



El IVA en la labor investigadora de las universidades públicas*

Análisis de la RTEAC de 25 de septiembre de 2018, RG 5879/2014

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo*

Extracto

La Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 modifica el criterio precedente de este órgano administrativo para establecer la siguiente doctrina: «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, desarrollan 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 afección como gastos generales de la actividad, en su caso».

La Administración tributaria con esta resolución pretende introducir un nuevo argumento para impedir la deducción del IVA soportado por las universidades en sus proyectos de investigación básica, al indicar que es una operación no sujeta al impuesto. Con ello se pretende evitar la doctrina jurisprudencial que había sido favorable a las universidades cuando se intentó ligar la investigación básica a la exención por servicios educativos. Ahora se va un paso más allá y se busca su no sujeción.

* El presente trabajo se desarrolla dentro del proyecto de investigación MINECO (DER2015-65922-P).

1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 25 de septiembre de 2018 (RG 5879/2014 –NFJ071524–) estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por la contribuyente contra acuerdos de liquidación derivados de actas de disconformidad por el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Madrid dictó sendos acuerdos de liquidación relativos al IVA ejercicios 2012, 2013 y 2014 en fechas 18 de septiembre de 2014, 18 de mayo de 2015 y 2 de junio de 2016.

La universidad lleva a cabo dos actividades, la enseñanza superior y la actividad investigadora. Dentro de la actividad investigadora se establece una distinción entre investigación básica e investigación aplicada en función de los recursos con los que las mismas se financian y de la finalidad que se pretende alcanzar con ellas.

La distinción entre actividad de enseñanza e investigación aplicada como sectores diferenciados a efectos del IVA, uno con derecho a deducción del 0 % y el otro del 100 %, no plantea problema alguno.

La controversia radica en cuál debe ser el tratamiento que debe darse a efectos del 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 %, la Inspección mantiene que gran parte de la investigación básica es una actividad no sujeta al impuesto, lo que determinaría la imposibilidad de deducir las cuotas. Asimismo, considera que la universidad no puede deducir el 100 % de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios vinculados con los centros gestores, puesto que tienen una proyección general para toda la universidad debiendo ser deducidos de acuerdo con la regla de prorrata general.

2. Doctrina del tribunal

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en sus Resoluciones de 25 de mayo de 2010 (RG 5477/2008 –NFJ039663–) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010 –NFJ049289–), 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 o aquella que trate de proyectos de investigación destinados a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva) 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, en nuestro caso, como ha efectuado la Administración tributaria, por

aplicación del porcentaje de prorrata general calculado en común para los dos sectores». Por tanto, venía determinando que sobre la investigación básica se aplicara el porcentaje de prorrata general para determinar la deducibilidad de los gastos vinculados con la misma.

Sin embargo, este criterio resulta modificado por la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (RG 5879/2014 –NFJ071524–) al llegar a la conclusión de que:

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, desarrollan 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 afección como gastos generales de la actividad, en su caso.

Por tanto, se establece un criterio más restrictivo, al no permitir la deducción de un porcentaje del IVA soportado en actividades de investigación básica con carácter general. 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 100 % 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 prorrata.

3. Comentario crítico

Desde hace años existe un debate abierto sobre cuál debe ser el tratamiento fiscal en el IVA de los gastos generados por los proyectos de investigación básica que realizan las universidades y que, por lo general, están financiados por sus propios presupuestos o por ayudas públicas de las diversas Administraciones territoriales. La investigación básica es esencial para hacer avanzar el conocimiento y abre nuevas vías a la investigación aplicada, es una labor esencial para la universidad, pero no supone un retorno inmediato de ingresos. La investigación básica permite abordar trabajos en las fronteras del conocimiento, que a veces consiguen abrir camino a una posterior investigación aplicada, pero en otras ocasiones no se concretan en ningún resultado tangible o válido. Esta investigación básica, muchas veces, permite remarcar el prestigio de una institución, ya que demuestra que está en la brecha o a la cabeza del I+D+i, lo que le permite atraer talento entre sus investigadores, estudiantes y, a veces, recursos para investigación aplicada. Por tanto, el ejercicio de esta actividad no es nada extraño a la propia naturaleza y razón de ser de las universidades.

