

**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**

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo¹

RESUMEN: Los principales agentes a la hora de efectuar I+D+i en España son la Universidades, los Organismos Públicos de Investigación y entidades no lucrativas. Desde hace años hay planteado un problema con la deducibilidad del IVA soportado en el ejercicio de estas actividades cuando parte de la financiación para su realización ha provenido de subvenciones o ayudas públicas. La Administración tributaria intenta distinguir entre investigación básica y aplicada en el ámbito del IVA. Esta separación busca limitar o eliminar la deducción del IVA soportado vinculado con la investigación básica. Esta distinción ha sido rechazada por la jurisprudencia, lo que ha dado lugar a una reacción de la AEAT intentando defender la no sujeción a IVA de los proyectos de investigación básica, para denegar de este modo la deducción del IVA vinculado a los mismos. A mi juicio, esta limitación es injustificada y las últimas reformas introducidas en la LIVA precisamente amparan una interpretación radicalmente distinta. El hecho de financiar por vía de ayudas o subvenciones la labor investigadora no limita el derecho a la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la misma.

ABSTRACT: The main agents when carrying out R + D + i in Spain are the Universities, the Public Research Bodies and non-profit organizations. For years there has been a problem with the deductibility of the VAT paid in the exercise of these activities when part of the financing for its realization has come from subsidies or public aid. The Tax Administration tries to distinguish between basic and applied research in the field of VAT. This distinction seeks to limit or eliminate the deduction of the input tax linked to basic research. This distinction has been rejected by the jurisprudence, which has led to a reaction of the AEAT trying to defend the non-subjection to VAT of basic research projects, to deny in this way the deduction of VAT

¹ Trabajo realizado en el marco de los Proyectos de Investigación DER2015-65922-P y FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

linked to them. In my opinion, this limitation is unjustified and the last reforms introduced in the LIVA precisely cover a radically different interpretation. The fact of financing the research work through grants or subsidies does not limit the right to the deduction of the VAT paid in the development of the same.

PALABRAS CLAVE: Entidades no lucrativas, I+D+i, IVA, subvenciones.

KEY WORDS: Non-profit entities, Research, development and innovation, VAT, subsidies

1. Introducción.

Las Universidades siempre han tenido entre sus funciones el desarrollo de actividades de I+D, como así se recoge en el artículo 1 de la *Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades* (en adelante LOU)².

Igualmente, el artículo 47 de la *Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación*, recoge una enumeración de los organismos públicos de investigación de la Administración general del Estado³.

² “Artículo 1. Funciones de la Universidad.

1. La Universidad realiza el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio.

2. 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 “Artículo 47. Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado.

1. Son Organismos Públicos de Investigación los creados para la ejecución directa de actividades de investigación científica y técnica, de actividades de prestación de servicios tecnológicos, y de aquellas otras actividades de carácter complementario, necesarias para el adecuado progreso científico y tecnológico de la sociedad, que les sean atribuidas por esta ley o por sus normas de creación y funcionamiento. Además, el Instituto de Salud Carlos III realizará actividades de financiación de la investigación científica y técnica.

2. Tienen la condición de Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado la Agencia Estatal Consejo Superior de Investigaciones Científica (CSIC), el Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial (INTA), el Instituto de Salud Carlos III (ISCIII), el Instituto Geológico y Minero de España (IGME), el Instituto Español de Oceanografía (IEO), el Centro de Investigaciones Energéticas Medioambientales y Tecnológicas (CIEMAT), el Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria (INIA), y el Instituto de Astrofísica de Canarias (IAC), sin perjuicio de su propia naturaleza consorcial”.

Junto a estos, desde los años noventa del siglo pasado, también se ha recurrido de forma intensiva a la utilización de entidades no lucrativas, especialmente fundaciones, para la gestión de actividades de I+D+i por distintas Administraciones públicas, buscando una colaboración público-privada en el desarrollo de las mismas.

En este sentido, muchas Comunidades Autónomas han fomentado la creación de Centros Tecnológicos que, generalmente, están gestionados por fundaciones y donde existe una participación público-privada en el Patronato que los gestiona. Además, se pretende que su actividad, inicialmente promovida desde el sector público a través de la cesión de equipamientos e instalaciones, esté volcada hacia las empresas y que los recursos con los que se financien no sean mayoritariamente públicos⁴. Las Administraciones impulsan su constitución, pero su viabilidad y sostenimiento proviene del sector privado.

