

# La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado

Análisis de la [STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022](#)

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo (España)*

[pedreira@uniovi.es](mailto:pedreira@uniovi.es) | <https://orcid.org/0000-0002-7529-3165>

## Extracto

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de diciembre de 2023 analiza la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la Universidad de A Coruña en el cuarto trimestre del ejercicio 2012 en sus actividades de investigación. La Audiencia Nacional (Sección Sexta), en su Sentencia de 14 de marzo de 2022, ya había acogido la pretensión de la universidad, pero la Abogacía del Estado recurrió en casación. El TS llega a la conclusión de que no cabe la casación y que no se puede distinguir entre investigación básica y aplicada a los efectos de aplicar una prorrata sobre el IVA soportado en este sector de su actividad. En su opinión, «tal actuar de la Administración tributaria desquicia el sistema».

Publicado (en avance *online*): 16-02-2024

## 1. Supuesto de hecho

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consistía en determinar si, a efectos del derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (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.

**Nota:** Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación «El desafío de la buena administración tributaria en un contexto digital» (MCI-21-PID2020-116096RB-I00).

**Cómo citar:** Pedreira Menéndez, J. (2024). La investigación universitaria puede deducir íntegramente el IVA soportado. (Análisis de la STS de 15 de diciembre de 2023, rec. núm. 4235/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 492, 168-174. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21371>

## 2. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo (TS) concluye que no cabe el recurso de casación, por lo que estima correcta la doctrina establecida por la Audiencia Nacional (AN) cuando señala que: «reconocemos el derecho de la Universidad a la deducción del 100 % de las cuotas soportadas en investigación básica».

## 3. Comentario crítico

La Administración tributaria lleva muchos años intentando impedir la deducción del IVA soportado por las universidades en el desarrollo de sus actividades de investigación y desarrollo (I+D).

En un primer momento consideró que la investigación llevada a cabo en la universidad, sin un resultado concreto o explotable en el corto plazo, al estar financiada con transferencias corrientes de las Administraciones autonómicas a las que están adscritas las universidades públicas o bien mediante subvenciones públicas obtenidas en concurrencia competitiva en los distintos ámbitos territoriales, era una investigación básica que solo busca avanzar en las fronteras del conocimiento, por lo que debería estar ligada a la actividad educativa que realizan estas entidades. Frente a ella estaría la investigación aplicada, que es la orientada al mercado y que suele estar financiada a través de contratos de investigación suscritos con empresas al amparo del artículo 60 de la Ley orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario (LOSU), en cuyo caso la Administración entiende que sí se realiza una actividad económica sujeta al IVA que genera derecho a deducción.

Ahora bien, la distinción entre estas dos categorías de investigación, básica y aplicada, no está contemplada en ninguna norma. No hay separación en la LOSU ni en el Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE). Por tanto, la Administración parte de una distinción artificial sin fundamento jurídico para su pretensión.

Pues bien, pese a ello, como ya hemos indicado, defendió que la investigación básica estaba ligada a la educación. El hecho de que las universidades tengan encomendadas una serie de funciones, unas educativas y otras investigadoras y de transferencia del conocimiento, hace que estén sometidas a la regla de prorrata, ya que tienen dos sectores diferenciados: el educativo y el investigador. En este contexto, la Administración entendía que la investigación básica, al formar parte de la educación, debía estar en esa parte de la prorrata, considerando no deducible el IVA soportado vinculado a la misma. Así, por ejemplo, la compra de un libro con cargo a un proyecto de investigación que, tras ser utilizado en el mismo, finaliza en la biblioteca y puede ser consultado por un alumno, implicaba que el IVA de su adquisición no fuera deducible o, cuando menos, se viera afectado por el cálculo de la prorrata al ser utilizado indistintamente en una actividad sujeta y otra exenta. Esta interpretación restringía muy severamente el derecho a deducir.

