

Universidades e investigación básica y aplicada: ¿es posible deducirse todo el IVA soportado?

Guillermo Vidal Wagner y Héctor Gabriel de Urrutia Coduras, abogados de Cuatrecasas

I. Introducción

En la sociedad del conocimiento actual, a nadie se le escapa el papel fundamental que juega el sistema universitario. Es poco menos que imposible concebir en el mundo occidental un entramado social que prescindiera de las universidades para crear, promover, fomentar y difundir el conocimiento. Sentada esta obviedad, no es menos cierto que ese importante papel no suele ir acompañado en España de la correspondiente dotación de los recursos públicos pertinentes, tema este que acompaña a la universidad pública desde tiempo inmemorial. A esta escasez de recursos se ha venido añadiendo el coste que el impuesto sobre el valor añadido (IVA en adelante) supone anualmente para las arcas de la universidad, ya de por sí no precisamente exuberantes. Este coste en concepto de IVA no es desdeñable, por lo que no está de más dedicarle unos minutos de reflexión.

En el presente recuadro vamos a hablar de la extraña convivencia entre la universidad y el IVA soportado, un matrimonio de conveniencia que en ocasiones deriva en agrias disputas. Por un lado, la universidad, la cual pretende liberar recursos económicos para los fines que le son propios; así, cuanto mayor IVA soportado sea deducible, mayores recursos se destinarán por la universidad a la educación superior y a la investigación. Y, por otro lado, la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria), lógicamente empeñada en recaudar los tributos pertinentes para satisfacer las necesidades públicas, con independencia de que esos tributos recaigan sobre personas o entidades que, a su vez, sirven a fines públicos también. Estas posturas, lógicamente contrapuestas, producen enfrentamientos y fricciones.

Esta es la historia (jurídica) de uno de esos enfrentamientos.

II. El IVA y la universidad. Unas ideas generales

A efectos del IVA, una universidad, al igual que una sociedad mercantil, tendrá la condición de empresario o profesional cuando entregue bienes o preste servicios a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional en los términos previstos en el artículo 5. Dos¹, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Ley del IVA).

1. A efectos del IVA, "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Así, si una universidad, ya sea esta pública o privada, presta por ejemplo un servicio de enseñanza cobrando por ello una matrícula al alumno, estaremos ante un empresario que realiza a título oneroso una actividad empresarial a efectos del citado impuesto. Sin embargo, la enseñanza universitaria es una actividad que se beneficia de una exención limitada a efectos del IVA. Es decir, el alumno paga la matrícula pertinente, pero se ahorra el coste del IVA. La exención del IVA permite reducir el coste de la matrícula que pagan los estudiantes. La exención desde este punto de vista beneficia al colectivo de estudiantes. Sin embargo, esta parte de la película tiene su contrapartida, toda vez que si la universidad no repercute el IVA tampoco podrá deducir el IVA que soporta en sus adquisiciones de bienes y servicios. El IVA soportado se convertirá entonces en una pesada carga para la universidad. Por ello, si la universidad únicamente realizase la actividad de enseñanza todo el IVA soportado por la propia universidad no podría ser objeto de deducción. Hasta aquí parece todo claro y sencillo.

La cuestión se complica cuando, como sucede en realidad, las universidades no solamente prestan servicios de enseñanza (exentos de IVA, recordemos), sino que también llevan a cabo actividades en el campo de la investigación. La investigación universitaria se ha centrado en la investigación básica y en la investigación en favor del tejido empresarial o investigación aplicada. Todo es investigación, cierto es, pero desde un punto de vista tributario las cosas ya no son tan simples.

En esta segunda actividad de investigación existe, desde hace ya muchos años, una controversia entre las universidades y la Administración tributaria con respecto al importe del IVA soportado que las universidades se pueden deducir por los bienes y servicios que adquieran para su desarrollo.

El presente recuadro analizará el porqué de la controversia y los criterios jurisprudenciales que se han ido dictando sobre esta materia, destacando las relevantes sentencias que, en 2018, dictó el Tribunal Supremo sobre esta cuestión, así como las recientes resoluciones dictadas en los años 2018 y 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), que no han servido precisamente para clarificar esta cuestión.

No obstante, y a los efectos de una mejor comprensión por parte del lector, consideramos que es importante repasar previamente los dos sectores de actividad y funcionamiento que tienen las universidades, de conformidad con la Ley

Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (en adelante, LOU), y la relevancia que ello tiene en materia del IVA.