Por otra parte, muchas Universidades han decidido desarrollar sus actividades de investigación aplicada, en el marco del artículo 83 de la LOU, a través de fundaciones a las que han encomendado la gestión de esta función, calificándolas, por lo general, de medios propios de las Universidades⁵.

Todas estas entidades prestan servicios de investigación en el mercado, por lo que cumplen las condiciones para ser calificadas de empresario conforme al artículo 5 de la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (en adelante LIVA). Ahora bien, estas actividades de I+D+i a veces se financian a través de subvenciones y no tienen unos destinatarios concretos y específicos, lo que genera dudas sobre cómo afecta esta situación a su tributación en el IVA, siendo este el objeto del presente trabajo.

2. La problemática deducción del IVA vinculado a las actividades de I+D+i.

Como acabo de indicar estas entidades suelen realizar actividades sujetas a tributación en el IVA, prestan servicios de investigación solicitados por empresas o particulares. A veces efectúan acciones de I+D que no son a demanda de un tercero y que, o bien se financian con recursos propios o con transferencias corrientes o subvenciones públicas. Esta circunstancia genera que la Administración tributaria venga considerando que no todo el IVA soportado en las actividades de investigación sea deducible, por no estar vinculado a una prestación de servicios concreta. Vamos a ver cómo ha habido una

⁴ Vid. *Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros.*

⁵ La regulación de este tipo de encargos está regulada en el artículo 32 de la *Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.*

primera interpretación que ha intentado ligar estas labores de investigación a actividades exentas para, posteriormente, considerar que este tipo de investigación es una actividad no sujeta, lo que impide la deducción del IVA soportado en su ejercicio.

2.1. Distinción entre investigación básica y aplicada.

A la hora de analizar las actividades de investigación la Administración tributaria suele diferenciar entre investigación básica y aplicada, a la que liga distintos sistemas de deducción del IVA soportado vinculado a la misma.

La investigación básica se correspondería con aquellas actividades que están en la frontera del conocimiento y donde los resultados obtenidos, habitualmente, no son directamente trasladables al sector productivo. Es la investigación que, mayoritariamente, se realiza en Departamentos universitarios o en Organismos Públicos de Investigación. Los Centros Tecnológicos a veces desarrollan investigaciones básicas, pero siempre como un paso previo a un posible proyecto con aplicación práctica. La investigación básica es esencial para hacer avanzar el conocimiento y abre nuevas vías a la investigación aplicada, es una labor habitual para la Universidad, pero no supone un retorno inmediato de ingresos. La investigación básica puede servir como punto de arranque de una posterior investigación aplicada, pero en otras ocasiones no se concretan en ningún resultado tangible o válido⁶. La investigación básica, por lo

⁶ La STSJ Murcia de 25 de enero de 2013 (JT 2013/251) ha intentado definir la investigación básica, manifestando lo artificioso de esta distinción entre básica y aplicada, al afirmar que:

“La investigación básica, pura o fundamental puede definirse como la profundización, mediante el método científico, en lo desconocido para conseguir conocer las leyes que gobiernan los procesos. El conocimiento generado por la investigación básica permite desarrollar un sistema que permita producir algo. Esto es, dar una aplicación práctica. Así, las reacciones nucleares o la incandescencia (por el paso de corriente eléctrica) pertenecen al campo de la investigación básica, mientras que las centrales nucleares, la bomba atómica o la bombilla se sitúan en el terreno de la investigación aplicada.

Ramón y Cajal ya percibió lo artificioso de la separación y criticó el culto exclusivo a la ciencia llamada práctica: cultivemos la ciencia por sí misma, sin considerar por el momento las aplicaciones. Estas llegan siempre, a veces tardan años, a veces, siglos. Poco importa que una verdad científica sea aprovechada por nuestros hijos o por nuestros nietos. Medrada andaría la causa del progreso si Galvani, si Volta, si Faraday, si Hertz, descubridores de los hechos fundamentales de la ciencia de la electricidad, hubieran menospreciado sus hallazgos por carecer entonces de aplicación industrial. La Ciencia registra muchos hechos cuya utilidad es actualmente desconocida, pero, al cabo de unos lustros, o acaso de siglos, ve la luz una nueva verdad que tiene con aquéllos misteriosas afinidades, y la criatura industrial resultante se llama fotografía, fonógrafo, análisis espectral, telegrafía sin hilos, vuelo mecánico, etc.

