



UNIVERSIDAD
DE ALMERÍA

Fecha: 4 de octubre de 2019
Unidad Origen: Gerencia
Asunto: *Petición de inclusión de asunto en orden
día del Consejo de Gobierno*

Unidad de destino: • Secretaría General de la UAL

Por la presente le ruego proceda a incluir en el orden del día de un próximo Consejo de Gobierno un punto con el siguiente enunciado:

Aprobación, si procede, del criterio razonable de deducibilidad propuesto para el iva.

y cuya propuesta de acuerdo sería:

Se aprueba el criterio razonable de deducibilidad propuesto.

LA GERENTE

Fdo.: Carmen Caba Pérez

SR. SECRETARIO GENERAL DE LA UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Puede verificar la autenticidad, validez e integridad de este documento en la dirección:
<https://verificarfirma.ual.es/verificarfirma/code/uxnbBIj4x7NiamMDuTUimQ==>

Firmado Por	María del Carmen Caba Pérez ~ Gerente - Gerente		Fecha	04/10/2019
ID. FIRMA	blade39adm.ual.es	uxnbBIj4x7NiamMDuTUimQ==	PÁGINA	1/1
				
uxnbBIj4x7NiamMDuTUimQ==				

Procedimiento de comprobación e inspección UNIVERSIDAD DE ALMERÍA
Impuesto sobre el Valor Añadido en la actividad investigadora

PRIMERO.- ANTECEDENTES

Conforme a lo establecido en el artículo 1 de sus Estatutos (publicados en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía el día 24 de diciembre de 2018), la Universidad de Almería es una Institución de Derecho Público, con personalidad jurídica y patrimonio propia, a la que corresponde, en el marco de sus competencias, la prestación del servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia, el estudio, la transferencia del conocimiento a la sociedad y la extensión universitaria.

Dentro de las actividades que realiza la Universidad, podemos distinguir fundamentalmente dos:

- Actividad de enseñanza
- Actividad de investigación

La actividad de enseñanza está financiada básicamente a través de subvenciones públicas procedentes de la Junta de Andalucía, conforme a su presupuesto aprobado.

Por su parte, la investigación tiene varias vías de financiación:

- Financiación pública estatal y autonómica. Se instrumenta a través de subvenciones, que se reciben tanto de ministerios dependientes del Estado como de la Junta de Andalucía.
- Financiación pública de carácter europeo. Se trata de subvenciones que se transfieren directamente desde Europa para sostener la investigación en determinado sector, y que se confieren, a través de concursos públicos, a entidades tanto públicas como privadas. La principal fuente de financiación de la investigación realizada por mi representada son los fondos FEDER.
- Contratos de investigación. Este supuesto es una vía de financiación privada que se recibe a través de lo que normalmente se ha venido a identificar como investigación aplicada.
- Venta de patentes, publicaciones etc. Se trata también de una vía de financiación privada, en la que la universidad concurre en el mercado junto con otros centros investigadores.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA), actualmente la Universidad estaría aplicando el régimen de sectores diferenciados, conforme a lo establecido

en el artículo 9.1.c) de la *Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (en adelante, LIVA) de tal forma que:

- No estaría recuperando el IVA soportado en la actividad de enseñanza, por tratarse de una actividad sujeta pero exenta del Impuesto.
- Sin embargo, **estaría recuperando el 100% del IVA soportado en el sector de investigación al considerarlo una actividad empresarial, sujeta y no exenta.**

Asimismo, existe un sector común donde se registran las cuotas de IVA soportadas en gastos comunes a ambas actividades y que se deducen conforme al porcentaje de prorrata correspondiente a cada ejercicio.

A este aspecto, debe tenerse en cuenta que **el Servicio de Inspección de la Administración Tributaria viene discutiendo en los últimos ejercicios a distintas Universidades, el criterio de deducibilidad con respecto al sector de investigación.**

SEGUNDO.- DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO POR LA UNIVERSIDAD EN SU ACTIVIDAD INVESTIGADORA

Dentro de las actividades realizadas por la Universidad en el ejercicio de su función, podemos distinguir, tal y como hemos descrito anteriormente, la actividad de enseñanza, cuyo tratamiento en IVA no plantea ninguna duda, y la actividad de investigación. **En este dossier explicativo nos referiremos únicamente a la segunda actividad**, puesto que es la que actualmente está siendo discutida por la Administración, fundamentalmente en relación al régimen de deducción que le resulta de aplicación conforme a la normativa vigente.

Hasta fechas muy recientes, nuestros Tribunales, a la hora de determinar el derecho a la deducción del IVA soportado en investigación por las Universidades, han reconocido que este es deducible al 100%, tanto en la parte de investigación básica, como investigación aplicada.