Pues bien, dada la radical distinción existente entre enseñanza e investigación en la Ley del IVA, que los configura como sectores diferenciados, uno exento y el otro sujeto, cuando una actividad parece estar a caballo entre ambas es preciso introducir un criterio sobre su tributación.

Para centrar la cuestión se intenta desagregar la investigación realizada en el seno de la universidad entre investigación aplicada, sujeta y cuyo IVA soportado es deducible, e investigación básica que, a su vez, se subdivide en dos grupos. El primer grupo lo integraría aquella investigación básica que ha dado lugar a patentes, que pueden ser cedidas a terceros a cambio de un precio. El segundo sería la que solo tiene por finalidad trasladar el conocimiento de la investigación a la sociedad.

La Inspección entiende que aquella investigación básica que se realiza en el ejercicio de una función pública, traslado de conocimiento a la sociedad, no quedaría sujeta a IVA y no generaría derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El TEAC, abordando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), llega a la conclusión de que si se cumplen dos requisitos, que vamos a exponer a continuación, las actividades desarrolladas por los organismos públicos no pueden considerarse sujetas al impuesto. El primero es que la actividad se realice por órganos de derecho público. El segundo, que el ejercicio de dicha actividad suponga para ellos el desarrollo de una función pública.

Resulta indudable que una universidad pública es una entidad de derecho público, por lo que es preciso determinar, a juicio del TEAC, si de acuerdo con su normativa desarrolla una función pública.

La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), en su artículo 1.1, les atribuye el servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia y el estudio.

En términos más precisos, en el artículo 39 de la LOU se dispone lo siguiente:

1. La investigación científica es fundamento esencial de la docencia y una herramienta primordial para el desarrollo social a través de la transferencia de sus resultados a la sociedad. Como tal, constituye una función esencial de la universidad, que deriva de su papel clave en la generación de conocimiento y de su capacidad de estimular y generar pensamiento crítico, clave de todo proceso científico.
2. Se reconoce y garantiza la libertad de investigación en el ámbito universitario.
3. La universidad tiene, como uno de sus objetivos esenciales, el desarrollo de la investigación científica, técnica y artística y la transferencia del conocimiento a la sociedad, así como la formación de investigadores e investigadoras, y atenderá tanto a la investigación básica como a la aplicada.

La investigación se configura en la LOU como una de sus funciones públicas, por lo que, a juicio del TEAC, cuando tal actividad no vaya a ser objeto de explotación económica debería estar no sujeta a tributación en el IVA.

Según el TEAC, para estar en presencia de un sujeto pasivo es preciso que se efectúe una entrega de bienes o prestación de servicios en el mercado a cambio de un precio, no de una transferencia corriente o subvención.

El TEAC, tras analizar algunos pronunciamiento del TJUE, llega a la conclusión de que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

La aplicación de los anteriores criterios determina que la actividad de investigación básica realizada por la universidad, cuando en ella no concurre el ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos de la misma, no pueda calificarse de actividad empresarial a los efectos del IVA. En la medida en que en el desarrollo de la actividad investigadora 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, debe excluirse su sujeción a tributación. Debe considerarse que nos encontramos ante una actividad en la que una Administración pública, en el ejercicio de una función pública, lleva a cabo actividades que le son dadas en tanto que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto.