Por tanto, la identificación de la investigación básica con la enseñanza es artificiosa e irreal puesto que es la que cimienta la investigación aplicada. Como igualmente lo es vincularla totalmente con la investigación aplicada, ya que es también apoyo para la docencia.

Lo expuesto conduce a la conclusión de que las categorías investigación básica e investigación aplicada, como tales, son poco útiles para concretar si las operaciones encuadrables dentro de una u otra generan operaciones en las que sea susceptible deducir el IVA soportado”.

general, mejora el prestigio de una institución, ya que demuestra que está en la vanguardia del I+D+i, lo que le permite atraer talento entre sus investigadores, estudiantes y, a veces, recursos para investigación aplicada. Por consiguiente, el ejercicio de esta actividad es algo consustancial a la propia naturaleza y razón de ser de algunas instituciones, como la Universidad.

La investigación aplicada, sin embargo, sería la que se relaciona con la obtención de resultados patentables o directamente vinculados con la actividad productiva de las empresas. Este tipo de investigación es la que se desarrolla por departamentos de I+D de las empresas y ocupa el grueso de la actividad investigadora de los Centros Tecnológicos. La investigación aplicada en el ámbito universitario suele estar ligada a la firma de contratos de investigación a solicitud de empresas y particulares, al amparo de lo previsto en el artículo 83 LOU⁷.

Ahora bien, estas notas definitorias de las distintas categorías de investigación no tienen un respaldo normativo, ya que ni la LOU, ni el *Real Decreto 475/2007, de 13 de abril, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE)*, distinguen entre ambos tipos de investigación. Sólo existe un **grupo 72 de la CNAE**, ubicado en la letra M como **servicio empresarial de investigación y desarrollo**, que se subdivide en 721.- Investigación y desarrollo experimental en ciencias naturales y técnicas y 722.- Investigación y desarrollo experimental en ciencias sociales y

⁷ El artículo 83 LOU establece la colaboración con otras entidades o personas físicas en los siguientes términos:

“1. Los grupos de investigación reconocidos por la Universidad, los Departamentos y los Institutos Universitarios de Investigación, y su profesorado a través de los mismos o de los órganos, centros, fundaciones o estructuras organizativas similares de la Universidad dedicados a la canalización de las iniciativas investigadoras del profesorado y a la transferencia de los resultados de la investigación, podrán celebrar contratos con personas, Universidades o entidades públicas y privadas para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación.

2. Los Estatutos, en el marco de las normas básicas que dicte el Gobierno, establecerán los procedimientos de autorización de los trabajos y de celebración de los contratos previstos en el apartado anterior, así como los criterios para fijar el destino de los bienes y recursos que con ellos se obtengan.

3. Siempre que una empresa de base tecnológica sea creada o desarrollada a partir de patentes o de resultados generados por proyectos de investigación financiados total o parcialmente con fondos públicos y realizados en universidades, el profesorado funcionario de los cuerpos docentes universitarios y el contratado con vinculación permanente a la universidad que fundamente su participación en los mencionados proyectos podrán solicitar la autorización para incorporarse a dicha empresa, mediante una excedencia temporal.

El Gobierno, previo informe de la Conferencia General de Política Universitaria, regulará las condiciones y el procedimiento para la concesión de dicha excedencia que, en todo caso, sólo podrá concederse por un límite máximo de cinco años. Durante este período, los excedentes tendrán derecho a la reserva del puesto de trabajo y a su cómputo a efectos de antigüedad. Si con anterioridad a la finalización del período por el que se hubiera concedido la excedencia el profesor no solicitara el reingreso al servicio activo, será declarado de oficio en situación de excedencia voluntaria por interés particular”.

humanidades. Por tanto, la distinción efectuada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) carece de soporte normativo y resulta artificial e impropia, no pudiendo servir para limitar el derecho a la deducción del IVA soportado en la actividad de investigación básica, como se ha reconocido por numerosa jurisprudencia desde la STSJ Cantabria de 7 de junio de 2006 (Sentencia núm. 324/2006), como voy a tener ocasión de exponer en el próximo epígrafe.