III. Los principales sectores de actividad de una universidad y sus implicaciones en el IVA

a) Educación e investigación: los principales sectores de actividad de una universidad

Con carácter general, y de conformidad con lo que disponen los artículos 1.1 y 39 de la LOU, una universidad puede llevar a cabo dos clases de actividades bien diferenciadas.

En primer lugar, la actividad de servicio público de educación superior.

En segundo lugar, la actividad de investigación científica, que el artículo 39 de la LOU reconoce como fundamento esencial de la docencia y como una herramienta primordial para el desarrollo a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad². Dentro de esta actividad cabe a su vez distinguir dos modalidades:

- Por un lado, la denominada **investigación aplicada**, también denominada **contratada**, caracterizada por la realización de trabajos originales para adquirir nuevos conocimientos enfocados hacia un objetivo práctico específico, como es el de transferir resultados de carácter científico o técnico que puedan impulsar o suponer avances en sectores productivos, de servicios o de la administración, por encargo de un tercero (empresas o particulares) a cambio de una contraprestación³.

En la controversia que se ha suscitado con la Administración tributaria, y que seguidamente abordaremos en mayor detalle, ni esta ni las universidades recurrentes ponen en duda que este tipo

2. De hecho, en el artículo 1.2 de la LOU se establece como función de una universidad el desarrollo de actividades de I+D al disponer: "Son funciones de la Universidad al servicio de la sociedad: a) La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura. b) La preparación para el ejercicio de actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística. c) La difusión, la valorización y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico. d) La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a lo largo de toda la vida".
3. Con base en el artículo 83 de la LOU, la investigación aplicada en el ámbito universitario suele estar ligada a la firma de contratos de investigación a solicitud de empresas y particulares.

de investigación constituye una actividad sujeta y no exenta del IVA. La universidad repercute el IVA sobre el importe de sus servicios a las personas o entidades que contratan con ella. En contrapartida, en esta actividad se origina un 100% de deducción de las cuotas del IVA soportadas. En consecuencia, para esta actividad de investigación aplicada el IVA no supone coste alguno para la universidad. El IVA es técnicamente neutral.

- Por otro lado, la **investigación básica**, cuyo objetivo inmediato no es explotar empresarialmente los resultados obtenidos, sino adquirir nuevos conocimientos sin una utilización práctica inmediata, y que se financia además con recursos propios de la universidad o con transferencias corrientes o subvenciones públicas.

Es en esta modalidad donde nace la discrepancia actual entre las universidades y la Administración tributaria, pues al estar financiadas mayoritariamente con subvenciones públicas o con transferencias corrientes presupuestarias, no habiendo además una contraprestación por encargo de un tercero, se ha venido denegando por parte de la Administración tributaria la deducción, al menos parcialmente, de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados para este tipo de investigación. La pregunta es, ¿por qué una universidad ve limitado su derecho a deducción cuando realiza investigación básica?

b) El régimen de deducción aplicable a una universidad: los sectores diferenciados de actividad

A efectos del IVA, las actividades de enseñanza y de investigación dan lugar a la aplicación del régimen de sectores diferenciados de la actividad⁴.

Con carácter general, cuando un empresario realiza una actividad dentro de la cual se efectúan tanto operaciones generadoras del derecho a la deducción como otras que no lo generan (p. ej., el alquiler de locales y viviendas), la regla de prorrata (general o especial) ha de ajustar la deducción de las cuotas soportadas por dicho empresario o profesional.

No obstante, cuando ese mismo empresario desarrolla actividades que son sustancialmente distintas tanto en cuanto a su naturaleza como en cuanto a su régimen de deducciones, el legislador obliga a aplicar el sistema de los sectores diferenciados. En el caso de una universidad, ello comportará lo siguiente:

- Tal y como ya se ha comentado, el sector de la enseñanza superior tiene un porcentaje de deducción

4. Véase la regulación prevista en los artículos 9.1º, letra c), y 101 de la Ley del IVA.

del 0%, por ser una actividad sujeta, pero exenta del IVA (véase el artículo 20. Uno.9º de la Ley del IVA). Dicho de otro modo, todo el IVA soportado por bienes y servicios adquiridos para ser utilizados exclusivamente en este sector (que comprende la actividad de enseñanza) no será deducible.

- El sector de la investigación y desarrollo tiene, en principio, un porcentaje de deducción del 100%, pues en él se comprende una actividad sujeta y no exenta del IVA.

