



Roj: STS 1016/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1016
Id Cendoj: 28079130022016100099
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 876/2014
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: MANUEL VICENTE GARZON HERRERO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a ocho de Marzo de dos mil dieciséis.

Esta sala ha visto el recurso de casación número 876/2014, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el abogado del Estado D. Antonio Martínez-Calcerrada, contra la sentencia de 16 de diciembre de 2013, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo número 15/2013. Ha sido parte recurrida la Universidad de **Santiago** de Compostela, representada por el procurador D. Juan Carlos Estévez Fernández-Novoa y dirigida por el letrado D. Xoán C. Montes Somoza.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia con fecha 16 de diciembre de 2013, en cuya parte dispositiva se acuerda: «1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Universidad de **Santiago** de Compostela contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de noviembre de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho, así como los acuerdos de la Agencia Tributaria de las que deriva, expresados en el fundamento de derecho primero. 2º. - Reconocer a la recurrente, Universidad de **Santiago** de Compostela el derecho a obtener la deducción de 1.227.922,19 euros, correspondientes al ejercicio de 2.005. 3º.- Condenar a la Administración demandada al pago de las costas procesales.»

SEGUNDO.- Contra la anterior sentencia, la Administración General del Estado interpone recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la ley jurisdiccional por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Se invocan los preceptos legales siguientes: artículos 9, 92, 93, 94 y 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con los artículos 1, 39, 41 y 83 de la LO 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

Termina suplicando de la sala se case y anule la sentencia recurrida.

TERCERO.- Acordado señalar día para el fallo en la presente casación cuando por turno correspondiera, fue fijado a tal fin el día 9 de febrero de 2016 en cuya fecha tuvo lugar.

CUARTO.- Con fecha 22 de febrero de 2016 la presente sentencia pasa a la firma a los Excmos. Sres. que conforman la Sección Segunda.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Presidente de la Sección

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Antecedentes

Se impugna, mediante este recurso de casación, interpuesto por el abogado del Estado, la sentencia de 16 de diciembre de 2013, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, por la que se estimó el recurso contencioso-administrativo número 15/2013 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por la Universidad de **Santiago** de Compostela contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 15 de noviembre de 2012, por la cual se acuerda desestimar el recurso de alzada interpuesto por la Universidad de **Santiago** de Compostela, contra la resolución de 10 de junio de 2010 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. 15/2916/09 interpuesta contra la resolución dictada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, de la Delegación de Galicia de la Agencia Tributaria, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio 2005, que desestima la petición de rectificación de autoliquidación en la que se pedía una devolución de 1.227.922,19 euros.

La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo y pronunció el siguiente fallo: «1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Universidad de **Santiago** de Compostela contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de noviembre de 2012, a que las presentes actuaciones se contraen y, en consecuencia, anular la resolución impugnada por su disconformidad a Derecho, así como los acuerdos de la Agencia Tributaria de las que deriva, expresados en el fundamento de derecho primero. 2º. - Reconocer a la recurrente, Universidad de **Santiago** de Compostela el derecho a obtener la deducción de 1.227.922,19 euros, correspondientes al ejercicio de 2.005. 3º.- Condenar a la Administración demandada al pago de las costas procesales.».

No conforme con dicha sentencia el abogado del Estado interpone el recurso de casación que decidimos.

SEGUNDO.- *Motivo de casación*

El recurso de casación se interpone al amparo del artículo 88.1 d) de la ley jurisdiccional por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate. Se invocan los preceptos legales siguientes: artículos 9 , 92 , 93 , 94 y 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), en relación con los artículos 1 , 39 , 41 y 83 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (BOE de 24 de diciembre).

TERCERO.- *Hechos probados no discutidos en casación*

Antecedentes relevantes relativos a la regularización tributaria que se encuentra en la base de las anteriores resoluciones son los siguientes:

El 19 de junio de 2009 la Universidad de **Santiago** de Compostela solicita a la AEAT, correspondiente al impuesto sobre el valor añadido, período 2005 rectificación de autoliquidación, al entender que si bien, dedujo las cuotas soportadas en las actividades de investigación básica sólo en el porcentaje de la prorrata general del 6%, entiende que procedería la deducción del 100%, y la consiguiente devolución del saldo resultante su favor.

La actividad principal desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados es la enseñanza y educación superior, actividad sujeta y exenta del **IVA** en virtud del artículo 20.9 de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto.

Junto a esta actividad principal, ha realizado la actividad de investigación aplicada, actividad sujeta y no exenta del **IVA**.