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 puedan 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 supone un cambio respecto al criterio que el TEAC había venido manteniendo en, entre otras, las Resoluciones de 25 de mayo de 2010 (RG 5477/2008 –NFJ039663–) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010 –NFJ049289–), donde reconocía que era un servicio sujeto, aunque pretendía aplicar la exención que afecta a la actividad educativa. Sin embargo, ahora, la Inspección y el TEAC pasan a cuestionar que se esté en presencia de una actividad empresarial, algo que no había ocurrido en ocasiones anteriores, lo que permitía la existencia de una jurisprudencia que sí amparaba la sujeción a tributación de las actividades de investigación básica.

Hasta ahora, como pueden verse en las Sentencias del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2016 (rec. cas. núm. 1615/2014 –NFJ061896–), de 8 de marzo de 2016 (rec. cas. núm. 876/2014 –NFJ062297–), de 4 de julio de 2016 (rec. cas. núm. 1795/2015) y de 22 de noviembre de 2016 (rec. cas. núm. 2896/2015), la Administración había venido defendiendo que la investigación básica estaba ligada a la actividad educativa, por lo que al ser una actividad sujeta, pero exenta, no se generaba ningún derecho a deducir el IVA soportado.

Sin embargo, la jurisprudencia descartó esta identificación y admitió la sujeción de la actividad de investigación básica con carácter pleno, igual que la aplicada, autorizando la deducción íntegra del IVA soportado.

Parecía que estábamos ante una cuestión cerrada tras los pronunciamientos que se habían realizado por la jurisprudencia, especialmente de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, que habían dado la razón a las universidades al considerar que no se podía efectuar una distinción entre investigación básica y aplicada. Sin embargo, como estamos viendo, la Inspección y el TEAC han dado un giro en sus argumentaciones para negar el carácter empresarial de la actividad de investigación básica, lo que implicaría su no sujeción al impuesto.

La defensa de la exención o no sujeción por parte de la Administración lo único que pretende es limitar la deducibilidad de las cuotas soportadas en la actividad de investigación básica, ya que llegan a la siguiente conclusión:

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 que las actividades relacionados 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.

Como puede apreciarse hay una exclusión absoluta de la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de actividades de investigación básica. La única forma de evitarlo es atrayendo estas partidas a 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, visibilidad o publicidad de la reclamante. Nos encontramos ante un problema de carga de la prueba conforme a lo previsto en los artículos 105 y 106 de la Ley general tributaria. Desde luego, la investigación básica mejora el renombre y la proyección científica y académica de una universidad conforme a los numerosos *rankings* que se vienen efectuando en los últimos años. Cuanto mayor es la producción científica de una universidad, mayor es su prestigio, su visibilidad y su atracción sobre el público al que se dirige mayoritariamente, que no es otro que los estudiantes. Por tanto, el argumento esgrimido por la Inspección y que ha sido acogido por

el TEAC considero que va a ser fácilmente eludible en vía contencioso-administrativa para admitir la consideración de los gastos vinculados con la investigación básica como gastos generales de la actividad y, por consiguiente, deducibles.

Ahora bien, el debate va más allá, los gastos de investigación básica no son simplemente gastos generales de la actividad, son gastos vinculados a un CNAE específico: 72 Investigación y desarrollo, donde no se discrimina entre investigación básica y aplicada. Las universidades operan en el IVA a través de sectores diferenciados: educación e investigación y desarrollo, lo que no puede ser intentar extraerse artificialmente parte de la actividad de investigación, considerándola no sujeta o bien vinculada a los gastos generales de la actividad, para limitar la deducibilidad. Los gastos generales, al estar en un sistema de sectores diferenciados, van a verse limitados por la aplicación de la regla de prorrata. Introducir los gastos por investigación básica, dentro de los gastos generales, supone un perjuicio para las universidades que pierden el derecho a la deducción plena que, hasta ahora, les ha reconocido la jurisprudencia.

