



Roj: **STSJ CL 1395/2014 - ECLI: ES:TSJCL:2014:1395**

Id Cendoj: **47186330032014100199**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Valladolid**

Sección: **3**

Fecha: **21/03/2014**

Nº de Recurso: **1654/2010**

Nº de Resolución: **603/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **AGUSTIN PICON PALACIO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

**VALLADOLID**

**SENTENCIA: 00603/2014**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SEDE DE VALLADOLID**

-

N11600

C/ ANGUSTIAS S/N

**N.I.G:** 47186 33 3 2010 0102614

**Procedimiento :** PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001654 /2010 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** UNIVERSIDAD DE SALAMANCA

**LETRADO** ENRIQUE ROCES SALAZAR

**PROCURADOR D./Dª.** MARIA HENAR SANCHEZ PALOMINO

**Contra** TEAR

**LETRADO** ABOGADO DEL ESTADO

Recurso núm.: **1654/2010**.

**SENTENCIA NÚM. 603.**

**ILTMOS. SRES.:**

**MAGISTRADOS:**

**D. AGUSTÍN PICÓN PALACIO.**

**Dª. MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ.**

**D. FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ.**

**D. FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO.**

En Valladolid, a veintiuno de marzo de dos mil catorce.



Visto por esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente proceso en el que se impugna:

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta de junio de dos mil diez, que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. 47/132/2008, referida a las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años dos mil dos a dos mil cuatro.

Son partes en dicho recurso: de una y en concepto de demandante, la **UNIVERSIDAD DE SALAMANCA**, defendida por el Letrado don Enrique Roces Salazar y representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Henar Sánchez Palomino; y de otra, y en concepto de demandada, la **AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, defendida y representada por la Abogacía del Estado; siendo Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don AGUSTÍN PICÓN PALACIO, quien expresa el parecer de la Sala.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.-** Interpuesto y admitido a trámite el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en que, con base en los hechos y fundamentos de derecho que se tuvieron por convenientes, solicitó de este Tribunal que se dictase sentencia «*por la que, estimando el recurso interpuesto contra el mismo, acuerde anular la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR), de fecha 30 de junio de 2010, así como el Acuerdo dictado por el Inspector Regional de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León, de fecha 31 de diciembre de 2007, y ordene la emisión de nuevo Acuerdo que declare el derecho de la Universidad a una devolución adicional de 3.130.841,17 euros más los intereses legales que corresponden, con expresa imposición de costas a la Administración demandada*» Por otro sí, se interesa el recibimiento a prueba del recurso.

**SEGUNDO.-** En el escrito de contestación, con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal se dictase sentencia que desestimase las pretensiones contenidas en el escrito de demanda.

**TERCERO.-** El procedimiento se recibió a prueba, desarrollándose la misma con el resultado que obra en autos.

**CUARTO.-** Conferido traslado a las partes para presentar conclusiones, se evacuó el trámite por ambas y se señaló para votación y fallo el día veinte de marzo de dos mil catorce.

**QUINTO.-** En la tramitación de este recurso se han observado las prescripciones legales, salvo los plazos fijados por el legislador, por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**I.-** La Universidad de Salamanca impugna, en cuanto contribuyente, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta de junio de dos mil diez, que estima solo de manera parcial la reclamación económico-administrativa núm. 47/132/2008, referida a las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años dos mil dos a dos mil cuatro. Estima, sucintamente expuesto, que la resolución dictada no es totalmente ajustada al ordenamiento en cuanto no reconoce su íntegro derecho a la devolución de toda la cantidad reclamada, junto con sus intereses, bajo la idea de que la investigación básica que desarrolla la Universidad debe analizarse y entenderse como un sector diferenciado de la investigación aplicada y de la enseñanza, con el correlativo derecho a la deducción de todas las cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que la aducida relación de la investigación básica y la enseñanza universitaria justifique que se califique como elemento común a los dos sectores de la actividad. Por el contrario, la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, considera que la resolución dictada deriva de una correcta aplicación de las normas aplicables y de la propia normativa estatutaria de la demandante.

**II.-** El problema que se suscita en este proceso entre los litigantes es, efectivamente, una controversia esencialmente jurídica, en cuanto se debate qué porcentaje de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en los proyectos de investigación básica, puede ser deducido, ya que mientras la Universidad de Salamanca sostiene que debe ser del cien por cien, la administración tributaria sostiene, por el contrario, que solo lo puede ser en parte y concretamente en un cuatro por ciento. Para resolver esta cuestión debe partirse de que, ciertamente, la Universidad de Salamanca, como toda Universidad pública en nuestro sistema educativo y de acuerdo con el artículo 27 de la Constitución Española y la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y en lo que ahora interesa, cumple dos actividades básicas, cuales son la de enseñanza superior y la de investigación. Ambas actividades, desde el punto de vista tributario, dan lugar a la aplicación, conforme



los artículos 9.1º. c ) y 101 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre , que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido, a la aplicación del régimen de sectores diferenciados de actividad, que, conforme la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, son el de la enseñanza superior y el de la investigación y desarrollo Es trascendente que, mientras que el sector de la enseñanza superior tiene un porcentaje de deducción del 0% de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas, por ser una actividad exenta, sin embargo el sector de la investigación y desarrollo tiene un porcentaje del 100%, pues se trata de la prestación de servicios en cuanto actividad sujeta y no exenta. Las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios para su utilización en común en ambos sectores, lo eran en un porcentaje para los años considerados, dos mil dos a dos mil cuatro, del 4%.

