



## **ACG148/4: Aprobación de los criterios y el acuerdo del procedimiento de inspección de Hacienda en relación con la deducibilidad del IVA en la investigación.**

---

- Aprobado en la sesión ordinaria del Consejo de Gobierno de 23 de octubre de 2019



**A LA DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN  
DE LA DELEGACION ESPECIAL DE ANDALUCIA-SEVILLA  
DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**Denominación:** Universidad de Granada  
**N.I.F.:** Q-18.180.02F  
**Asunto:** Propuesta criterio razonable deducibilidad  
**Concepto tributario:** Impuesto sobre el Valor Añadido  
**Ejercicio:** 2016  
**Referencia:** 0020V8A2

Dña. María del Mar Holgado Molina, mayor de edad, con D.N.I. 24.243.650-V, en nombre y representación de **UNIVERSIDAD DE GRANADA** con N.I.F. **Q-18.180.02F** y señalando como domicilio a efectos de notificaciones en Granada, Avenida Hospicio, S/N, C.P.: 18010, ante esta Dependencia comparece y como mejor proceda en Derecho,

**EXPONE**

**PRIMERO.** – Que, con fecha 27 de septiembre de 2019, mi representada ha recibido de esta Dependencia Regional de Inspección una Comunicación dentro del marco de las actuaciones de comprobación e inspección, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, IVA) ejercicio 2016.

En este sentido, se acompaña como **documento anexo número 1**, copia de la citada notificación para su correcta identificación.

En dicha Comunicación se pone de manifiesto el cambio de criterio introducido por el TEAC en las resoluciones de fecha 25 de octubre de 2018 y 25 de septiembre de 2018, en lo relativo al régimen de deducción de IVA de la investigación universitaria, lo cual ha llevado a esta Dependencia a solicitar a esta parte documentación adicional en relación a los proyectos de investigación básica.

Conforme al Inspector actuario, la cuestión debatida en relación a la deducibilidad de IVA de la investigación básica puede tener encaje en el artículo 155 de la *Ley 58/2003, General Tributaria* relativo a las Actas con Acuerdo por lo que se pone en nuestro conocimiento la posibilidad de formular una propuesta con el fin de alcanzar dicho acuerdo.

Asimismo, con la citada Comunicación, se abre el trámite de audiencia, y se concede un plazo de DIEZ DIAS HÁBILES para que esta parte pueda alegar lo que convenga a su derecho y aportar las pruebas que considere necesarias.





Gerencia

En este sentido, distintas universidades de Andalucía que se encuentran en una situación similar, han venido manteniendo diferentes reuniones con la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, a los efectos de consensuar un criterio razonable de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en su actividad de investigación, todo ello, en aplicación de lo establecido en las resoluciones del TEAC.

**SEGUNDO.-** En cualquier caso, interesa a esta parte manifestar que el criterio comentado entre la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT y las distintas Universidades que han formado parte de las reuniones mantenidas, es un criterio provisional, y no deberá entenderse como una propuesta definitiva, por esta parte, en tanto el mismo, no sea aprobado por el Consejo de Gobierno de la Universidad.

Sin perjuicio de lo anterior, y conforme a lo acordado en las reuniones mantenidas, a continuación se exponen las líneas generales del criterio que ambas partes habrían consensuado como un criterio razonable de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en su actividad de investigación.

**TERCERO. –** Que, conforme a lo establecido en el artículo 93. Cinco de la LIVA, modificado por la *Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público*, 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, es 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 LIVA.

Una vez resuelto este tema, y en caso de que esta Dependencia de Inspección, 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**.





## Gerencia

En este sentido, resulta necesario referirse a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (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 reconoce 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.

Sin embargo, el TEAC en las dos resoluciones citadas va algo más allá en relación a este criterio de deducibilidad en la medida en que, basándose en la jurisprudencia del TJUE, reconoce que, incluso el IVA soportado afecto a la actividad de investigación básica no sujeta al Impuesto, tendría derecho a un porcentaje de deducción en cuanto pueda acreditarse que constituyen gastos generales de su actividad.

Para ello el TEAC cita en su resolución la sentencia del TJUE de 10 de noviembre de 2016 Bastová, asunto C432/15, en la que se analiza esta cuestión por referencia a una actividad empresarial en el desarrollo de la cual se efectuaban operaciones, como la participación en carreras de caballos, que el mismo TJUE excluye de su calificación como prestaciones de servicios a título oneroso.