¿Y si hubiera IVA correspondiente a bienes y servicios que la universidad usase en común en los dos sectores? ¿Cómo se deduce el IVA entonces? En ese caso, las cuotas del IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios utilizadas en común en ambos sectores serán deducibles en una proporción o porcentaje (prorrata general). El cálculo de este porcentaje de deducción ha de realizarse conforme a las reglas de determinación de la prorrata general⁵.

Centrándonos ahora en el régimen de deducción aplicable a la investigación, el problema surge cuando se trata de determinar el porcentaje del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en la investigación básica que dará derecho a deducción.

Para las universidades ese porcentaje de deducción es del 100% al considerar que la realización de proyectos de investigación, sea básica o aplicada, constituye una actividad empresarial o sector autónomo a efectos del IVA respecto de la de enseñanza. Investigación y enseñanza se complementan, pero, a efectos del IVA, para la universidad cada sector tiene su propio régimen de deducción, y el de investigación básica se vincularía a un sector (el de la investigación sin otros adjetivos) donde el régimen de deducción sería del 100%.

En cambio, para la Administración tributaria y el TEAC ese porcentaje es muy bajo o tendente a cero. ¿Por qué? ¿Cómo puede la AEAT llegar a semejante conclusión? Si bien veremos que este criterio ha evolucionado, históricamente la Administración ha tratado de vincular la investigación básica con la actividad de enseñanza que desarrolla la universidad. La Hacienda estatal viene a decir que la investigación básica, aunque conceptualmente sea investigación, desde un punto de vista tributario debe tratarse de manera distinta. En el fondo, lo que viene a decir la Hacienda estatal es que la investigación básica no es solo investigación, sino que tiene un componente que es más propio de la enseñanza. Desde el momento que existe dicha vinculación a los ojos de Hacienda, las consecuencias tributarias para la universidad no se dejan esperar. Con dicha vinculación se pretende aplicar la regla de bienes y servicios de utilización común a

5. Véase la regulación prevista en los artículos 101 y 104 de la Ley del IVA.

los dos sectores a todo el IVA soportado para el desarrollo de la actividad de investigación básica, por lo que dichas cuotas serían deducibles únicamente en el porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores. Así que el IVA soportado en la parte de investigación básica ya no será deducible en su integridad, sino solo parcialmente. El IVA soportado en la investigación básica ya no será neutral.

IV. El criterio de la Administración tributaria versus la doctrina del Tribunal Supremo en 2016

Tal y como hemos comentado, si bien tanto las universidades como la Administración tributaria han coincidido hasta hace poco en que las actividades de enseñanza e investigación constituyen dos sectores diferenciados de actividad a efectos del artículo 9.1º de la Ley del IVA, cada uno con su respectivo e independiente régimen de deducción a efectos del IVA, respecto de la modalidad de investigación básica la Administración ha mantenido históricamente un criterio distinto que condiciona restrictivamente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en esta modalidad.

La cuestión anterior ha sido abordada por diferentes juzgados y tribunales en distintas sentencias, destacando especialmente las dictadas en el año 2016 por el Tribunal Supremo, concretamente el 16 de febrero (Universidad de Salamanca), el 8 de marzo (Universidad de Santiago de Compostela), el 4 de julio (Universidad de León) y dos el 22 de noviembre (universidades de Vigo y de Salamanca).

En la última de ellas, el Tribunal Supremo tuvo ocasión de resolver un nuevo recurso de casación, interpuesto por la Administración General del Estado contra una sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, analizando si era procedente o no el derecho a la deducción del IVA soportado en el ejercicio 2007 por la Universidad de Salamanca por la realización de proyectos de investigación básica. La controversia con la Administración tributaria se suscitó debido a una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por la citada universidad ante la Dependencia Regional de Inspección de Valladolid, en la que solicitaba la deducción del 100% de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios que eran utilizados en la realización de proyectos de investigación básica. Inicialmente, nótese que, tal y como se explica en los antecedentes de hecho de la sentencia, la Universidad de Salamanca únicamente se dedujo el 17% de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas por este concepto.

Cuando la Administración revisó la solicitud, la denegó al considerar, a través de una mera presunción, que el grupo en que habían de clasificarse las cuotas del IVA soportadas por la investigación básica era el común a los sectores de enseñanza y de investigación. Ello comportaba que el IVA soportado en la investigación básica fuese deducible

solamente en el porcentaje de prorata general calculado a partir de los ingresos de ambos sectores de actividad.