La Administración está buscando el mismo resultado que ya le ha sido denegado anteriormente por la jurisprudencia, retorciendo los argumentos. Inicialmente quiso vincular la investigación básica a la actividad educativa para denegar la deducibilidad del IVA soportado. Ahora pretende calificar la actividad como no sujeta para negar dicha deducibilidad. Sin embargo, incurre en una contradicción cuando a continuación admiten una deducibilidad parcial de los gastos si se consideran «gastos generales». Si la actividad está no sujeta, no cabría ningún tipo de deducción, la conversión de los gastos en generales, a mi juicio, carece de lógica o explicación.

El hecho de que la investigación pueda financiarse con fondos públicos o privados debería ser totalmente irrelevante y así lo reconoce el TEAC cuando afirma:

Asimismo, se debe hacer constar que, en contra de lo señalado por la reclamante, la regularización que realiza la Administración no se basa en el origen de los fondos empleados por la universidad para la realización de la actividad investigadora, sino que atiende a la finalidad en que los mismos son empleados, de tal modo que, aun cuando la actividad investigadora se financie a través de fondos públicos, se reconoce la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma cuando la finalidad del proyecto, aunque no inmediata, sea la explotación empresarial de los resultados que se derivan de la actividad investigadora.

Tal vez debemos preguntarnos si no existe una finalidad empresarial cuando una universidad exige un determinado número de publicaciones o intervenciones en congresos a sus profesores para pagarles complementos. Si se incentiva esta actividad es porque mejora la percepción de la universidad y, en consecuencia, se convierte en un foco de generación de atracción de talento, lo que le permite, a su vez, obtener ingresos a través de los proyectos de investigación que pueden desarrollar sus profesores. Toda la actividad investigadora, básica y aplicada, está incardinada en el funcionamiento ordinario (empresarial) de la universidad. No se puede hacer una reducción tan simple como considerar que una actividad solo es em-

presarial si implica una obtención de ingresos directa. Muchas veces se realizan actividades empresariales que buscan una rentabilidad económica por vía indirecta y nadie discute la deducibilidad del IVA soportado, por ejemplo, en gastos en palcos de estadios como puede verse en la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 (RG 7329/2003 –NFJ025137–).

La Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018, que estamos comentando, considera que:

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 puede achacar, como ocurre en las regularizaciones examinadas por el Tribunal Supremo, inactividad probatoria.

En este sentido tanto en las actas como en los acuerdos de liquidación analiza la Inspección diversos proyectos de investigación básica en los que falta la referida intención de uso empresarial o vinculación, mediata o inmediata, con otros proyectos cuya ejecución pudiera considerarse sujeta al tributo.

[...]

En definitiva y de conformidad con lo señalado anteriormente, procede desestimar las alegaciones de la interesada, confirmando el criterio señalado en el fundamento de derecho anterior y considerando que la actividad de investigación básica cuando no tenga por finalidad la intervención en el mercado, no constituye una actividad empresarial sujeta al IVA, por lo que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios relacionados con la misma únicamente son deducibles en tanto que gastos generales de la actividad, en su caso.

En definitiva, no podemos estar conformes con la conclusión a la que se llega en esta Resolución del TEAC y esperamos que la jurisprudencia mantenga el criterio que ha tenido hasta la fecha y no admita una división artificial entre investigación aplicada y básica. Distinguiendo a su vez, dentro de la investigación básica, entre la que puede generar resultados o está orientada al mercado y la que no. Por definición, en toda investigación básica se busca obtener resultados que puedan seguir siendo desarrollados, cuestión distinta es que se fracase en el intento, ello no quiere decir que no hubiera habido una orientación al mercado. Muchos ensayos sobre genoma o medicamentos, que tienen un importante coste en su fase de investigación básica, pueden llegar a una fase de investigación aplicada y, finalmente, no superar las pruebas de ensayo en humanos, no teniendo un resultado económico en el mercado. ¿No es deducible todo el IVA soportado con carácter previo en esa actividad de I+D? La interpretación que se está efectuando por la AEAT y que ha sido respaldada por el TEAC condena a un sobrecoste en todas las actividades investigadoras que no está previsto en la normativa del IVA.