

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091670

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1703/2023, de 15 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4235/2022

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

Actividad de investigación básica realizada por una Universidad. Considera la Sala que el debate se nos presenta viciado de raíz, puesto que el relato que acompaña el recurrente no se corresponde con la realidad del supuesto resuelto, la referida actividad comprobadora llevada a cabo por la Administración tributaria respecto a los diferentes proyectos de investigación básica no se corresponde con unos supuestos 73 proyectos, simplemente no es así. Tanto la inspección en sede tributaria, como el TEAC, señalan que se le solicitó a la Universidad de La Coruña que aportara el contenido de las actividades de investigación básica llevadas a cabo y cuyo IVA soportado había deducido, requerimiento que fue sistemáticamente ignorado. 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, centrandó 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. El supuesto se centraba en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados tanto para la actividad de enseñanza, como de investigación básica. 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. De acuerdo con la tesis. El primer escenario que puede delimitarse coincide con el que sirvió de base a la jurisprudencia mencionada y 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. En el sector de la enseñanza, actividad sujeta y exenta, el IVA soportado, no es posible deducirlo; art. 20. 9º Ley IVA, en relación con el art. 132.1.i) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo. 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 prorrata. El segundo escenario es el que propone la Administración recurrente que prescinde de los sectores diferenciados, y se desentiende del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, en base a la supuesta doctrina del TJUE en un supuesto ajeno al que nos ocupa. Con ello traspasa los límites del sistema de sectores diferenciados y 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. En la regularización llevada a cabo la Administración requirió en varias ocasiones a la Universidad a que aportara los proyectos de investigación básica, no ateniendo 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 [Vid., SAN de 14 de marzo de 2022, recurso n.º 255/2019, (NFJ091672) 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. 1.703/2023

Fecha de sentencia: 15/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4235/2022

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.: 4235/2022

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. 4235/2022, 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 14 de marzo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 255/2019, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 12 de diciembre de 2018 que, por su parte, había desestimado la reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Galicia, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la UNIVERSIDAD DE LA CORUÑA, representada por la procuradora de los tribunales doña M.ª Ángeles Oliva Yanes, bajo la dirección letrada de don Adal Salamanca Cabrera.

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. 255/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Sexta) de la Audiencia Nacional, con fecha 14 de marzo de 2022 dicto sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS: ESTIMAR en parte el recurso Contencioso-Administrativo interpuesto por la Procuradora Dña. María Ángeles Oliva Yanes, que actúa en nombre y representación de la UNIVERSIDADE DA CORUÑA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 12 de diciembre de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Galicia por el IVA, ejercicio 2012, con resultado a devolver de 31.324,23 euros, resolución que anulamos 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 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".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

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 17 de mayo de 2022, que, al tiempo, ordenó 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 1 de febrero 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 DE LA CORUÑA 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*

Contiene el auto de admisión el relato que sintetiza el debate planteado en los siguientes términos:

1º.- Actuaciones inspectoras

Con fecha 22 de julio de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Galicia inició actuaciones de comprobación e investigación de carácter general, respecto de la Universidad de La Coruña, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2012.

Tras los correspondientes trámites, el procedimiento inspector finalizó mediante acuerdo de liquidación de 19 de marzo de 2014 del que resultó a favor de la Universidad el importe de 31.324,23 euros.

2º.- Reclamación económico-administrativa

Contra el acuerdo de liquidación reseñado, la Universidad formuló reclamación económico-administrativa que se tramitó bajo el número 1972/2014 y que fue desestimada por el TEAC en su resolución de 12 de diciembre de 2018.

3º.- Recurso contencioso-administrativo

Frente a la anterior resolución, la Universidad interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 255/2019 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 14 de marzo 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 comprables". 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 periodos 2011 y 2012, sin que quepa hacer distinción alguna entre investigación básica e investigación aplicada a los efectos que se discuten."

Segundo. Posición de las partes.

La parte recurrente centra el debate en cuestionar si la investigación básica, en todo caso, es una actividad sujeta.

