universidad Autónoma de Madrid, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 7 de septiembre de 2023, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 4, 5, 9. 1º, 94, 95, 101, 102, 104 y 105 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("Ley del IVA"), "BOE" núm. 312, de 29 de diciembre.

Considera que la actividad de investigación básica, dado que sus resultados serán destinados, aun cuando sea un futuro más o menos incierto, a ser cedidos a terceros o bien constituyan un sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinen a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado, es una actividad sujeta llevada a cabo por un empresario, la Universidad.

Entiende que la sujeción de esta prestación de servicios se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o en cada operación en particular.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 7 de noviembre de 2023.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, 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.

5.- Deliberación, votación y fallo del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 14 de noviembre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de febrero de 2024 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 21 de mayo de 2024, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. - *La controversia jurídica y su delimitación*

En el marco de una inspección con relación al IVA, ejercicio 2014, se giró liquidación con cuota a ingresar de 955.126,61 euros, regularización que sustentaba la Administración tributaria, en esencia, en la calificación a efectos del IVA de las actividades de investigación básica desarrolladas por la UAM y su transcendencia con relación a la deducción de las cuotas del impuesto soportadas.

La Inspección consideraba que dicha entidad debió aplicar el régimen de deducciones en sectores diferenciados, distinguiendo la actividad de enseñanza -sujeta y exenta, que no genera derecho a deducción de las cuotas soportadas- de la actividad de investigación aplicada -sujeta y no exenta, con régimen de deducción del 100%-.

En cuanto a las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas al desarrollo de proyectos de investigación básica, la Inspección admitió la deducción total de las cuotas soportadas en adquisiciones utilizadas en determinados proyectos que dan lugar a entrega de bienes y prestaciones de servicios que pueden ser objeto de intervención en el mercado por parte de la Universidad, al haber sido introducidos dichos proyectos en el mercado.

Sin embargo, respecto de adquisiciones utilizadas en proyectos de investigación que no dan lugar a entrega de bienes y prestaciones de servicios, que pueden ser objeto de intervención en el mercado por parte de la Universidad, defendió la deducción -sobre la base de la regla de prorrata-, de las cuotas soportadas al no tener como finalidad su introducción en el mercado, sino la formación del personal, elaboración de tesis doctorales, publicaciones en revistas científicas y especializadas y asistencia a congresos.

A tales efectos, aplicó la prorrata común a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a "Nuevas Adquisiciones", prorrata que fija en un 2% frente al 8% aplicado por la entidad.

Ya en la vía económico-administrativa, la resolución del TEAC de 21 de octubre de 2020, rechaza que la actividad de investigación básica sin ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos pueda calificarse de actividad empresarial o profesional a los efectos del IVA, al entender que la finalidad es transferir el conocimiento objetivo de tales proyectos al conjunto de la sociedad y de que, en definitiva, comporta el ejercicio de funciones públicas.

No obstante, admite el derecho a la deducción, aunque no exista una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute -que generen el derecho de deducción- cuando los costes de los servicios formen parte de los gastos generales y, como tales, sean elementos integrantes de los bienes que se entregan o servicios que se prestan.

Concluye en la admisión del derecho a la deducción del IVA soportado, porque la relevancia de la actividad investigadora en el ámbito universitario conduce a apreciar esa vinculación con el conjunto de la actividad, deducción que, estima, debe practicarse conforme a los parámetros de la prorrata.

Por su parte, la UAM defiende la deducción total de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en los proyectos de investigación básica y aplicada, sin distinción entre ambas.

Segundo. - *Argumentación de la sentencia de instancia*

Frente a la resolución del TEAC, la Universidad interpuso recurso contencioso-administrativo, resuelto por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentido parcialmente estimatorio, por la sentencia de 5 de octubre de 2022.

La ratio decidendi de la sentencia sobre el particular controvertido se contiene en el Fundamento de Derecho Séptimo con el siguiente tenor literal:

"SÉPTIMO. - Proyectos examinados por la AEAT

"En este asunto en concreto, IVA de la UAM ejercicio 2014, se han comprobado por la inspección tributaria 50 proyectos de investigación, detallados con su clave orgánica. En el resto de proyectos de investigación no analizados se ha admitido la deducción del 100%.