Sin embargo, en aplicación de los criterios aplicados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), recientemente se han publicado dos resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) que parecen contradecir dicho criterio y que establecen la limitación de dicho porcentaje de deducción del IVA conforme a un criterio razonable.

Es decir, la Universidad atendiendo a la jurisprudencia y a la normativa que ha existido durante los últimos años, ha considerado que la investigación que realizada es una **actividad empresarial** en su totalidad, puesto que su **finalidad última es obtener rendimientos económicos** que sirvan para financiarse y poder seguir realizando su labor investigadora.

No obstante, el hecho de que en las últimas resoluciones administrativas no se admita la deducibilidad al 100% de parte de la investigación básica realizada por la Universidad se debe, fundamentalmente a que **no todos los proyectos de investigación** tienen una **repercusión económica directa e inmediata en el mercado.**

Esto ha llevado al TEAC a considerar que la Universidad, en la realización de parte de su labor investigadora estaría realizando una función pública, no destinada a vender sus resultados en el mercado sino de realizar un servicio a la sociedad.

TERCERO.- MODIFICACIONES EN LA NORMATIVA DE IVA Y EN EL CRITERIO EXPUESTO POR LOS TRIBUNALES EN RELACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO POR LAS UNIVERSIDADES

En este contexto, y en la misma línea esgrimida por el TEAC, se han producido modificaciones legislativas en el régimen de deducción del IVA, aplicables para las entidades que desarrollan una función pública, y que le podrían resultar de aplicación a las Universidades.

En particular, interesa traer a colación las modificaciones introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre de 2017, de Contratos con el Sector Público (en adelante LCSP), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

La Exposición de Motivos de la citada norma, textualmente cita lo indicado a continuación, en aquello referente al motivo por el que se han llevado a cabo las modificaciones realizadas en la Ley de IVA sobre actividades realizadas en interés general, como pudieran ser las actividades de investigación de la Universidad:

“Igualmente, es precisa la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de aclarar la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos, así como clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA.

(...)

*Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar **actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad**, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar **actividades de investigación, desarrollo e innovación** o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, **sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.***

Con independencia de lo anterior, y con el objetivo de facilitar la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, se da nueva redacción al artículo 93. Cinco.”

Concretamente, la Disposición Adicional 10ª de la citada Ley, ha modificado lo establecido en varios artículos de la LIVA, entre otros el artículo 78. Dos.3º En particular introduce un párrafo, en el que se especifica que **no se considerarán subvenciones vinculadas al**

precio ni integrarán en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del artículo 78, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

“ a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”

Conforme a dicho artículo y de acuerdo a lo establecido en la exposición de motivos de la LCSP, parecería que es intención del legislador que el servicio de investigación, se incluya dentro de la definición del párrafo b), y por tanto, las subvenciones recibidas no estarían sujetas al IVA.

Por su parte, y conforme a lo establecido en el artículo 93. Cinco de la LIVA, también modificado por la LCSP, los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8º de esta Ley, podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones **en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto.**

Dicho criterio debe mantenerse en el tiempo, salvo que existan circunstancias razonables que determinen su cambio. Además, dicho artículo establece de manera expresa que *“no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7. 8º de esta Ley”*.

Por tanto, resulta necesario determinar si efectivamente la Universidad estaría actuando como un ente dual en el ejercicio de su función investigadora y si, por tanto, viene obligada a establecer un criterio razonable de deducibilidad según lo establecido en el nuevo artículo 93 de la LIVA.

Una vez resuelto este tema, y en caso de que la norma, considere que la Universidad desarrolla una actividad no empresarial, situada al margen de la sujeción al impuesto, habría que adentrarse, en la segunda cuestión controvertida que es el **régimen de deducciones aplicables**.

En este sentido, resulta necesario referirse a la resolución del TEAC número 5879/2014, de 25 de septiembre de 2018, puesto que esta resolución tiene el interés de reformar en parte el criterio sentado en otras anteriores evacuadas por el TEAC (así, las siguientes: RG 5477/2008, de 25 de mayo de 2010, RG 3972/2010, de 15 de noviembre de 2012, y RG 4552/2004, de 16 de mayo de 2007). La doctrina fijada en esta resolución se ha reiterado en una ulterior de 25 de octubre de 2018 (RG 00/02203/2015)

En la misma, el Tribunal considera que la Universidad actúa como ente dual con respecto a la actividad de investigación, reconociendo que existe un derecho a deducir el 100% del IVA

soportado en la investigación aplicada, mientras que en la investigación básica, es necesario adoptar un criterio razonable de deducibilidad, teniendo en cuenta que existe una parte de la investigación que, aunque no sea aplicada tiene acreditado su fin económico, y otra parte que es investigación básica no sujeta al impuesto en la medida en que no puede acreditarse dicha aplicabilidad en el mercado de sus resultados, y que por tanto podría entenderse que no genera derecho a la deducción de las cuotas de IVA.