Afirma que -añadimos negritas- "La controversia surge en relación con el tratamiento que debe darse a efectos de IVA a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la investigación básica, puesto que, mientras la Universidad considera que dichas cuotas son deducibles al 100 por 100, el TEAC confirma el criterio de la Inspección que mantiene que gran parte de la investigación básica (en concreto 70 proyectos de 73, como se detalla minuciosamente en nuestra contestación a la demanda, tomando como referencia el acuerdo de liquidación y el acta incoada) es una actividad no sujeta al impuesto lo que determina la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA."

La parte recurrente viene a considerar que para que el IVA soportado en la actividad de investigación básica de derecho a la deducción es necesario acreditar que la misma posee carácter empresarial, esto es, que sólo se encuentra sujeta la actividad de investigación básica dirigida a proyectos de investigación con el propósito de su explotación empresarial, por lo que las operaciones no sujetas no determinan el derecho a la deducción. Sujeción que no ha sido acreditada, art. 105 de la LGT, por la Universidad interesada, considerando que a la misma corresponde acreditar que los proyectos de actividad básica poseen sustrato empresarial.

La tesis, pues, de la recurrente se concreta en considerar que "cuando en la actividad de investigación básica realizada por un sujeto no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma (que es lo que aquí ocurre con la prácticamente la totalidad de los proyectos de investigación básica examinados), no pueda calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA, en la medida en que en el desarrollo de la misma no se realizan operaciones a título oneroso ni se efectúan operaciones que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella. Además, en el caso de las universidades públicas debe considerarse que, podemos encontrarnos ante una actividad en la que una Administración pública, en el ejercicio de una función pública, lleva a cabo actividades que le son dadas y que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto." Sustenta su criterio sobre los pronunciamientos jurisprudenciales del TJUE, en cuanto que se exige, para reconocer al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, la necesaria 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; esto es, para que pueda deducirse el IVA soportado en la actividad de investigación básica, debemos estar ante una actividad empresarial o profesional, por exigirlo el art. 5 de la LIVA.

La parte recurrida se opone al relato fáctico realizado por la recurrente. Señala que la Universidad consideró en sus autoliquidaciones del IVA referidas al ejercicio 2012, que todas las cuotas del IVA soportadas en la actividad investigadora eran deducibles en el porcentaje del 100%, ya que, con independencia de estar ante investigación básica o aplicada, ambas se encuadran dentro del sector diferenciado de actividad de investigación, que tiene un derecho a la deducción del 100% del IVA soportado.

Denuncia el ejercicio de confusión que se introduce en el debate. Básicamente afirma que la liquidación girada por la Administración Tributaria responde fielmente a la cuestión que ya en su día resolvió la jurisprudencia, por lo que a la misma ha de estarse, resultando artificial el debate suscitado en el auto de admisión, fruto del confusionismo que introduce el TEAC que en lugar de atenerse a su función revisora añade una polémica que no estaba presente en la liquidación original. Dicho lo cual señala que es evidente que el escrito de interposición responde a un expediente que desde luego no se corresponde con el referido al IVA de 2012 de la Universidad de La Coruña, al punto que "resulta del todo incierto manifestaciones tales como que se realiza un análisis minucioso de 73 proyectos de investigación, concluyendo que más de 70 son actividad investigadora básica no sujeta a IVA. Ni en el acuerdo de liquidación, ni en sede del TEAC, ni mucho menos en el escrito de contestación a la demanda se hace esa pretendida comprobación minuciosa de 73 proyectos como afirman rotundamente Abogacía del Estado.", pues es evidente que en la actividad comprobadora llevada a cabo por la inspección en modo alguno aparecen dicho número de proyectos, ni la distinción que realiza la recurrente; en la línea apuntada señala que "En este sentido, la Inspección entendía que sólo las cuotas del IVA soportado en la investigación aplicada eran deducibles en un 100%, aplicándose la deducibilidad en el porcentaje de prorrata general para el IVA soportado de lo que denomina investigación básica. Ello es así porque consideraba que no se había probado la afectación exclusiva de los proyectos de investigación básica al sector de la investigación, por lo que consideraba las cuotas del IVA soportado vinculadas a la investigación básica deducibles con arreglo a la prorrata general al entender que eran comunes a ambos sectores de la actividad"; considera la recurrente, por tanto, que este es el problema que se planteó y solucionó la jurisprudencia que se inicia con la sentencia de 16 de febrero de 2016, distinto al que selecciona el auto de admisión, ajeno a la polémica y cuestión suscitada sobre la que se giró la liquidación original, y ello a pesar del esfuerzo del TEAC que introduce elementos que distorsionan el conflicto, resultando de todo punto elocuente al respecto los términos del acto de liquidación. Entiende que de prosperar la tesis de la recurrente se produciría una reformatio in peius prohibida.