De todos ellos, la Inspección ha considerado que si han sido objeto de intervención en el mercado 23 proyectos de los examinados por cuanto sus resultados son patentes, software y contratos con empresas. En 27 proyectos la Inspección ha considerado que no han sido puestos en el mercado (sin perjuicio de que sean susceptibles de serlo). Se trata de proyectos que dan lugar a la formación de personal, tesis doctorales,

publicaciones en revistas científicas o especializadas, artículos especializados, y asistencia a congresos tanto de ámbito nacional como internacional, en los que estima que queda acreditado que se utilizan parcialmente en la actividad educativa por lo que no admite la deducibilidad del 100% de las cuotas de IVA soportadas dado su uso común o conjunto en sus dos principales actividades económicas: la investigación y la enseñanza, pero si admite la deducción conforme a la regla de prorrata del artículo 102 LIVA, que cifra en un 2%.

El TEAC confirma lo resuelto en el acuerdo de liquidación por lo que no se excluyen estos proyectos de la deducción ya que sus resultados, si no han sido explotados en el mercado, se presume lo serán en el futuro, por lo que, en beneficio del obligado tributario, se ha considerado que tales proyectos -tales bienes y servicios-, se encuentran afectos a ambas actividades, investigación y educación, siendo consecuentemente aplicable la prorrata general de deducción. En cuanto a las "nuevas adquisiciones de la Biblioteca de la UAM" tras reproducir la motivación del acuerdo de liquidación, el TEAC expone que por mucho que las adquisiciones controvertidas se destinen efectivamente a la investigación, la interesada no acredita que se utilicen en exclusiva en actividades de investigación cuyos resultados sean objeto de venta o explotación en el mercado a cambio de la correspondiente contraprestación, por lo que debe confirmar la procedencia de aplicar la regla de prorrata para la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones relativas a Biblioteca.

La demanda dice remitirse a las alegaciones ante la AEAT y el TEAC sobre las pruebas propuestas de cada proyecto de investigación diciendo que no se ha cuestionado por la inspección el carácter empresarial de los proyectos de investigación. No es así. En los proyectos indicados no se ha considerado que tengan carácter empresarial, que se correspondan con operaciones onerosas, pero, como son susceptibles de que puedan ser puestos en el mercado en un futuro incierto, admite su deducción parcial en lugar de considerarlos incluidos en la exención del art. 20.1. 9º LIVA, considerando que están afectos a la enseñanza y a la investigación, a prorrata.

Se detiene la demanda en las adquisiciones relativas a Campus de Excelencia, Biblioteca, Instalaciones y Equipos, razonando que es suficiente con las pruebas aportadas y la contabilidad de la Universidad, que separa perfectamente los sectores de educación, en que el IVA soportado no es deducible, y de investigación, con un IVA deducible al 100%, para reiterar que el TEAC parece reconocer su destino exclusivo a la actividad de investigación, y sin embargo, confirma la procedencia de aplicar la regla de prorrata en la medida en que puedan utilizarse en actividades de investigación que no hayan dado lugar a una puesta inmediata en el mercado.

Destaca la inspección actuaria, que en la presentación en la página web de Bibliotecas y Archivos de la UAM, consta "Biblioteca para Docentes e Investigadores" y en los apartados correspondientes al CEI, Campus Internacional de Excelencia, UAM CSIC, en los que se indica que "es un Campus para Investigar, para Innovar y para Estudiar", de lo que se deduce que dichos gastos corresponden a suscripción de publicaciones de uso común para las actividades de enseñanza e investigación. Lo que razona la resolución recurrida es que su uso no puede atribuirse directa y exclusivamente a proyectos de investigación cuyo resultado haya sido objeto de explotación o venta en el mercado, e incluso, en el hipotético caso de que se admitiera que efectivamente es de uso exclusivo en el sector de investigación, ello no obsta para que proceda igualmente la aplicación de la prorrata común a ambos sectores diferenciados de la actividad del sujeto pasivo (educación e investigación) por cuanto, como ha motivado sobradamente, la utilización de bienes y servicios en determinados proyectos de investigación básica se considera común con el sector educativo.