CUARTO.- PROCEDIMIENTO INSPECTOR EN CURSO

En este contexto, la Universidad se encuentra incurso en un procedimiento de comprobación e inspección llevado a cabo por la Dependencia de Inspección de la Administración Estatal. En dicho procedimiento, se **suscribió un primer Acta en Disconformidad para el ejercicio 2016, de la que resultaba una regularización de 203.865,97 euros**, al considerar la Administración, que la operativa de deducibilidad del IVA en el sector de la investigación, no era conforme a Derecho. Esto es, la Inspección consideraba que **un 52% del IVA soportado en el sector de investigación no era deducible, y ello, a falta de un criterio razonable planteado por el contribuyente.**

No obstante, tras las resoluciones del TEAC citadas anteriormente, el Servicio de Inspección ha retrotraído actuaciones, al objeto de que la Universidad pudiera plantear un criterio razonable en línea con la argumentación vertida por el Tribunal.

Pues bien, ante lo anterior, y tras varias comparecencias y conversaciones con el Servicio de Inspección, se ha aportado una propuesta de criterio razonable de deducibilidad basado en el tipo de proyecto realizado. En este sentido, se ha realizado un análisis, agrupando lo proyectos por ramas de conocimiento, y determinando cuales serían aquellas actividades **que pudieran tener una aplicabilidad en el mercado más o menos inmediata.**

Conforme a lo anterior, el citado criterio razonable propuesto correspondería con lo siguiente:

- 1) Gastos asociados a la investigación aplicada: Contratos de investigación regulados en el artículo 83 Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. La deducibilidad del IVA de los gastos asociados a los referidos contratos no presenta ninguna duda de que su deducibilidad debe ser al 100%, en la medida en que va ligada a determinados contratos y a la existencia de una facturación con IVA.
- 2) Gastos asociados a la investigación básica: Los proyectos es en este ámbito podrían definirse como el procedimiento científico cuya finalidad consiste en la promoción de conocimiento científico orientado a la búsqueda de soluciones a los problemas tanto de la sociedad, como del mundo empresarial, evidenciada tanto por su contribución a la solución del problema, como por la publicación de sus resultados en foros de alto impacto científico y tecnológico.

La investigación básica es esencial para hacer avanzar el conocimiento y abre nuevas vías a la investigación aplicada, y, por tanto, es una labor esencial para la universidad, pero en algún caso no supone un retorno inmediato de ingresos. Sin embargo, esta

investigación permite abordar trabajos en las fronteras del conocimiento, que en muchas ocasiones consiguen abrir camino a una posterior investigación aplicada, y, por tanto, generar un beneficio empresarial.

Asimismo, este tipo de investigación, en los casos en los que no culmine con un beneficio empresarial, permite remarcar el prestigio de la institución, lo que permite atraer talento entre sus investigadores, estudiantes, y a veces, recursos para investigación aplicada.

Siguiendo el criterio del TEAC, en este tipo de investigación habría que subdividirla en dos grupos:

- (i) Un primer grupo lo integraría aquella investigación que ha dado o podría dar lugar a patentes o conocimientos, que podrían ser cedidos a terceros a cambio de una contraprestación. En este grupo, se incluirían proyectos que, aun no obteniéndose de los mismos un resultado o producto inmediato que pueda destinarse a ser cedido a terceros, tienen como finalidad última intervenir en el mercado en un futuro más o menos incierto, es decir, subyace un ánimo eminentemente empresarial, aunque exista cierta incertidumbre sobre el momento en que dichos resultados puedan ser introducidos en el mercado mediante su correspondiente contraprestación.

En todo este tipo de investigación, se busca obtener resultados que puedan seguir siendo desarrollados, cuestión distinta, es que en algunos proyectos se fracasa en el intento, sin que ello quiera decir que no hubiera habido una orientación a mercado.

Este tipo de proyectos quedarían encuadradas dentro del ámbito de aplicación del IVA y, por tanto, las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos debería originar el derecho a la deducción del 100%.

- (ii) El segundo grupo englobaría los proyectos, que podrían tener como finalidad trasladar el conocimiento de la investigación a la sociedad, pero que en cualquier caso estarían mejorando la reputación de la propia universidad.