CUARTO.- *Decisión de la sala*

Problema sustancialmente idéntico al que ahora decidimos ha sido resuelto por la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 313/2016, de 16 de febrero (rec. 1615/2014), por lo que en mérito del principio de unidad de doctrina nos remitimos a sus razonamientos.

En dicha sentencia se afirmaba: «**TERCERO.- Único motivo de casación: determinación del porcentaje a aplicar en el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la actividad de investigación básica.**

Formula el Sr. Abogado del Estado un único motivo de casación al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , considerando de aplicación los arts. 9 , 92 , 93 , 94 y 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , en relación con los arts. 1 , 39 , 41 y 83 de la LO 6/2001, de 21 de diciembre . Admite que la Universidad desarrolla, al menos, dos tipos de actividades que constituyen sectores diferenciados a efectos del **IVA**, la de investigación, que incluye la básica y la aplicada, y la de enseñanza; la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE), distingue los epígrafes 73.1: Investigación y Desarrollo (actividad sujeta y no exenta que origina derecho a deducción total), y 80.3: Enseñanza Superior (exentos de **IVA**, sin derecho a deducir).

Debe distinguirse entre investigación básica, aquella cuyo objetivo es la obtención de nuevos conocimientos generales, científicos o técnicos, con la finalidad de impulsar el avance tecnológico, generalmente financiada por el sector público; e investigación aplicada, cuyo objetivo es la transferencia de resultados de carácter científico o técnico, que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración y que se encuentra habitualmente cofinanciada por el sector público y por empresas. Esta actividad de investigación, desarrollada por la Universidad además de su actividad de enseñanza, tanto aplicada como básica, en cuanto se lleven a cabo entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso originan derecho a la deducción del IVA, y específicamente la actividad de investigación básica desde el momento en que exista la certeza de que sus resultados serán destinados, aún 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, aún cuando no generen ningún hecho imponible susceptible de imposición en tanto no se obtengan resultados que lleven aparejada una contraprestación, no limitan el derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios a la realización de tales actividades. Pero la realización conjunta de actividades investigadoras sujetas al impuesto y actividades docentes sujetas y exentas, suponen para la Universidad la aplicación del régimen de deducciones en sectores diferenciados previstos en el art. 101 de la LIVA, por lo que sólo cabe deducirse la parte proporcional a la cuantía de las operaciones con derecho a deducción. Por todo ello, entiende que la sentencia ha infringido los preceptos citados dado que procede aplicar la regla de la prorrata para determinar el porcentaje de deducción en el IVA soportado por la adquisición de bienes y derechos destinados a la actividad de enseñanza de la Universidad.

Como se pone de manifiesto de la lectura de la sentencia que nos ocupa y del recurso de casación presentado por el Sr. Abogado del Estado, no existe discordancia alguna entre las partes al admitir que las actividades, principales, desarrolladas por la Universidad son la enseñanza, que conforme al art. 20.1 de la LIVA, está sujeta y exenta de IVA, de suerte que no cabe deducción alguna, y la investigadora, cuyos gastos soportados son deducibles al 100 %. Prevé el art. 9, número 1, letra c), a), de la Ley 37/1992, que se considerarán sectores diferenciados, los siguientes: "a) Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por ciento del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado. Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan. Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal. La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un sólo sector diferenciado. Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal. A los efectos de lo dispuesto en esta letra a), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior"

Previene el art. 101.4 que "Cuando 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, 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.

De donde resulta que lo determinante es la vinculación de los bienes o servicios destinados a alguno de los sectores diferenciados o en común a estos. En lo que ahora interesa, en la adquisición de bienes o servicios utilizados tanto para la enseñanza como para la investigación será de aplicación lo establecido en el artículo 104 de la LIVA para la prorrata general, esto es, la determinación del porcentaje de deducción por la relación existente entre las entregas de bienes y prestaciones de servicios con derecho a la deducción y el

total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, den o no derecho a deducir. Por tanto, lo propio será determinar que bienes y servicios se emplean exclusivamente en la actividad de enseñanza, cuáles se emplean exclusivamente en la actividad de investigación, y que bienes y servicios se emplean para ambas actividades.

Sin embargo, el debate no parece presentarse en estos sencillos términos, sino que el problema trasciende esta dimensión fáctica. Hemos de estar a la *ratio decidendi* de la sentencia, y la cuestión a la que se enfrenta y resuelve no es de adquisiciones concretas de bienes y servicios, sino a la naturaleza de la actividad de investigación básica que lleva a cabo la Universidad y su relación con otras actividades o sectores. Efectivamente, ya se ha dejado constancia de los términos con los que la sentencia de instancia afronta el problema, expresamente dice que no es una cuestión fáctica, esto es determinar qué bienes y servicios se destinan a una u otra actividad o en común a ambas, sino jurídica, y centra su discurso sobre la naturaleza de la referida investigación básica, y considera que:

- 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.