2.2. La investigación básica y su vinculación con actividades no investigadoras.

Pese a lo que he indicado, la diferenciación de las actividades investigadoras en básicas y aplicadas ha dado lugar a una importante polémica entre la AEAT y los centros de investigación, sobre todo universitarios, ya que se ha venido denegando la deducción del IVA soportado en las actividades de investigación básica, al estar financiadas mayoritariamente con subvenciones públicas o con las transferencias corrientes presupuestarias percibidas. La AEAT entiende que el objeto de esta investigación es el cumplimiento de la propia función pública de estas entidades o bien está vinculada a su actividad docente.

Dada la radical distinción existente entre enseñanza e investigación en la LIVA, que los configura como sectores diferenciados, uno exento y el otro sujeto, se plantea un problema cuando una actividad se entiende vinculada a ambos, ya que implicaría la aplicación de la regla de prorrata del artículo 102 LIVA. Sin embargo, no se optó por esta solución, como voy a exponer.

La AEAT ha intentado desagregar la investigación realizada en el seno de la Universidad entre investigación aplicada, sujeta a tributación en el IVA, e investigación básica que, a su vez, se subdivide en dos grupos. El primero lo integraría aquella investigación básica que ha generado patentes, que pueden ser cedidas a terceros a cambio de un precio, donde se permite la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la actividad. El segundo, sería la que sólo tiene por finalidad trasladar el conocimiento de la investigación a la sociedad y que, inicialmente, la AEAT ligó con la actividad educativa, considerando no deducible el IVA soportado en la misma, al ser una actividad exenta.

Sin embargo, la jurisprudencia no ha compartido el criterio de la AEAT, como puede verse en las **STS de 16 de febrero de 2016** (recurso de casación núm. 1615/2014), la **STS de 8 de marzo de 2016** (recurso de casación núm. 876/2014), la **STS de 4 de julio de 2016** (recurso de casación núm. 1795/2015) y la **STS de 22 de noviembre de 2016** (recurso de casación núm. 2896/2015); a la misma conclusión se había llegado en las **Sentencias de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 2009** (recurso núm.

276/2007), de 27 de marzo de 2012 (recurso núm. 440/2010) y de 27 de octubre de 2016 (sentencia núm. 391/2016); las **Sentencias del TSJ Cantabria de 5 y 7 de junio de 2006** (recurso núm. 355/2005 y Sentencia núm. 324/2006), las Sentencias del **TSJ Asturias de 19 de octubre de 2009** (Sentencia núm. 1506/2009) y de 21 de octubre de 2010 (Sentencia núm. 1155/2010); la Sentencia del **TSJ Extremadura de 25 de abril de 2012** (Sentencia núm. 390/2012); la Sentencia del **TSJ La Rioja de 26 de septiembre de 2013** (Sentencia núm. 208/2013) o las **Sentencias del TSJ Castilla y León Valladolid de 21 de marzo de 2014** (Sentencia núm. 603/2014) y de 22 de septiembre de 2014 (Sentencia núm. 1883/2014).

En los casos enjuiciados la AEAT había venido defendiendo que la investigación básica estaba ligada a la actividad educativa. Por tanto, al existir dos sectores diferenciados (educación e investigación aplicada), y estar la investigación básica a caballo de ambos, debía verse sometida a la aplicación de la regla de prorrata para la deducción del IVA soportado en la misma.

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

Este criterio jurisprudencial ya había sido admitido implícitamente en la Resolución del TEAC de 22 de junio de 2000 (JT 2000\1416) cuando se afirmó que:

*“En el supuesto analizado en la presente reclamación, el obligado tributario soporta cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes y servicios financiados con fondos públicos, que son utilizados para el desarrollo de programas genéricos de investigación que, según afirma la propia entidad, no son cedidos posteriormente a terceros. **La cuestión es determinar si esta actividad no sujeta** por no suponer una entrega de bienes o una prestación de servicios, ni una operación asimilada a las mismas al no incluirse en ninguno de los supuestos de autoconsumo regulados en las Leyes del Impuesto, es desarrollada o no en el ejercicio de su actividad empresarial. **Cuestión que ha de ser resuelta afirmativamente**, pues la relación existente entre esta actividad investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación, así como con la principal actividad empresarial realizada por este sujeto pasivo, la enseñanza, es clara e inequívoca. En consecuencia, ha de estimarse la alegación de la entidad reclamante y reconocer el derecho de la misma a deducir las cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad”.*

En definitiva, 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.