En este caso, la determinación del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios utilizados en la realización de actividades de investigación, que pudieran no estar relacionada de forma mediata o inmediata con proyectos que se pudieran considerar sujetos al impuesto, pasaría por su consideración como gastos generales de la universidad, puesto que dichas actividades coadyuvarían a la mejora en el renombre proyección científica o académica, visibilidad o publicidad de la Universidad.

Debe tenerse en cuenta, que este tipo de proyectos mejora el renombre y la proyección científica y académica de una universidad conforme a los números rankings, que se vienen haciendo en múltiples publicaciones. En este sentido,

cuanto mayor es la producción científica de una universidad, mayor es su prestigio, su visibilidad y su atracción sobre investigadores y estudiantes

Para realizar la división anterior, se ha considerado razonable acudir a las distintas ramas de conocimiento establecidas en la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, y en particular, a la clasificación realizada en el artículo 12 del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre:

- a) Artes y Humanidades.
- b) Ciencias.
- c) Ciencias de la Salud.
- d) Ingeniería y Arquitectura.
- e) Ciencias Sociales y Jurídicas.

Atendiendo a lo anterior, la división propuesta correspondería a la siguiente:

- Centros de investigación, grupos de investigación y proyectos asociados a los mismos, procedentes de áreas de investigación estrechamente ligadas a la explotación comercial: **Área de Ciencias, Ciencias de la Salud, e Ingeniería y Arquitectura.**
- Actividades que pudieran tener una aplicación en el mercado más remota y, por tanto, podría considerarse que no se ha acreditado su finalidad empresarial: **Arte y Humanidades, Ciencias Sociales y Jurídicas.**¹

Finalmente, conforme a lo establecido en el artículo 93.5 de la LIVA, resulta necesario establecer un criterio razonable de deducción, para los gastos comunes que se encuentren afectos a diferentes tipos de proyectos. A estos efectos, habría que tener en cuenta las siguientes partidas:

1. **Gastos asociados a la adquisición de BIENES DE INVERSION que supongan infraestructura científico técnica avanzada y que estén afectos a la investigación de forma exclusiva:** deducibilidad del 100%
2. **Gastos derivados de la suscripción a base de datos y adquisición de material bibliográfico científico relacionados directamente con proyecto de**

¹ Es importante destacar, que esta subdivisión no atiende a una realidad económica. Es decir, resulta claro que ciertos proyectos englobados en el primer grupo finalmente no tengan éxito comercial, al igual que habrá muchos proyectos del segundo grupo que sí tenga una finalidad empresarial acreditada.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que la Ley del IVA establece en su artículo 93.5 de la LIVA la obligación de establecer un criterio razonable de deducibilidad. En este sentido, durante las actuaciones de comprobación, y en búsqueda de un criterio favorable para la universidad, se ha considerado que este planteamiento por ramas de conocimiento era una forma razonable de calcular la deducibilidad, cuya aplicación práctica para la Universidad en principio sería asumible.

investigaciones: se deduciría en función del porcentaje de deducibilidad que resulta de aplicar el criterio expuesto con respecto a la Investigación básica.

3. **Gastos de investigación que no han sido encuadrados dentro de ningún área de conocimiento, como puede ser Servicios Centrales o Institutos de Investigación:** El IVA soportado en los mismos debe determinarse según el criterio razonable que hemos indicado anteriormente, esto es, según el porcentaje que resulte deducible según el criterio aplicable para la Investigación Básica

Pues bien, una vez expuesto lo anterior, el Servicio de Inspección nos ha indicado en la última comparecencia que acordaría la aplicación de este criterio de deducibilidad y que, por tanto, la regularización se minoraría en 170.000 euros aproximadamente, resultando un importe final a regularizar aproximado a 35.000 euros, esto es, consideraría que el porcentaje de IVA soportado no deducible, correspondiente a la investigación sería un 9%.

Es importante destacar, que el importe a regularizar correspondería a cuotas de IVA soportado no deducible que asociarían a la actividad investigadora global de la Universidad. Esto es, la aplicación del cálculo por ramas de conocimiento, es una forma cualitativa de determinar un porcentaje de deducibilidad global, sin que ello suponga que unos proyectos específicos puedan deducir el IVA, mientras que otros proyectos de distinta rama de conocimiento no tengan ese derecho.

Por último, interesa indicar que al Inspector le gustaría cerrar el procedimiento inspector a la mayor brevedad posible, por lo que, habría que determinar si, una vez aceptado el criterio razonable de deducibilidad propuesto, se firmaría un Acta en Conformidad o Disconformidad.