La jurisprudencia se mostró contraria al criterio de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), como puede verse, entre otras, en las Sentencias del TS de 16 de febrero de 2016 (rec. de casación núm. 1615/2014 –NFJ061896–), 8 de marzo de 2016 (rec. de casación núm. 876/2014 –NFJ062297–), 4 de julio de 2016 (rec. de casación núm. 1795/2015) y 22 de noviembre de 2016 (rec. de casación núm. 2896/2015). Otros órganos jurisdiccionales habían llegado a la misma conclusión, como puede verse en las Sentencias de la AN de 20 de mayo de 2009 (rec. núm. 276/2007 –NFJ034299–), 6 de octubre de 2011 (rec. núm. 695/2010 –NFJ044834–), 27 de marzo de 2012 (rec. núm. 440/2010 –NFJ046648–), 18 de febrero de 2016 (rec. núm. 2019/2015), 27 de octubre de 2016 (rec. núm. 110/2015 –NFJ064428–), 28 de julio de 2020 (rec. núm. 903/2018 –NFJ079045–), 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 1195/2018), 15 de febrero de 2021 (rec. núm. 640/2017 –NFJ081772–), 19 de enero de 2022 (rec. núm. 811/2020), 25 de febrero de 2022 (rec. núm. 501/2019 –NFJ088594–), 1 de marzo de 2022 (recs. núms. 467/2019 y 977/2019) y 14 de marzo de 2022 (rec. núm. 255/2019 –NFJ091672–). En instancias inferiores podemos encontrar las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria de 5 y 7 de junio de 2006 (recs. núms. 355/2005 –NFJ024525– y 379/2005 –NFJ061931–), las Sentencias del TSJ del Principado de Asturias de 19 de octubre de 2009 (rec. núm. 1215/2007 –NFJ036659–) y 21 de octubre de 2010 (rec. núm. 1642/2008 –NFJ041777–); la Sentencia del TSJ de Extremadura de 25 de abril de 2012 (rec. núm. 984/2010 –NFJ047684–); la Sentencia del TSJ de La Rioja de 26 de septiembre de 2013 (rec. núm. 226/2012 –NFJ053843–) o las Sentencias del TSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 21 de marzo de 2014 (rec. núm. 1654/2010 –NFJ061899–) y 22 de septiembre de 2014 (rec. núm. 1070/2011 –NFJ061728–).

No conforme con este resultado, la Administración ha insistido en su intento de limitar la deducibilidad del IVA vinculado a la denominada investigación básica recurriendo en este caso a considerar que se está en presencia de una actividad no sujeta al IVA, algo a nuestro juicio carente de fundamento<sup>1</sup>. La Administración considera que la investigación básica se realiza en el ejercicio de una función pública, como es trasladar el conocimiento a la sociedad, por lo que no quedaría sujeta al IVA y no generaría derecho a la deducción de las cuotas soportadas. El hecho de que esta investigación se financie por vía de los presupuestos de la universidad o de subvenciones públicas obtenidas en concurrencia competitiva la hace quedar fuera del ámbito del impuesto, al no ser una actividad empresarial. No genera un ingreso en el mercado de manera directa e inmediata, salvo supuestos excepcionales en los que se llega a patentar algún resultado del proyecto. De nuevo se pretende una división artificial entre investigación básica y aplicada, olvidando que muchas veces se logra la segunda porque previamente ha habido una fase de experimentación y de búsqueda del avance de la ciencia. En este contexto, al entender que la investigación básica está no sujeta, la Administración considera que debe aplicarse el artículo 93.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido (LIVA), limitando el derecho a la deducción del IVA soportado.

Pese al criterio de la Administración, no cabe duda de que la actividad investigadora es una actividad económica, hay una ordenación de medios personales y materiales con la

<sup>1</sup> Sobre esta cuestión puede verse Pedreira Menéndez (2019a, 2019b, 2022).

finalidad de obtener un resultado que puede llegar a ser comercializable, cumpliéndose las condiciones previstas en el artículo 5.dos de la LIVA, por lo que la universidad es un empresario a efectos del IVA. Toda la actividad investigadora, básica y aplicada, está incardinada en el funcionamiento ordinario (empresarial) de la universidad. Limitar la deducción del IVA con un argumento tan simple, como considerar que un gasto solo es empresarial si implica una obtención de ingresos directa e inmediata, va contra la lógica de funcionamiento del impuesto. Una empresa puede incurrir en gastos que no le suponen un ingreso inmediato, por ejemplo, si cuenta con un departamento de I+D, y en ningún momento la Administración se plantea que el IVA soportado no sea deducible.

Ahora bien, la Administración no se atreve a una exclusión absoluta de la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de actividades de investigación básica y, para solucionarlo, pasa a considerar que estas partidas pueden encuadrarse en los gastos generales de la universidad, sobre los que se aplicará la regla de prorrata, lo que se admite demostrando que la investigación básica sirve para mejorar el renombre, la proyección científica o académica, la visibilidad o publicidad de la universidad. En el fondo, esto nos lleva a la situación del punto de partida anterior a los pronunciamientos de la jurisprudencia, volviendo a distinguir entre investigación básica y aplicada, para someter a la primera a la regla de prorrata calculada en función de los ingresos sujetos (investigación aplicada)/exentos (educación).