- No cabe concluir que los resultados obtenidos en materia de investigación básica que puedan utilizarse para la investigación aplicada, se utilicen en el sector de la enseñanza. No existe 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.

- Aún de aceptarse que el resultado de la investigación básica se utilizará para la actividad de enseñanza, no bastaría para establecer la relación jurídica que extrae la Administración.

- Presumir, en el marco legislativo aplicable, que las adquisiciones de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos sólo a la investigación básica, pueden por su naturaleza y características estar afectos y ser utilizados en las otras actividades universitarias, en concreto en la enseñanza, no resulta admisible.

Frente a ello, el Sr. Abogado del Estado después de recoger la legislación aplicable, diferenciar las actividades que desarrolla la Universidad ("de **Santiago**", sic), y el carácter de la investigación aplicada y básica, reconoce expresa y abiertamente no estar limitado el derecho de deducción del **IVA** soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a esta actividad, investigación básica «desde el momento en que exista la certeza de que sus resultados serán destinados, aún 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, aún cuando no generen ningún hecho imponible susceptible de imposición en tanto no se obtengan resultados que lleven aparejada una contraprestación, no limitan el derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de tales actividades», y refiriéndose a la jurisprudencia europea resalta lo dicho al respecto en el sentido de que «Cuando los mencionados servicios se utilicen para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del **IVA** que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y los Estados miembros estarán facultados para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a la deducción enumerados en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva»; y termina afirmando que se ha infringido por la Sala de instancia los preceptos citados en el motivo del recurso, por lo que procede aplicar la prorrata para determinar el porcentaje de deducción del **IVA** soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, en cuanto los mismos se destinan conjunta y simultáneamente a la actividad de enseñanza y a la actividad de investigación aplicada.

Sin embargo, la sentencia de instancia no niega la tesis defendida y opuesta por el Sr. Abogado del Estado; en modo alguno se dice en la sentencia que respecto de las cuotas soportadas para la adquisición de bienes o servicios destinados para la realización en común de la actividad de investigación básica y de la actividad de enseñanza, sea de aplicación la regla de la prorrata para que sólo quepa la deducción resultante de aplicar el porcentaje correspondiente; no se plantea un problema respecto de las adquisiciones de bienes y servicios concretos, sino que trasciende esta dimensión fáctica para desarrollar su tesis sobre una cuestión estrictamente jurídica que afecta a la propia naturaleza de los distintos servicios que presta la Universidad, para concluir que respecto de la investigación básica no puede establecerse automáticamente, ni presumirse la vinculación que aprecia la Administración entre investigación aplicada y enseñanza. Ahora bien, tampoco se desprende de la tesis mantenida en la sentencia que la misma tenga un alcance que vaya más allá de dicha declaración, esto es, que el análisis estrictamente jurídico que realiza lo es para negar dicha vinculación automática, no desde luego para afirmar lo contrario, esto es la exclusión total de dicha vinculación, pues



la propia regulación legal, y su neutralidad y la lógica del impuesto, que conlleva en todo caso que el **IVA** se traslade a su consumidor final, y este, desde luego puede ser la Universidad, de cuyo suyo exige la aplicación de los porcentajes resultantes cuando los bienes y servicios adquiridos se destinen en común a actividades que dan y no dan derecho a la deducción del **IVA** soportado. Es cierto que en el caso que nos ocupa la liquidación practicada por la Administración Tributaria parecía descansar sobre un sustrato fáctico previamente determinado, pero ya se ha dado cuenta en este del contenido de la sentencia y los términos en que se resolvió el conflicto, en los que se dejó al margen los presupuestos fácticos para centrar el debate en una cuestión estrictamente jurídica, por lo que no cabe a este Tribunal ir más allá de los límites entre los que las partes han definido la controversia.».

QUINTO.- Costas

Lo razonado comporta desestimar el recurso de casación interpuesto con expresa imposición de costas a la recurrente que no podrán exceder de 8.000 euros, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la ley jurisdiccional .

FALLAMOS

Por todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad el Rey, por la autoridad conferida por la Constitución, esta Sala ha decidido:

1º.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado.

2º.- Confirmar la sentencia de 16 de diciembre de 2013, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 15/2013 .

3º.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndolas saber que contra la misma no cabe recurso.

Insértese en la colección legislativa.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Vicente Garzon Herrero, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la secretaria. Certifico.