Se comparte el razonamiento de que estos gastos tienen una proyección general para toda la Universidad, sin que quede, por el contrario, acreditado su uso exclusivo para la investigación contratada. Se sigue presentando en la página web de la UAM el "Campus Internacional Excelencia" (UAM-CSIC) como campus de educación superior, investigación e innovación, con proyección internacional, que incluye estudios de posgrado y de grado. Lo mismo se mantiene para la Biblioteca, para docentes e investigadores.

Aún si los bienes y servicios han sido adquiridos para ser usados en investigación en general, se debe aplicar la prorrata común de deducción al IVA soportado como consecuencia de dicha adquisición. La recurrente, frente a la argumentación de la resolución recurrida no acredita dicho uso exclusivo, siendo muy difícil admitir que dichos recursos no se utilicen también por los profesores y los alumnos."

Tercero. - Los antecedentes jurisprudenciales y el juicio de la Sala

1.- Expone el auto de Admisión que, en otras sentencias de la misma Sala de la Audiencia Nacional, pero dictadas por la Sección Sexta en lugar de por la Quinta, recurridas en casación por el abogado del Estado, se aborda el análisis de esta cuestión litigiosa a partir del criterio, ya fijado en un conjunto de sentencias previas citadas de la misma Sala y en la jurisprudencia [sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016 (rec. 1615/2014, ECLI:ES:TS:2016:481)], que consiste, en esencia, en negar la posibilidad de presumir la vinculación automática entre la actividad de investigación básica y la actividad de enseñanza que implique, de manera imperativa, la aplicación de la regla de la prorrata respecto de las cuotas del IVA soportadas con ocasión de los gastos afectos a la investigación básica.

Continúa expresando el auto de Admisión que "es cierto que sobre esta materia existe un conjunto de pronunciamientos de este Tribunal Supremo que han confirmado el criterio ya expuesto [vid. la ya citada sentencia

de 16 de febrero de 2016 (rec. 1615/2014, ECLI:ES:TS:2016:481) y las de 8 de marzo de 2016 (rec. 876/2014, ECLI:ES:TS:2016:1016), de 4 de julio de 2016 (rec. 1795/2015, ECLI:ES:TS:2016:3337) y de 22 de noviembre de 2016 (rec. 2382/2015, ECLI:ES:TS:2016:4985 y rec. 2896/2015, ECLI:ES:TS:2016:5187)].

No obstante, es posible apreciar, como advierte la sentencia recurrida, que el debate jurídico suscitado en aquellos pronunciamientos y el actual posee diferencias y matices que aconsejan, a la vista del actual pronunciamiento del órgano judicial de instancia, un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo. En efecto, como explicitamos en la sentencia de 22 de noviembre de 2016 (rec. 2382/2015, ECLI:ES:TS:2016:4985), FJ 4º, en los supuestos previos no se cuestionó "por la Inspección ni por la Universidad el carácter empresarial de la actividad de investigación básica, la controversia quedó reducida a determinar cuál era el régimen de deducción aplicable a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios cuyo destino era su utilización en proyectos de investigación básica, concretamente si el asimilable al régimen diferenciado de la investigación, con una deducción del 100%, como en el caso de la investigación aplicada, por referirse a una actividad sujeta al IVA y no exenta o, por el contrario, tal como consideraba la Administración tributaria, el régimen de prorrateo general porque dichos bienes y servicios eran utilizados de forma común tanto por el sector de la enseñanza superior como por el de la investigación."

[...]

Finalmente, debemos señalar que coadyuva a la admisión del presente recurso que esta misma Sección acordó la admisión de los recursos de casación RCA/4235/2022 y 4384/2022, interpuestos por el abogado del Estado contra las sentencias de la Sección Sexta de la misma Sala de la Audiencia Nacional de 14 de marzo de 2022 y de 25 de febrero de 2022 que, en supuestos semejantes, adoptaron un criterio jurídico distinto al hoy controvertido."