Sin embargo, este razonamiento es erróneo y contrario a la jurisprudencia de la Unión Europea, como puede verse en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de septiembre de 2021 (asunto C-21/20 –NFJ083338–), que aborda la deducción del IVA en aquellas operaciones financiadas con transferencias corrientes de una Administración pública, como es el supuesto de las universidades. En ella, se hace una afirmación a nuestro juicio muy relevante al decir:

Lo que justifica la deducción del IVA soportado es la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las operaciones imponibles. En otras palabras, el modo de financiación de tales adquisiciones, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción.

Por tanto, si la investigación se configura como una actividad económica que origina derecho a la deducción, no cabe limitar la misma, como pretende la Administración. El hecho de que se financie mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto público es indiferente. No cabe una distinción artificial de las actividades de investigación, como la que se pretende por la Administración, en básica y aplicada.

Precisamente, sobre esta cuestión se pronuncia la Sentencia del TS de 15 de diciembre de 2023 (rec. de casación núm. 4235/2022 –NFJ091670–). Para la Abogacía del Estado:

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 otorgue derecho a la deducción es necesario acreditar que la misma posee carácter empresarial, esto es, que solo 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 Ley general tributaria) por la universidad interesada, considerando que a la misma le corresponde acreditar que los proyectos de actividad básica poseen sustrato empresarial.

La tesis, pues, de la recurrente se concreta en considerar que:

Quando 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.

La AEAT entendió que los gastos vinculados con la investigación básica no se integran en ninguno de los dos sectores diferenciados (educación/investigación) y son gastos comunes de la universidad, a los que debe aplicarse la regla de prorata general.

La universidad, sin embargo, considera que todas las cuotas del IVA soportadas en la actividad investigadora son deducibles, con independencia de estar ante investigación básica o aplicada; ambas se encuadran dentro del mismo sector diferenciado «investigación».

Pues bien, el TS concluye que:

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.

Para continuar argumentando que:

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.

Todo ello le lleva a afirmar:

Con esta postura lo que hace la Administración es desentenderse del régimen legalmente diseñado para la Universidad en relación con el IVA, puesto que, ya se ha visto, el régimen diseñado es el de sectores diferenciados, distinguiendo, tributariamente como ha quedado patente, el de enseñanza, sujeto y exento, y *el de investigación (sin apellido y, por tanto, tributariamente sin distinción), sujeto y no exento*; la Administración separa dentro del sector de investigación, el de investigación en los vistos de básica y aplicada, siguiendo la calificación universitaria; la básica es puesta en cuestión, al menos parcialmente, en tanto de determinadas operaciones no estén sujetas –conforme a la lógica del impuesto–, convirtiendo a la investigación básica en no sujeta, y aplicar la regla de la prorrata general respecto tanto de la enseñanza como de la investigación, esto es como gastos comunes, sin concentrarlo en el sector de la investigación, como parece que exige el sistema diseñado se sectores diferenciados.

Y concluye con rotundidad:

*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.

Queremos finalizar señalando que hay otra sentencia del mismo día (rec. de casación núm. 4384/2022 –NFJ091670–) que analiza idéntica situación en relación con la Universidad Carlos III de Madrid (su texto es más claro que la aquí comentada a la hora de desbrozar el problema), donde también se desestima el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado y se concluye como doctrina:

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por adquisiciones de bienes y servicios afectos a la actividad de investigación básica realizada por una Universidad, aún cuando los proyectos de investigación básica de forma inmediata y directa no conlleve contraprestación, pues han de entenderse que son necesarios para sus operaciones gravadas, en tanto supone un beneficio económico que favorece su actividad investigadora general, sujeta y no exenta.

Por tanto, reitera que la división entre investigación básica y aplicada a efectos del IVA es totalmente artificial. En definitiva, para el Alto Tribunal no hay más que un sector diferenciado de investigación, donde son deducibles el 100 % de los gastos soportados y su IVA correspondiente.

## Referencias bibliográficas

Pedreira Menéndez, J. (2019a). 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. *Quincena Fiscal*, 15-16, 15-40.

Pedreira Menéndez, J. (2019b). El IVA en la labor investigadora de las universidades

públicas. (Análisis de la RTEAC de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 143-150.

Pedreira Menéndez, J. (2022). La deducibilidad del IVA en la investigación universitaria. *Nueva Fiscalidad*, 7, 79-96.