A pesar de las alegaciones anteriores, termina su oposición alegando, con cita de sentencias del TJUE, que en todo caso la investigación básica y aplicada, ambas, son actividades empresariales que dan derecho a la deducción del IVA soportado en un porcentaje del 100%.

Tercero. Necesaria aclaración de los términos del debate.

Ha de convenirse que la razón la posee la parte recurrida cuando denuncia el ejercicio del confusionismo que se ha introducido en el debate.

Es evidente que en el caso que nos ocupa la comprobación llevada a cabo por la inspección en modo alguno se centró en los 73 proyectos que dice la recurrente, ni de estos separó los que desarrollaron la actividad de investigación básica vinculada o como soporte de la aplicada, en concreto tres. El supuesto es distinto, como luego de verá.

Ha de indicarse que resultan diferentes la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión, y la cuestión que se resolvió y despejó en sede tributaria, económico administrativa y, finalmente, en la instancia jurisdiccional. Esta última resuelve el verdadero debate suscitado entre las partes.

La parte recurrida, ya se ha dicho, afirma que el TEAC se excede en su función revisora añadiendo elementos que distorsiona el debate, sin embargo lo más acertado es señalar que el TEAC hace una construcción que ya se había adelantado en otras resoluciones precedentes del TEAC en reclamaciones diferentes, obviando la liquidación que revisa para ratificar la solución dada, que, como a continuación se verá, distorsiona y oscurece el debate sobre el que se pretende hacer girar la controversia en este recurso de casación.

Ni corresponde a este Tribunal reconstruir el debate que al parecer latía en la voluntad de la Administración y del TEAC, y que ahora se nos propone por la parte recurrente, para artificialmente y en abstracto dar una respuesta a una cuestión que efectivamente resulta polémica, y que a la postre representó la evolución de la tesis de la Administración en estos asuntos de la relación de la Universidad con el IVA, pero se hace de manera equivocada y con un resultado reflejado en la liquidación que resulta contrario a la legalidad tributaria. Como tantas veces se ha dicho, este recurso de casación tiene como antecedente necesario e insoslayable el caso concreto que se enjuicia, ni es una consulta, ni menos aún un informe dirigido a resolver una cuestión necesitada de aclaración, sirve, sin perjuicio de su función nomofiláctica, para resolver el caso concreto, principio de utilidad, de suerte que si no cumple este fin no cabe entrar a dilucidar y despejar la cuestión de interés casacional objetivo propuesta en el auto de admisión.

Aún cuando la liquidación girada no refleja su fundamentación y conclusión con la claridad que la ocasión requería, es cierto que entra a analizar si la actividad de investigación básica está no sujeta, al menos parcialmente, pero ofrece contradicciones irresolubles entre los antecedentes y sus fundamentos, para llegar a una conclusión que no puede mantenerse; se recoge en la liquidación -añadimos negritas para ilustrar lo dicho-, "En ningún momento se aporta prueba alguna acerca la efectiva utilización o afectación de las distintas adquisiciones a las actividades de investigación básica ni tampoco de que la investigación básica constituya una actividad empresarial así como tampoco se aporta prueba alguna de la existencia de certeza de que los resultados de los proyectos de investigación básica desarrollados por la Universidad han sido o van a ser destinados, en un futuro más o menos incierto, a ser cedidos a terceros o bien podrán constituir el sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinaran a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado. En la presente comprobación no se ha acreditado por la Universidad el carácter empresarial de ninguna de las operaciones de investigación básica realizada ni tampoco que las cuotas que se deduce como afectas a la investigación básica realmente lo estén.