La Administración consideraba que la investigación básica se había llevado a cabo para la obtención de nuevos conocimientos que carecían de virtualidad práctica y que, una vez obtenidos, se utilizarían en la enseñanza universitaria. A su juicio, investigación básica y enseñanza se encuentran también unidas desde el primer nivel, ya que el personal encargado de desarrollar una y otra es el personal docente e investigador. No obstante, nótese que lo anterior no deja de ser una hipotética relación que hizo la Administración, que fue incapaz de demostrar la afectación real del IVA soportado en la investigación básica en el sector de la enseñanza.

Al igual que en las primeras sentencias de 16 de febrero y 8 de marzo de 2016, en la sentencia de 22 de noviembre el Tribunal Supremo señala que esta mera presunción de la Administración no resulta admisible, y ello por los siguientes motivos:

1. Presumir, en el marco legislativo aplicable, que las adquisiciones de bienes y servicios inicialmente destinados o afectos solo 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.
2. 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.
3. No puede tampoco concluirse que los resultados obtenidos en materia de investigación básica que no puedan utilizarse para la investigación aplicada se utilicen en el sector de la enseñanza.
4. Aun 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.

En consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo descarta las presunciones e intentos de la Administración de ligar la actividad educativa con la investigación básica, sometiendo esta última a la regla de prorata en sectores diferenciados para la deducción del IVA soportado en la misma. A juicio del Alto Tribunal, si bien por una falta de labor probatoria en aquellos casos por parte de la Administración, el régimen de deducción de la actividad de investigación básica debe ser pleno, igual que la aplicada.

Cabe señalar que este criterio del Alto Tribunal también ha sido compartido por la Audiencia Nacional que, por ejemplo, en sentencias de 20 de mayo de 2009, 4 de julio de 2014, 30 de junio o 15 de diciembre de 2016, ha dado también la razón a varias universidades demandantes sobre esta cuestión.

En definitiva, y como bien resumía J. Pedreira Menéndez⁶, *"la vinculación de la investigación básica con actividades educativas o de carácter general que impidan la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la misma, como ha pretendido la Administración, carece de fundamentación jurídica y así lo han entendido los Tribunales"*.

No obstante, una de las cuestiones clave siempre ha estado en si la Administración ha hecho una tarea probatoria suficiente o no, a fin de vincular el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios para la actividad de investigación básica con la actividad de enseñanza.

Además, como vamos a ver a continuación, se ha producido una evolución en el criterio de la Administración tributaria para limitar el derecho a la deducción del IVA soportado en la actividad de investigación básica. Si bien inicialmente la Administración trató de vincular la investigación básica con las actividades de enseñanza, actualmente considera que este tipo de investigación es una actividad no sujeta al IVA, lo que impediría la deducción del IVA soportado.

V. La postura del TEAC y su reciente cambio de criterio

Ante la posición de los tribunales, la Administración tributaria se ha visto obligada a modificar su posición interpretativa, considerando ahora que la investigación básica que realiza una universidad es una actividad no sujeta al IVA. Ello abre la puerta al régimen de los "antes duales" en el IVA.

Esta nueva interpretación fue analizada por el TEAC en su resolución de 25 de septiembre de 2018, estimando parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por la universidad, identificada en la resolución como "X", contra tres acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el IVA de los ejercicios 2012, 2013 y 2014. La relevancia de esta resolución estriba en su cambio de criterio⁷.

En efecto, si bien hasta la fecha el TEAC había mantenido en sus resoluciones de 25 de mayo de 2010 y de 15 de noviembre de 2012 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 (investigación aplicada) 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

6. Pedreira Menéndez, J., "El I+D+i desarrollado a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada y la problemática deducibilidad del IVA". Revista Quincena Fiscal 15, 2019.

7. Véanse también las resoluciones de 25 de octubre de 2018 y de 28 de marzo de 2019.

a las operaciones que generan el derecho a la deducción, en la resolución de septiembre de 2018 el TEAC concluye lo siguiente:

"Cuando las universidades desarrollen su labor investigadora, sin el objetivo de explotarla empresarialmente, de manera mediata o inmediata, sino con el fin de transferir el conocimiento obtenido al conjunto de la sociedad, desarrollen una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al IVA. Por tanto, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma únicamente son deducibles en tanto que se demuestre su afectación como gastos generales de la actividad, en su caso".

En consecuencia, como puede comprobarse, el criterio del TEAC difiere del establecido por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 2016⁸. Si bien según el Alto Tribunal, aunque con matices, no cabe limitar el IVA soportado en la investigación básica, el TEAC adopta otra interpretación. Para el TEAC no es ya una cuestión de aplicar la prorata general a todo el IVA soportado en la investigación básica, como sostenía en las resoluciones de 2010 y 2012, sino de, en principio, que la universidad devuelva la totalidad del IVA deducido por esta clase de investigación, pues estaríamos ante una actividad no sujeta al IVA.