2.3. La investigación básica como operación no sujeta al impuesto.

La Administración tributaria no ha considerado acertado el criterio jurisprudencial y ha llevado a cabo una nueva interpretación para intentar limitar la deducción del IVA soportado en actividades de investigación básica, al entender que se está en presencia de una actividad no sujeta a IVA.

Esta es la fundamentación que se ha mantenido en la **Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018** (Recurso 5879/2014), en la que se 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 Resolución del TEAC impide la deducción del IVA soportado por las Universidades en sus proyectos de investigación básica, al indicar que son operaciones no sujetas al impuesto. Con ello se pretende evitar la doctrina jurisprudencial, que había sido favorable a las Universidades, y que impide ligar la investigación básica a la exención por servicios educativos. Ahora se va un paso más allá y se busca su no sujeción, lo que supone una limitación a la deducción del IVA soportado, como establece el artículo 93.Cinco LIVA⁸. Debo indicar que no estoy conforme con la interpretación que se está

⁸ La redacción de este precepto desde la reforma efectuada en el mismo por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector público, establece:

*“Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º 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, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.
A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.*

llevando a cabo porque toda la actividad investigadora debe considerarse sujeta, cuestión distinta es que parte de ella no se realice a demanda de terceros y sea utilizada para promocionar la capacidad investigadora de estos centros, publicando sus resultados y facilitándolos de forma gratuita a terceros. En todo caso, estaríamos ante un autoconsumo de servicios, que no estaría gravado al no realizarse para fines ajenos a la actividad empresarial (la investigación) conforme a lo indicado en el artículo 12.3 LIVA.

En el caso resuelto por el TEAC la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la 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. En ellos se llega a la conclusión de que 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 sin ningún derecho a deducción y el otro con deducción plena del cien por cien, 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. Mientras la Universidad considera que dichas cuotas son deducibles íntegramente, conforme a lo señalado por la jurisprudencia existente y que ya he citado en el epígrafe anterior, 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

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, 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.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3º de esta Ley.

Como veremos más adelante, la referencia al artículo 78.Dos.3º LIVA, que también ha sido modificado en esta reforma, puede dar lugar a una interpretación diferente a la que está llevando a cabo la Administración.

deducir íntegramente 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.

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en sus Resoluciones de 25 de mayo de 2010 (RG 5477/2008) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010), 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, calculado en función de la investigación aplicada y las actividades educativas, para determinar la deducibilidad de los gastos vinculados con la misma. Criterio que no es correcto según la reiterada jurisprudencia que he señalado, ya que no cabe limitar la deducción del IVA soportado en la investigación aplicada.

Pues bien, el criterio resulta modificado por las Resoluciones del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (Recurso 5879/2014) y de 25 de octubre de 2018 (Recurso 2203/2015), estableciendo un sistema más restrictivo, al no permitir la deducción, ni siquiera, 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 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 prorrata. Fuera de estos casos la deducción es inexistente.

La Inspección entiende que aquella investigación básica que se realiza en el ejercicio de una función pública, como es trasladar el conocimiento a la sociedad, no quedaría sujeta a IVA y no generaría derecho a la deducción de las cuotas soportadas⁹.

⁹ Este criterio ya había sido mantenido por el **TSJ Murcia en su Sentencia de 25 de enero de 2013** (JT 2013/251), cuando afirmó que:

El TEAC, abordando la jurisprudencia del TJUE, llega a la conclusión de que si se cumplen dos requisitos, que voy 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 en una entidad de Derecho público, lo mismo que los Organismos Públicos de investigación y muchas fundaciones universitarias que son medios propios de su Universidad. Por el contrario, la mayoría de Centros Tecnológicos y las Universidades privadas estarían excluidos de la aplicación de la no sujeción, al no cumplir el criterio de ser entidades de Derecho público. Esto

*“De acuerdo con los artículos 4 y 5 LIVA, la actividad de investigación llevada a cabo por la Universidad únicamente quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si como consecuencia de la misma se llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, quedando, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del citado tributo todas aquellas operaciones que se realicen sin que medie contraprestación alguna por las mismas. **Es decir, cuando la Universidad desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica.***

Estas actividades investigadoras que se desarrollan en cumplimiento de su función pública, quedan pues fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este tipo de actividades, el organismo público que las realiza únicamente constituye un centro de gasto, un mero instrumento de gestión de un servicio público, sin que exista ninguna finalidad económica última, onerosidad ni contraprestación alguna, estando, por tanto, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y sin que originen el derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de tales actividades.