Las propias declaraciones presentadas por la Universidad a efectos de este impuesto los últimos cinco años evidencian la inexistencia de tal actividad empresarial dado que esta sería por completo inviable dado su carácter deficitario.

Todo ello pone de manifiesto que la investigación básica no genera un IVA devengado posterior que permita justificar el derecho a deducir el IVA soportado, lo que conculca la Ley del IVA y su base en la Sexta Directiva que no permiten gravar las operaciones en las que ni existe ahora ni existirá nunca valor añadido (salvo en proporciones irrelevantes y nunca determinantes).

Se ha requerido reiteradamente por esta inspección que se acredite que la investigación básica constituye para la Universidad una actividad empresarial, y a pesar de que (al amparo del art.105 LGT) sobre la Universidad recae la carga de la prueba (pues es quien ejercita el derecho a practicar la deducción) ninguna prueba fáctica se aporta al respecto."

Dicho lo cual, la conclusión a la que llega desmerece absolutamente los anteriores razonamientos, pues siguiendo su hilo conductor debería conducir a considerar que estamos ante una actividad de investigación básica, al no probarse otra cosa, no sujeta, sin que, por ende, proceda deducción alguna, pero reconociendo que estamos en el sistema de sectores diferenciados, procede a aplicar su tesis, en relación con la regla de la prorrata, no al sector de la investigación, sino en general a ambos sectores, como si estuviéramos ante la adquisición de bienes y servicios comunes a los sectores de enseñanza e investigación, lo que da lugar a un resultado erróneo que descalifica, per se, toda la polémica, y que en definitiva desemboca en el mismo caso resuelto anteriormente por la jurisprudencia de la que se hace eco la sentencia de instancia; así es, se recoge en la liquidación, " La propuesta de liquidación concluye que el contribuyente no ha aportado prueba suficiente acerca de la existencia de certeza de que los resultados de los proyectos de investigación básica desarrollados por la Universidad hayan sido o vayan a ser destinados en un futuro más o menos incierto a ser cedidos a terceros o bien puedan constituir el sustrato de investigaciones posteriores cuyos resultados se destinen a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado, de ahí que la investigación básica no se integre en ninguno de los dos sectores diferenciados de la actividad y por tanto, las cuotas soportadas vinculadas a la investigación básica vayan al régimen común de deducción de prorrata general".

La resolución del TEAC sigue y abunda en los razonamientos contenidos en la liquidación impugnada, centrando su discurso sobre si la investigación básica, al menos parcialmente, está no sujeta; afirma que la cuestión fundamental es determinar el régimen de deducción aplicable a las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a la determinación de proyectos de investigación básica, e indica que el acuerdo de liquidación consideró que la investigación básica no constituye actividad empresarial a efectos del IVA, quedando fuera el ámbito de aplicación del impuesto en aquellos supuestos en los que el desarrollo del proyecto de investigación se efectúa sin intención de explotar empresarialmente los resultados. Concluye el TEAC, con cita abundante de sentencias del TJUE, resoluciones del propio TEAC y consultas de la DGT, que la actividad de investigación básica cuando se desarrolla sin ánimo de explotar empresarialmente los resultados, no puede considerarse como actividad empresarial a efectos del IVA, pues ni se realizan operaciones a título oneroso, ni se efectúan operaciones relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por la Universidad; antes bien, son actividades vinculadas a la función pública que cumple la Universidad, al margen de la actividad profesional o empresarial a los efectos del impuesto. Señalando que con esta tesis se viene a complementar la jurisprudencia, que sobre este punto no se pronunció, como se desprende de la sentencia de 22 de noviembre de 2016, en la que se recoge que el carácter empresarial de la actividad fue algo que no se cuestionó, lo que es puesto precisamente en el foco de la cuestión que selecciona el auto de admisión. Por tanto, considera que el conflicto se desenvuelve en una cuestión de prueba, y acoge la tesis de la inspección de que la prueba del carácter empresarial de los proyectos de investigación básica correspondía a la Universidad, sin que tan siquiera lo haya intentado después de los diversos requerimientos realizados al efecto. Llegado a este punto, ratifica la liquidación girada, " en cuanto a la deducibilidad de cuotas soportadas en adquisiciones relativas a la investigación básica según prorrata" , y sin solución de continuidad considerar una posible deducibilidad parcial aplicando la prorrata, justificando el TEAC dicha conclusión en base a lo dicho en la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de