La Universidad en general cuando desarrolla las labores del sector de investigación no lo hace de manera unitaria, sino que lo lleva a cabo de manera diferenciada, pudiendo distinguirse, en los términos que ahora se consideran, dos grandes apartados. Por un lado estará la investigación aplicada, también llamada contratada, que supone la realización de trabajos originales encargados por particulares, que se financia con contraprestaciones satisfechas por quienes encomiendan el proyecto; y, por otro lado, la investigación básica, que consiste en trabajos teóricos que se emprenden principalmente para obtener nuevos conocimientos, sin pensar en darles ninguna aplicación o utilización determinada y que se cubre con aportaciones de la propia Universidad y con subvenciones públicas. No existe duda alguna sobre que a la investigación aplicada le es plenamente aplicable el régimen de deducción del 100% de las cuotas soportadas del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto la Universidad de Salamanca puede deducir íntegramente las cuotas soportadas por esta vía o este sector de actividad. No hay controversia al efecto. El problema se concreta cuando se trata de definir si las cuotas soportadas por la investigación básica pueden, y en caso afirmativo, en qué porcentaje, ser objeto de deducción. Mientras que la Universidad de Salamanca sostiene que son parte del "sector de investigación", y por tanto deducibles en un 100%, sin embargo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tras la rectificación del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, sostiene que solo lo son en un 4%, por su vinculación esencial con la labor primigenia con la enseñanza que desarrolla la Universidad.

**III.-** La tesis de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León impugnada se fundamenta, básicamente, en la aceptación ex artículo 239.7 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de mayo de 2010, donde, bajo la idea de que, siendo clara la relación de la investigación general o básica tanto con la actividad de la enseñanza, como con la de investigación sujeta y no exenta de la Universidad, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en proyectos de investigación general o básica de utilización común en ambas actividades u operaciones serán deducibles en la medida en que se afecten a las operaciones que generan el derecho a la deducción, como ha efectuado la administración tributaria, por aplicación del porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores. Este criterio ha sido contradicho de manera unánime por la doctrina de las Salas de lo Contencioso-Administrativo, tanto de los Tribunales Superiores de Justicia - Cantabria, Asturias, Cataluña-, como de la Audiencia Nacional -SS. de 20 mayo 2009 y de 6 octubre 2011 -, sobre la base de la dicción, entre otros, de los artículos 101 de la Ley que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido y 1, 37, 41 y 83 de la Ley Orgánica de Universidades , que llegan a soluciones unánimemente contrarias. Concretamente en la SAN de 27 diciembre 2012 , que anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 25 de mayo de 2010, en que se basa la resolución del TEAR hoy enjuiciada, se dice lo siguiente.

« 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, aún 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"

*"CUARTO-* La Sala abordó esta cuestión en la sentencia de veinte de mayo de dos mil nueve, dictada en el recurso 276/2007 en relación con el IVA del año 2003 de otra Universidad. En ella expresamente se citan dos sentencias dictadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, acogiendo las tesis actoras:

*"Como se ha visto, la ley Orgánica 6/2001 no atribuye régimen distinto a los dos tipos de investigación. Los grupos de clasificación de actividades económicas no diferencian tampoco a estos efectos entre la investigación aplicada y la básica. La exención del impuesto del IVA para la enseñanza lo es sólo de la entrega de bienes y prestación de servicios «directamente» relacionadas con el servicio de enseñanza universitaria. La Dirección General de Tributos, en su resolución de 4 de noviembre de 2003, admite que el régimen de deducciones se efectúe por separado respecto de cada una de las dos actividades. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución de 22 de junio de 2000, núm. 682/1999, admite específicamente para la investigación básica, considerada como actividad empresarial, el derecho a la deducción de cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad. Presumir, en este marco legislativo, que la adquisición 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 (concretamente en la enseñanza) no resulta admisible. Máxime a la vista de la posición del Tribunal de Justicia (CE) en la interpretación de las deducciones conforme a la Sexta Directiva. Baste la referencia a las SS TJCE, Sala 3ª, de 12-1-2006, núm. C-354/2003 C-355/2003 C-484/2003, casos Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03), y 15-12-2005, núm. C-63/2004, caso Centralan Property Ltd, en que reitera lo que «el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones, (que) el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse», citando en particular las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 43)». Máxime cuando la consecuencia de esta presunción pasa de un 100% de deducción a un 8%, desnaturalizando esta inicial diferenciación de actividades y vaciando de contenido la distinción legal. Y cuando este porcentaje se ha calculado conforme a una normativa ( artículo 104 de la Ley 37/1992 a la que remite la norma aplicada) que el propio Tribunal de Justicia (CE) se ha encargado de considerar incompatible con los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en Sentencia de la Sala 3ª, de 6 de octubre de 2005, núm. C-204/2003, al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción cuando se trata de bienes y servicios financiados mediante subvenciones (uno de los medios de financiación de la investigación básica), sin limitación de efectos en el tiempo y dando lugar a la reforma de la regla de prorrata mediante Ley 3/2006, de modificación de la 37/1992. Por todo ello, procede acoger en su integridad la pretensión deducida en el recurso.*