Las actividades investigadoras cuyos resultados se destinen a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva, estarán sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, originando el derecho a la deducción del Impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a la realización de tales actividades.

*Cabe la posibilidad de que un organismo público desarrolle actividades económicas que queden sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal es el caso de los proyectos de investigación que se realizan a cambio de una contraprestación fijada en condiciones de mercado al amparo del artículo 83 LOU. Estos proyectos suelen ser de investigación aplicada, aunque nada impide que se trate de investigación básica, siempre y cuando exista una contraprestación por el ejercicio de tal actividad. **Por otro lado, nos encontraríamos también con aquellos proyectos de investigación básica 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.** Este tipo de actividades, a diferencia de aquellas no sujetas a que se hacía referencia en el apartado anterior, quedarían encuadradas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujetas y no exentas de este Impuesto”.*

El fallo jurisprudencial me parece un desatino porque está vinculando la deducibilidad a una prueba fáctica de muy difícil cumplimiento, demostrar que en una investigación subyace un ánimo eminentemente empresarial. Además, introduce otro elemento de incertidumbre al indicar que sí estarían sujetas las actividades investigadoras financiadas mediante concurrencia competitiva. ¿Quiere dar a entender que la subvención percibida es el pago del servicio y, en consecuencia, el 21 por 100 de dicho ingreso sería IVA? Este es un eterno debate en materia de subvenciones que perjudicaría aún más a las entidades que hacen I+D+i financiado con aportaciones públicas.

genera, a mi parecer, una discriminación carente de justificación, ya que todos ellos efectúan la misma actividad económica bajo el mismo CNAE.

Ahora bien, dentro del primer grupo de entidades, en el que destacan las universidades, habría que determinar conforme a la normativa que las regula, y de acuerdo con el criterio del TEAC, si al hacer I+D+i están desarrollando una función pública.

El artículo 1.1 LOU les atribuye a las Universidades el servicio público de la educación superior, mediante la investigación, la docencia y el estudio.

En términos más precisos, en el artículo 39 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 las funciones de las universidades, 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. Ahora bien, en mi opinión, que la investigación sea una función de las universidades no implica que sea una función pública. No hay que olvidar que existen universidades privadas, que han de desarrollar las mismas actividades y funciones que las públicas, pero esto no las convierte en entidades públicas, ni sus actividades en funciones públicas. Por tanto, a mi juicio, existe una equiparación entre funciones universitarias y funciones públicas que no es del todo correcta. Las universidades tienen un reconocimiento constitucional en el artículo 27.10 en el que se les reconoce su autonomía, a lo que debe unirse el artículo 44.2 cuando indica que: *"Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general"*. Por tanto, tienen una función educativa y otra investigadora, debiendo esta última realizarse para favorecer el interés general, que no es el interés público, ni una función pública¹⁰. El desarrollo del I+D+i

¹⁰ Como indica MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., *"Es evidente que el cometido universitario no es un servicio público en sentido estricto de actividad reservada al Poder Público, que puede gestionarse también indirectamente por sujetos privados o entidades sociales, pues ello sería incompatible con el artículo 27 de la Constitución, particularmente en sus apartados 1 y 6, sino que en este texto, como en*

no es una función pública, ni es algo exclusivo del sector público, por lo que entiendo que no es aplicable el artículo 7.8º LIVA.

Sin embargo, el TEAC considera que las actividades de investigación se realizan en cumplimiento de una función pública, por lo que entiende que no deberían estar sujetas a tributación en el IVA. Ahora bien, este razonamiento se contradice con el hecho de que la investigación aplicada sí deba estar sujeta a tributación en el IVA. Toda la investigación universitaria debe tener el mismo tratamiento fiscal, ya que la LOU no la distingue por categorías.