La conclusión a la que llega el TJUE y a la que se adhiere el TEAC es que, incluso en el supuesto de gastos asociados a actividades no sujetas al impuesto (en el caso analizado son las carreras de caballos) y que no tienen relación con otro tipo de actividades que, si estarían sujetas al Impuesto, **se reconoce el derecho a la deducción siempre y cuando se acredite que dichos gastos son gastos generales de la actividad**. Esta acreditación se admite, parafraseando al Tribunal, únicamente **en la medida en que contribuyan a la mejora del renombre, publicidad y visibilidad** de la Universidad.

Si extendiéramos las conclusiones de esta reciente doctrina al asunto que nos ocupa, es decir, a la labor investigadora de la Universidad, vemos como la resolución del TEAC en aplicación de la citada jurisprudencia del TJUE determinaría los siguientes criterios de deducción:

- Deducibilidad al 100% de las cuotas de IVA soportadas en investigación aplicada.





### Gerencia

- Deducibilidad al 100% de la parte de la investigación básica que consiga acreditarse la existencia de una finalidad económica y de una posible consecuencia de rendimientos y beneficios empresariales en un futuro más o menos inmediato.
- Deducibilidad conforme a la prorrata general del IVA soportado en la realización de la investigación básica que no tenga finalidad económica alguna y que por tanto queda fuera del ámbito de sujeción del Impuesto, siempre y cuando pueda decirse de esos gastos que redundan en el renombre y la visibilidad de la Universidad.
- Deducibilidad conforme a un criterio razonable (establecido según los criterios del artículo 93 LIVA) a los gastos que se encuentren afectos a ambos tipos de investigación.

A estos efectos, esta parte entiende que la postura correcta a la hora de interpretar la citada jurisprudencia del TJUE y de la normativa del IVA, recogida tanto en la directiva europea como en la LIVA, es el reconocimiento del derecho a deducir el 100% del IVA soportado por la Universidad dentro del sector de Investigación, tanto básica como aplicada, puesto que toda la investigación que realiza mi representada tiene, como finalidad última, el obtener unos resultados económicos del mercado, de forma más o menos inmediata y certera.

Ello es así puesto que, si bien no toda la investigación obtiene finalmente los citados resultados deseados en el mercado, sí que es cierto que la finalidad y el objetivo nunca es otro que obtener ingresos y contribuir a situar a la Universidad en una mejor posición dentro de la comunidad investigadora. Por ello, esta parte entiende que no puede considerarse que está realizando una función pública a favor de la sociedad cuando realiza sus proyectos de investigación puesto que la finalidad es evidentemente empresarial y económica.

No obstante, partiendo de la premisa planteada por el inspector, y con miras a llegar a la firma de un Acta con Acuerdo, esta parte viene a proponer un criterio razonable de deducibilidad basado en el tipo de proyecto realizado, determinando de manera concreta cuales deben quedar fuera del ámbito del IVA por considerarse ejercicio de una función pública.

En este sentido, esta parte ha realizado un análisis, agrupando los proyectos por rama de conocimiento, y determinando cuales serían aquellas actividades que pudieran tener una aplicabilidad en el mercado menos inmediata. Estos serían los proyectos incluidos en determinadas categorías de conocimiento como el de arte y humanidades, que aportan resultados más generales para la sociedad y con una proyección económica difícil de concretar en el momento de su realización.





## Gerencia

En este sentido, y en aras de reforzar lo anteriormente indicado, interesa poner de manifiesto que el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades adoptó a finales de 2018 un nuevo marco de evaluación de las actividades de transferencia del conocimiento e innovación. Esta iniciativa incluye una convocatoria de evaluación de méritos que reforzará las políticas de incentivos en las universidades en base al impacto que sus proyectos tengan en varios ámbitos relacionados con el emprendimiento, la transferencia de conocimiento propio a otras organizaciones o la generación de valor económico.

Asimismo, los resultados de la evaluación podrían proporcionar a las universidades y centros de investigación indicadores sólidos y objetivos para incorporar a sus procesos de mejora de la calidad y medir su propio impacto tanto a nivel empresarial como social.

Estos sexenios ya se están solicitando por los investigadores de esta Universidad desde principios de 2019. En consecuencia, en la medida en que el Ministerio vaya concediendo los sexenios referidos, entendemos que la Universidad contaría con una acreditación sobre el impacto empresarial de sus proyectos de investigación.