2.- Pues bien, esos recursos de casación han sido ya resueltos por nuestras sentencias 1703/2023 de 15 de diciembre, rec. 4235/2022, ECLI:ES:TS:2023:5733; y 1704/2023 de 15 de diciembre, rec. 4384/2022, ECLI:ES:TS:2023:5700.

3.- En la primera de estas sentencias (1703/2023) desestimamos el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado contra la sentencia de instancia, que anuló la liquidación "salvo en lo relativo a la aplicación de la regla de prorrateo 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 y reconocemos el derecho de la Universidad a la deducción del 100% de las cuotas soportadas en investigación básica y, a obtener la devolución de IVA solicitada en su declaración modelo 303 del 4T del ejercicio 2012, con la limitación expuesta junto con los correspondientes intereses de demora".

Ahora bien, en esa sentencia 1703/2023 de 15 de diciembre, rec. 4235/2022, entendimos que el debate se presentaba viciado de raíz, puesto que el relato del recurrente no se correspondía con la realidad del supuesto resuelto, no despejando la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de Admisión, "en tanto que sea cual fuere el resultado, incluso acogiendo la tesis de la Administración, la liquidación debía ser anulada como así se hizo. Ciertamente es que en la regularización llevada a cabo la Administración requirió en varias ocasiones a la Universidad a que aportara los proyectos de investigación básica, no ateniéndose a los requerimientos, pero es de hacer notar que los mismos no fueron dirigidos a comprobar si las operaciones, adquisiciones de bienes y servicios, eran comunes a ambas actividades de enseñanza y de investigación, sino para analizar si, conforme a su tesis, los proyectos de investigación básica desarrollados estaban o no sujetos, lo cual resultaba irrelevante para concluir como hizo, aplicando la prorrateo general como si se tratara de adquisiciones comunes a ambos sectores."

Esa sentencia expresó lo siguiente:

"[...] 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 tantas veces citada y transcrita. 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 prorrateo.

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 del criterio de la prorata.

Se precisa en 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 la liquidación y en el que abunda 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 la Administración utilizando la regla de la prorata.

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 liquidar la Administración 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, 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, la Administración 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, 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.

Esta última, en hipótesis, es el supuesto que se nos plantea, como se ha indicado, por la parte recurrente. 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.

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. 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 extreme el cuidado para acertar con la lógica que inspira el sistema de deducibilidad del IVA.

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, en tanto que 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, al no encontrar 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, 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.

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, 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, 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 hace la Administración es desentenderse del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, puesto que, ya se ha visto, el régimen diseñado es el de sectores diferenciados, distinguiendo, tributariamente como ha quedado patente, el de enseñanza, sujeto y exento, y el de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento; la Administración 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 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 respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es como gastos 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 antes indicadas, 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.

Tal actuar de la Administración Tributaria 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. 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.

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 prorrata, 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 de la Administración Tributaria, 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 ha hecho la Administración Tributaria, 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 prorrata, art. 104, como si esta y en todo caso fuera, respecto de los gastos realizados, común a ambos sectores.

Dicho lo cual, principio del efecto útil, no procede despejar la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión, en tanto que sea cual fuere el resultado, incluso acogiendo la tesis de la Administración, la liquidación debía ser anulada como así se hizo. Ciertamente es que en la regularización llevada a cabo la Administración requirió en varias ocasiones a la Universidad a que aportara los proyectos de investigación básica, no atendiendo esta los requerimientos, pero es de hacer notar que los mismos no fueron dirigidos a comprobar si las operaciones, adquisiciones de bienes y servicios, eran comunes a ambas actividades de enseñanza y de investigación, sino para analizar si, conforme a su tesis, los proyectos de investigación básica desarrollados estaban o no sujetos, lo cual resultaba irrelevante para concluir como hizo, aplicando la prorrata general como si se tratara de adquisiciones comunes a ambos sectores."

4.- Por otro lado, en la sentencia 1704/2023 de 15 de diciembre, rec. 4384/2022, también se desestimó el recurso de casación del abogado del Estado contra la sentencia de instancia, que acordaba "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 prorrata 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".