2016, Baštová, asunto C-432/15, en relación con las sentencias del TJUE de 8 de junio de 2000, Midland Bank, asunto C-98/98, y de 21 de febrero de 2013, Becker, asunto C-104/12, que a decir del TEAC si se tiene 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 por ende, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta; lo que le lleva a concluir al TEAC que "Referida la cuestión a la determinación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en la realización de actividades de investigación básica, no relacionada de forma mediata o inmediata con proyectos que se pudieran considerar sujetos al impuesto, como después veremos, la misma pasa por su posible consideración como gastos generales de la reclamante. El hecho de que la misma pueda contribuir de manera genérica o indirecta a la mejora en los métodos de enseñanza o en el conocimiento del que se puedan derivar, ulteriormente proyectos de investigación aplicada, retribuidos como tales, carece de pertinencia a estos efectos (recordemos las actividades relacionadas de manera específica con proyectos sujetos al tributo).

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

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

Lo anterior se dispone sin perjuicio de la deducción completa de las cuotas soportadas por bienes y servicios cuya relación con actividades de investigación aplicada se ha probado convenientemente y que no se discute, lo que no hace sino confirmar la procedencia de lo señalado en el párrafo anterior, reservado a actividades de investigación básica que no cabe vincular a proyectos específicos sujetos al impuesto"; esto es, sobre el punto clave antes señalado, se nos muestra oscura en el sentido de que no parece decantarse si se aplica en el sector diferenciado de la investigación, o en ambos de enseñanza e investigación, pero lo cierto, lo incontestable, es que ratifica la conclusión de la liquidación, esto es, que las cuotas soportadas en la investigación básica no sujeta no se integran en ninguno de los dos sectores diferenciados por lo que se aplica al régimen común de ambas actividades mediante la deducción de prorrata. Lo cual supone desconocer la dinámica del propio sistema, con un resultado que de corregirse, como bien señala la parte recurrida, supondría una reformatio in peius, reconvirtiendo el debate en un caso extraño ajeno al que constituye el núcleo de la cuestión casacional, y que en definitiva ya fue abordado y resuelto por la jurisprudencia, esto es, adquisiciones comunes a la actividad de enseñanza y de investigación básica, mediante la aplicación de la prorrata general.

Ya se ha dicho que el debate se nos presenta viciado de raíz, puesto que el relato que acompaña el recurrente no se corresponde con la realidad del supuesto resuelto, la referida actividad comprobadora llevada a cabo por la Administración tributaria respecto a los diferentes proyectos de investigación básica no se corresponde con unos supuestos 73 proyectos, simplemente no es así. Tanto la inspección en sede tributaria, como el TEAC, señalan que se le solicitó a la Universidad de La Coruña que aportara el contenido de las actividades de investigación básica llevadas a cabo y cuyo IVA soportado había deducido, requerimiento que fue sistemáticamente ignorado.

En cuanto a la doctrina jurisprudencial 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 en la liquidación, esto es, trata las adquisiciones de bienes y derechos no sujetas para la investigación básica, como si fueran gastos 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 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 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 de 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 la inspección y 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.

Así las cosas, esto es bienes y servicios 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 prorata.

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 prorata.

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 apellidado 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-, convirtiéndose 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 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 prorrata general como si se tratara de adquisiciones comunes a ambos sectores.

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.

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 4235/2022, 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 14 de marzo de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 255/2019, sentencia cuya confirmación procede.

Segundo.

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.