A juicio del 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 pronunciamientos del TJUE, llega a la conclusión que una prestación de servicios sólo 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. Para el TEAC 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 tal y que se ubican al margen de lo que cabe entender como actuación empresarial o profesional a los efectos del impuesto.

En contra de lo expuesto, considero que la actividad de investigación no se lleva a cabo en el ejercicio de una función pública, a diferencia de lo que ocurre con la actividad educativa que sí tiene reglado quién puede expedir las distintas titulaciones. La actividad investigadora no es una función reservada a la Universidad, de hecho concurre con otras entidades, tanto públicas como privadas, por lo que el tratamiento en el IVA

tantos otros de nuestro ordenamiento jurídico, se emplea esa expresión como equivalente a la noción de servicio esencial o de interés general, que estará intensamente regulado y supervisado por el Poder Público para garantizar de manera efectiva la satisfacción del derecho fundamental a la educación en libertad de quienes reúnan las debidas condiciones de capacidad, además de por razón de su relevancia para otras finalidades de interés público". Vid. "Régimen de las universidades privadas", Comentario a la Ley Orgánica de Universidades, Civitas, Madrid, 2009, págs. 1260-1261.

debería ser neutral y el mismo para todas. Además, el hecho de que la investigación pueda dar lugar a resultados patentables tampoco puede significar que la subvención se convierta en el pago del servicio, en ningún caso.

Pese a lo que estoy señalando, el TEAC concluye que cuando las universidades desarrollen su labor de investigación no con el objetivo de explotar los resultados que puedan conseguir empresarialmente, de manera mediata o inmediata, 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) y de 15 de noviembre de 2012 (RG 3972/2010), 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.

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.

Curiosamente la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 2018 se ampara en la contestación a consulta de la **DGT de 28 de octubre de 2010** (V2359-10), pese a que esta consulta contradecía la anterior doctrina del TEAC, al indicar que: *“(...) la actividad de investigación que, en su caso, lleve a cabo el consultante, únicamente quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido si, como consecuencia de la misma, se realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, quedando, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del citado tributo todas aquellas operaciones que se realicen sin que medie contraprestación alguna por las mismas. Es decir, cuando el consultante desarrolle proyectos de investigación sin el objetivo de explotar empresarialmente los resultados que pueda conseguir de los mismos, sino con la finalidad de ofrecer tales resultados, si los hubiere, al conjunto de la sociedad, sin*

ánimo de obtener contraprestación alguna por los mismos, tal actividad quedaría no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de que esta actividad pueda tener la calificación de actividad económica". En el mismo sentido pueden verse las posteriores contestaciones de la DGT de 13 de junio de 2011 (V1517-11), de 20 de septiembre de 2011 (V2146-11) y de 25 de octubre de 2013 (V3171-13).

Recientemente la **DGT** ha vuelto a pronunciarse sobre esta cuestión en la contestación a **consulta de 19 de febrero de 2019** (V0369-19) afirmando que:

“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”.

Uno de los principales problemas del IVA, a mi juicio, es la amplitud con la que se define el concepto de empresario o profesional en el artículo 5 LIVA, ya que toda actividad económica se asimila en su apartado dos a una actividad empresarial y, por tanto, implica su sujeción al impuesto. No cabe duda que la actividad investigadora es una actividad económica, hay una ordenación de medios personales y materiales con la finalidad de obtener un resultado comercializable. ¿Cómo se va a determinar “*el ánimo de explotar empresarialmente*” que solicita la DGT? No creo que la solución sea la que habitualmente lleva a cabo la AEAT de ligar investigación con resultados patentables, la investigación cubre muchos campos del conocimiento y toda ella puede tener o pretende tener alguna aplicación práctica¹¹.