Sólo se ha de añadir a los anteriores pronunciamientos que esta Sala comparte en su totalidad el hecho de que la enseñanza y la investigación, las dos actividades ejercidas por una universidad, sean complementarias no desvirtúa que a efectos del IVA, y de acuerdo con la normativa arriba expresada, sean sectores diferenciados a





*los que les corresponde un régimen de deducción propio( artículo 101 de la LIVA ); ni supone que la realización de proyectos de investigación básica por parte de la Universidad, que ejerce también la actividad de la enseñanza, lleve a la conclusión, como hace erróneamente la Administración, de que no sea un sector diferenciado de investigación al que se la ha de aplicar la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios cuyo destino se afecta a esos proyectos de investigación básica. "*

De cuanto queda expuesto resulta la estimación del presente recurso y la anulación de los actos administrativos impugnados, por no ser conformes a derecho. Como se solicita por la recurrente la estimación debe alcanzar a la pretensión de que por la Administración tributaria se reconozca a la misma el derecho a deducir el 100% de las cuotas de IVA soportado en la actividad de investigación básica de los años 2001 a 2004 litigiosas". »

**IV.-** La doctrina de la Audiencia Nacional, que, como reconoce, se remite a la primitiva interpretación del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, se comparte por esta Sala, en cuanto las razones esgrimidas por la administración tributaria no sirven para desvirtuar los argumentos allí reseñados, y ello conduce derechamente a la estimación de la demanda interpuesta y a la anulación de la resolución impugnada, así como al reconocimiento de la situación jurídica individualizada instada por la actora y ordenar la emisión de nuevo acuerdo que declare el derecho de la Universidad a una devolución adicional de 3.130.841,17 euros más los intereses legales que corresponden.

**V.-** Procede, por tanto, estimar la pretensión deducida, sin hacer especial condena en las costas de este proceso, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes del mismo, según el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , por lo que cada uno de los litigantes abonará las causadas por ellos y las comunes lo serán por iguales partes.

**VI.-** De conformidad con lo prevenido en los artículos 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial , y 208.4 de la Ley 1/2.000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , en relación con la doctrina de los artículos 86 y concordantes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , procede comunicar a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que no es firme y que contra la misma cabe interponer recurso de casación dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, tras, en su caso, la presentación del depósito que regula la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre, de modificación de la primeramente citada.

Vistos los preceptos legales citados y los demás de general aplicación y administrando, en nombre de S.M. el Rey, la Justicia que emana del Pueblo Español,

## FALLAMOS

Que estimamos la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña María Henar Sánchez Palomino, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta de junio de dos mil diez, que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa núm. 47/132/2008, referida a las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los años dos mil dos a dos mil cuatro, que anulamos, así como las actuaciones de que tare causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico y declaramos el derecho de la Universidad de Salamanca a que por la administración tributaria se dicte nuevo acuerdo que declare el derecho de la actora a una devolución adicional de tres millones ciento treinta mil ochocientos cuarenta y un euros con diecisiete céntimos de euro (3.130.841,17 euros) más los intereses legales que corresponden. Todo ello, sin hacer especial condena en las costas del proceso, por lo que cada uno de los litigantes abonará las causadas por ellos y las comunes lo serán por iguales partes.

Hágase saber a los interesados, mediante entrega de copia de esta resolución debidamente autenticada, que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer recurso de casación dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación hecha en legal forma, previa constitución, en su caso, del depósito correspondiente.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La anterior resolución fue leída y publicada, el día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, don AGUSTÍN PICÓN PALACIO, estando constituido el Tribunal en audiencia pública. Doy fe.

**NO TA.-** Véase el Libro Registro de Resoluciones en el folio 190.

**NOTA.-** Queda unido testimonio de la sentencia en los autos originales. Doy fe.