Conforme a lo anterior nuestro criterio razonable sería el que se describe a continuación:

1. **Gastos asociados a la INVESTIGACION APLICADA:** Contratos de investigación con empresas (contratos de investigación regulados en el artículo 83 Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades). Tal y como se determina expresamente en las dos resoluciones del TEAC que hemos mencionado en el cuerpo de la consulta, la deducibilidad del IVA de los gastos asociados a los proyectos de investigación aplicada no presenta ninguna duda que debe ser al 100%, en la medida en que va ligada a determinados contratos y a la existencia de una facturación con IVA.

Adicionalmente, en este grupo cuyos proyectos no deberían presentar ninguna duda sobre su finalidad mercantil, deberían encuadrarse todos aquellos proyectos de investigación cuyos investigadores principales han generado contratos de los amparados en el artículo 83 de la LOU, en cualquiera de los cuatro ejercicios anteriores, puesto que, en cierta medida, el conocimiento de dichos investigadores es transferido de unos proyectos a otros. Todo ello, en aplicación nuevo marco de evaluación de las actividades de transferencia del conocimiento e innovación puesto en marcha por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades.

2. **Gastos asociados a la INVESTIGACION BASICA:** los proyectos 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





## Gerencia

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.

Por tanto, según 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 o actividades, quedarían encuadradas dentro del ámbito de aplicación del IVA y, por tanto, las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para el uso en la realización de estos proyectos, debiera dar el derecho a la deducción del 100% (este criterio, ha sido mantenido por la DGT en su consulta V2146-11, de 20 de septiembre de 2011).

- (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.





Gerencia

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 la división entre estos dos grupos de proyectos, sería razonable acudir a las distintas ramas de conocimiento establecidas en el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, y en particular en la clasificación que se realiza en su artículo 12:

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

Pues bien, bajo esta división de ramas de conocimiento y teniendo en cuenta la definición de los dos grupos de proyectos realizada anteriormente, podría considerarse razonable la siguiente división:

a) **Grupos de investigación, y proyectos asociados a los mismos, procedentes de áreas de investigación estrechamente ligadas a una explotación comercial**: son aquellos que pertenecen al *área de Ciencias, Ciencias de la Salud, e Ingeniería y Arquitectura*.

Todos estos proyectos por su concepto y por su objetivo muestran claramente su finalidad comercial, en la medida en que buscan resultados que son patentables y que, por tanto, en un futuro más o menos lejano, redundaran en beneficios económicos para la Universidad, todo ello, sin perjuicio de que en algunos proyectos se podría fracasar en el intento, sin que ello quiera decir que no hubiera habido una orientación a mercado.

b) **Actividades que pudieran tener una aplicabilidad en el mercado más remota y por tanto podría considerarse que no se ha acreditado**







## Gerencia

**su finalidad empresarial de una forma mediata o inmediata.** Estos serían los proyectos incluidos en determinadas categorias de conocimiento como el de arte y humanidades, Ciencias Sociales y Jurídicas que aportan resultados más generales para la sociedad y con una proyección económica difícil de concretar en el momento de su realización.

Todo ello, sin perjuicio de que pudieran existir proyectos muy específicos, para los cuales la Universidad esté en disposición de acreditar la consecución de un resultado o producto inmediato que pueda destinarse a ser cedido a terceros.

A este respecto, al Anexo II del Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales contiene la relación de materias básicas que se incluirían en cada una de las ramas de conocimiento.

Según la rama de conocimiento en la que quede englobado el proyecto se tratará de:

- Ciencias: proyectos relacionados con los estudios de Biología, Física, Geología, Matemáticas y Química.
- Ciencias de la Salud: proyectos relacionados con los estudios de Anatomía Animal, Anatomía Humana, Bioquímica, Estadística, Fisiología, Psicología.
- Ingeniería y Arquitectura: proyectos relacionados con los estudios de Empresa, Expresión Gráfica, Informática.
- Arte y Humanidades: proyectos relacionados con los estudios de Antropología, Arte, Ética, Expresión Artística, Filosofía, Geografía, Historia, Idioma Moderno, Lengua, Lengua Clásica, Lingüística, Literatura y Sociología.
- Ciencias Sociales y Jurídicas: proyectos relacionados con los estudios de Antropología, Ciencia política, Comunicación, Derecho, Economía, Educación.

A este respecto, se junta como **documento anexo número 2**, cálculos del IVA deducible correspondiente a la investigación básica, según el criterio anteriormente propuesto.