En definitiva, Hacienda ha pasado de considerar parcialmente deducibles las cuotas del IVA soportadas en la actividad de investigación básica a considerarlas no deducibles de ninguna de las maneras.

Tal y como sostiene Pedreira Menéndez al analizar este cambio de criterio⁹, *"la Universidad debe acreditar que esa investigación básica es susceptible de explotación económica, por ejemplo, porque ha generado patentes, en cuyo caso se permite la deducción del cien por cien o bien que está afecta a las labores generales de promoción y proyección de la actividad investigadora aplicada, supuesto en el que podrá deducirse el correspondiente porcentaje de prorata. Fuera de estos casos la deducción es inexistente"*.

Además, hasta la misma Dirección General de Tributos (DGT) adopta este nuevo criterio en consultas vinculantes como la nº V0369-19. En la citada consulta, que analizaba el caso de una fundación, participada íntegramente por una universidad pública que le concedía subvenciones, y que tenía por objeto la investigación de ciencias humanas y técnicas, dicho centro directivo afirmó lo siguiente:

8. Cabe destacar una parte de la resolución en la que el TEAC señala que *"En el caso que nos ocupa, la Administración ha realizado una auténtica labor comprobadora, analizando los diferentes proyectos de investigación básica llevados a cabo por la interesada, distinguiendo entre aquellos que generan o pueden generar un resultado económico y aquellos en los que no concurre esta finalidad, por lo que no se le puede achacar, como ocurren en las regularizaciones examinadas por el Tribunal Supremo, inactividad probatoria"*.

9. Pedreira Menéndez, J., "El I+D+i desarrollado a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada y la problemática deducibilidad del IVA". Revista Quincena Fiscal 15, 2019.

"Por tanto, de acuerdo con todo lo anterior, se debe concluir que la actividad de investigación básica, cuando en ella no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma, no puede calificarse de actividad empresarial a los efectos del impuesto sobre el valor añadido, en la medida en que en el desarrollo de la misma no se realizan operaciones a título oneroso o que puedan estar relacionadas de manera directa y específica con el resto de transacciones sujetas al tributo efectuadas por ella. Antes bien, nos encontramos ante una actividad que se ubica al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto".

Así las cosas, si bien sentencias del Tribunal Supremo como las de 16 de febrero, 8 de marzo y 4 de julio de 2016 abrieron una oportunidad a todas aquellas universidades que se encontrasen en la situación analizada de recuperar de la Hacienda Pública un IVA soportado en la modalidad de investigación básica y que no fue deducido correctamente,

con las resoluciones recientes del TEAC la problemática analizada en este recuadro no puede darse por cerrada. Y ello es debido a que la Administración tributaria y el TEAC ya no esgrimen el criterio que fue rechazado por el Tribunal Supremo. Ahora lo que debe clarificarse es si realmente una universidad realiza una actividad no sujeta al IVA cuando realiza investigación básica, que no puede ser explotada empresarialmente a título oneroso.

VI. Conclusiones

Los centros universitarios realizan fundamentalmente actividades de educación superior y actividades de investigación. La investigación puede ser básica o puede ser aplicada.

Desde un punto de vista tributario, el IVA no plantea problemas interpretativos respecto de las actividades de enseñanza y la actividad de investigación aplicada. En el

caso de la enseñanza el IVA soportado es un coste más para la universidad, mientras que en el caso de la investigación aplicada el IVA es enteramente neutral para la universidad.

Actualmente, las discrepancias con Hacienda se centran en la actividad de la investigación básica, actividad en la cual la AEAT ha venido sosteniendo distintos criterios para denegar total o parcialmente el IVA soportado por la universidad.

La universidad salió bien parada de sus primeros enfrentamientos con Hacienda tras distintas sentencias del Tribunal Supremo. Parecía que la conflictividad podía darse definitivamente por desterrada. Sin embargo, la Agencia Tributaria ha seguido con sus planteamientos de no deducibilidad del IVA soportado en la actividad de investigación básica, pero ahora con argumentos distintos a los que venía utilizando hasta las sentencias del Tribunal Supremo. Esos criterios han sido aceptados por la DGT y por el TEAC, lo cual solo permite augurar otra larga etapa de conflictividad, cuyo desenlace tardará en llegar.