En la referida sentencia 1704/2023 se puntualizó lo siguiente:

"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 Flaherty&Flaherty 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 objetivados 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 Universidad, 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.º, "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.º b) y fomentar la investigación aplicada (artículo 2.º 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."

5.- Atendiendo a lo expresado en las sentencias 1703/2023 de 15 de diciembre, rec. 4235/2022, ECLI:ES:TS:2023:5733; y 1704/2023 de 15 de diciembre, rec. 4384/2022, ECLI:ES:TS:2023:5700, se constata que las premisas que se infieren de dichos pronunciamientos han sido obviadas tanto por la resolución del TEAC como por la propia sentencia de instancia, lo que justifica la estimación del recurso de casación de la UAM, a cuyo efecto, destacamos lo siguiente:

(i) Las razones aducidas por la Inspección (y por el TEAC) no permiten rechazar la deducción del IVA soportado en la actividad de investigación básica desarrollada por la UAM.

(ii) Resulta aplicable a la UAM el régimen de sectores diferenciados, en cuya virtud, la actividad de investigación -tanto la aplicada como la básica-, da derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportadas en adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, con independencia de que no exista una contraprestación inmediata y directa a los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

(iii) En las adquisiciones comunes para ambos sectores ha de aplicarse la regla de la prorrata, conforme a lo previsto en el art. 104 Ley del IVA.

Cuarto. - *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso*

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

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, cabe considerar dicha actividad de investigación básica sujeta al IVA aunque sus resultados no se exploten empresarialmente, de manera mediata o inmediata, o no exista una contraprestación inmediata y directa de los proyectos de investigación básica, al comportar un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

El recurso de casación ha de ser estimado, al ser disconforme con dicha doctrina jurisprudencial la sentencia de 5 de octubre de 2022 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se casa y anula.

La sentencia de instancia avala -erróneamente, como resulta de la doctrina que se acaba de proclamar- la decisión del TEAC, que identifica en su Fundamento de Derecho Cuarto, en "la no sujeción al IVA de las actividades de investigación básica, con la consecuencia de que no hay que aplicar la prorrata general (en cuanto al IVA soportado), sino que habría que devolver la totalidad del IVA ingresado (IVA devengado), pues estaríamos ante una actividad no sujeta al IVA. Si no se demuestra que la labor investigadora tenga por objetivo su explotación empresarial a título oneroso y solo se transfiera conocimiento, no puede calificarse de actividad empresarial a los fines del impuesto", que comporta la extensión de la regla prorrata respecto de la cuotas soportadas con relación a los proyectos de investigación básica, sobre la base de apreciar su vinculación con el conjunto de la actividad de la recurrente, en lugar de asumir el régimen del sistema de sectores diferenciados del IVA.

A ello se opondrá lo anteriormente argumentado, de manera que el sistema de sectores diferenciados, aquí aplicable, determina la necesidad de estimar el recurso contencioso-administrativo de la UAM contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de octubre de 2020 que se anula, así como la liquidación de la que trae causa; debiendo la Administración admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas de IVA por las adquisiciones de bienes o por las prestaciones de servicio relacionadas con la investigación básica (actividad sujeta y no exenta); y aplicar la regla de la prorrata en cuanto a las adquisiciones comunes a la actividad de enseñanza (actividad sujeta y exenta) y a la referida actividad de la investigación básica.

Quinto. - Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA, no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 8840/2022, interpuesto por la representación procesal de la Universidad Autónoma de Madrid contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 5 de octubre de 2022, en el recurso núm. 1148/2020, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1148/2020 de la Universidad Autónoma de Madrid contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de octubre de 2020, que anulamos, así como la liquidación de la que trae causa; debiendo la Administración admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas de IVA por las adquisiciones de bienes o por las prestaciones de servicio relacionadas con la investigación básica (actividad sujeta y no exenta); y aplicar la regla de la prorrata en cuanto a las adquisiciones comunes a la actividad de enseñanza (actividad sujeta y exenta) y a la referida actividad de la investigación básica.

4.- Sin costas.

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.