Finalmente, conforme a lo establecido en el artículo 93.5 de la Ley del IVA, se hace 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:





## Gerencia

1. **Gastos asociados a la adquisición de BIENES DE INVERSIÓN** que supongan infraestructura científico técnica avanzada y que estén afectas a la investigación de forma exclusiva: Entiende esta parte que el IVA soportado en la adquisición de bienes de inversión que se afecten a la investigación de forma exclusiva y que además puedan considerarse que forman parte de una infraestructura científico técnica avanzada, deben tener reconocido su derecho a la deducción del 100% del IVA soportado en los mismos. Este fundamento trae su causa, en que toda investigación tiene como objetivo la consecución de un resultado que finalmente derive, directa o indirectamente, en una transferencia del conocimiento a la sociedad, que vendrá marcado con un carácter finalista empresarial.

Por tanto, independientemente, de que algunos proyectos pudieran tener una aplicabilidad en el mercado más remota, el hecho de que los bienes de inversión de adquieran con un carácter de perdurabilidad en la universidad, significa que, en último término, dichos bienes siempre van a venir acompañados de una finalidad empresarial, por lo que los mismo acabarán, en todo caso, interviniendo en el mercado.

2. **Gastos relacionados con la suscripción a bases de datos y adquisición de material bibliográfico científico relacionados directamente con proyectos de investigación**

Se trata de otro grupo de gastos que constituyen una inversión esencial para poder desarrollar las investigaciones que posteriormente tienen sus efectos en el mercado comercial.

Se trata de revistas técnicas de ámbito científico y técnico que son utilizados por los investigadores en el desarrollo de su función. Por este motivo, esta parte considera que al IVA soportado en este tipo de gastos deben tener reconocidos su derecho a la deducción del 100% del Impuesto, todo ello, en la medida en que la Universidad ha acreditado que cuando adquiere material bibliográfico afecto exclusivamente a la actividad de educación, del IVA soportado en dicha compra, la Universidad se deduce un 0%.

3. **Gastos de investigación que no han sido encuadrados dentro de ningún área de conocimiento, como pueden ser Servicios Centrales o Institutos de Investigación**

En el supuesto de Servicios Centrales o Institutos de Investigación, esta parte ha realizado un estudio para acreditar a qué rama de conocimiento pertenece cada uno de dichos servicios, proponiendo una deducibilidad según las ramas de conocimiento a las que pertenecen.

No obstante, dentro de los gastos afectos a la actividad de investigación, tal y como consta en el detalle aportado junto con el presente escrito, podrían





**Gerencia**

constar una serie de gastos que, no encontrándose asociados a ningún contrato, no se han podido asignar a un área de conocimiento específica. Se tratarían, por ende, de centros de gastos comunes a todas las áreas de conocimiento dentro de la actividad investigadora de la Universidad y, que por tanto, esta parte entiende que debería considerarse que el IVA soportado de los mismos debe determinarse según el criterio razonable indicado anteriormente, esto es, según el porcentaje que resulte deducible atendiendo al criterio aplicable para la Investigación Básica.

Conforme a los criterios expuestos en cada epígrafe, a modo de resumen, nuestra propuesta de deducibilidad de las cuotas soportadas a efectos del IVA en el ejercicio 2016 para el Sector de la Investigación es la siguiente:

Actividad investigadora	2016		
	IVA Soportado	%	IVA Deducible
Bienes de inversión	757.689,29	100%	757.689,29
OTRI	137.973,72	100%	137.973,72
INSTITUTOS DE INVESTIGACIÓN	47.269,88	87,66%	41.434,46
CENTROS DE INVESTIGACIÓN	349.760,16	99,73%	348.826,98
Bases de datos y revistas científicas	12.175,00	100%	12.175,00
GESTIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	1.663,08	100%	1.663,08
CATEDRAS	1.106,92	9%	99,62
Arte y Humanidades	58.941,94	0%	0
Ciencias	325.575,61	100%	325.575,61
Ciencias de la Salud	201.769,19	100%	201.769,19
Ciencias Sociales y Jurídicas	58.186,84	0%	0
Ingeniería y Arquitectura	74.335,14	100%	74.335,14
	<b>2.026.446,77</b>		<b>1.901.542,09</b>
Deducible prorata general	72.636,67		72.636,67
	<b>2.099.083,44</b>		<b>1.974.178,76</b>

Por todo ello,

**SOLICITA,**

Que, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, junto con los documentos que como anexos lo acompañan, se dignen admitirlo y analizarlo con objeto de preparar un ACTA CON ACUERDO derivada de la comprobación de IVA del ejercicio 2016.

En Granada, a la fecha que se certifica.

María del Mar Holgado Molina