La esencia del problema no está en la sujeción o no sujeción de las actividades de I+D+i, que a mi juicio están claramente sujetas, sino en la naturaleza que debe darse a los fondos percibidos para su financiación, esto es, si son subvenciones sujetas al impuesto o si están al margen del mismo, pero sin limitar el derecho a la deducción del IVA soportado por los centros de investigación que las reciben. Debo indicar que

¹¹ La Orden CNU/320/2019, de 13 de marzo, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de ayudas públicas en el marco del Programa Estatal de Generación de Conocimiento y Fortalecimiento Científico y Tecnológico del Sistema de I+D+i y en el marco del Programa Estatal de I+D+i orientada a los Retos de la Sociedad del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2017-2020, destinadas a organismos de investigación y de difusión de conocimientos, fija los criterios de las futuras subvenciones para llevar a cabo investigaciones “básicas” con métodos rupturistas que puedan dar solución a los Retos que tienen la Sociedad española, en cualquier campo del saber, incluidos los sociales. Por tanto, esa reducción simplista y su asimilación con la investigación patentable carece de justificación alguna.

claramente estamos ante subvenciones de explotación que no deben limitar el derecho a la deducción del IVA, como tendré ocasión de explicar¹².

En el fondo, 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 se llega a la siguiente conclusión en la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (Recurso 5879/2014):

“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, la Administración pretende 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 LGT. 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

¹² Las diferentes categorías de subvenciones y su vinculación al precio de las actividades desarrolladas está perfectamente expuesta por SÁNCHEZ HUETE, M. A., “El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre, 2018, págs. 51 a 74.

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, aunque sólo en un porcentaje conforme a la prorrata que esté establecida. En definitiva, la Administración quiere llevar la situación al 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. Esta práctica, aunque se pretenda amparar en la figura de los entes duales, no hace más que resucitar la regla sobre la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata que fue declarada incompatible con el ordenamiento comunitario por la STJCE de 6 de octubre de 2005 (Asunto C 204/03, Comisión/España), por lo que entiendo que no puede ser aplicada¹³.

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, lo que permite ampliar el radio de actuación e incluir a aquellos centros de investigación que realizan ambos tipos de actividades investigadoras (básica y aplicada). 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. Igual que es muy difícil defender la no sujeción de esta actividad investigadora, como ya he indicado.

¹³ Vid., en el mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, R., “Los entes de “naturaleza dual” en el IVA: El caso de las televisiones y radios públicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, septiembre, 2014.

Además, el hecho de que la investigación básica pueda financiarse con fondos públicos o privados debería ser totalmente irrelevante y así lo reconoce el TEAC en la Resolución de 25 de septiembre de 2018 (Recurso 5879/2014) 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, aún 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 debamos 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 por investigación y el propio Ministerio de Educación, Cultura y Deporte evalúa al profesorado a través de la obtención de sexenios de investigación¹⁴. 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 o de cualquier centro de investigación. No se puede hacer una reducción tan simple como considerar que una actividad sólo es empresarial si implica una obtención de ingresos directa e inmediata. 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 fútbol en estadios, como puede verse en la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 (JT 2007/150).

A esta misma conclusión, en relación con una Universidad, ya había llegado la Resolución del TEAC de 22 de junio de 2000 (JT 2000\1416) cuando afirmó:

“En el supuesto analizado en la presente reclamación, el obligado tributario soporta cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes y servicios financiados con fondos públicos, que son utilizados para el desarrollo de programas genéricos de investigación que, según afirma la propia entidad, no son cedidos posteriormente a terceros. La cuestión es determinar si esta actividad no sujeta por no suponer una entrega de bienes o una prestación de servicios, ni

¹⁴ Vid. Real Decreto 1086/1989, de 28 de agosto, sobre retribuciones del profesorado universitario.

una operación asimilada a las mismas al no incluirse en ninguno de los supuestos de autoconsumo regulados en las Leyes del Impuesto, es desarrollada o no en el ejercicio de su actividad empresarial. Cuestión que ha de ser resuelta afirmativamente, pues la relación existente entre esta actividad investigadora general y los proyectos específicos de investigación cedidos a terceros mediante contraprestación, así como con la principal actividad empresarial realizada por este sujeto pasivo, la enseñanza, es clara e inequívoca. En consecuencia, ha de estimarse la alegación de la entidad reclamante y reconocer el derecho de la misma a deducir las cuotas soportadas por el desarrollo de esta actividad”.

La Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (Recurso 5879/2014) considera igualmente 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”.

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 fracasase 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? Muchas investigaciones en ciencias jurídico-sociales no tienen una aplicación inmediata, pero permite mejorar la normativa que regula las relaciones sociales o, en alguna ocasión, permite la creación de nuevos modelos de relaciones jurídicas que sí terminan siendo aplicadas en el tejido productivo. La interpretación que se está efectuando por la AEAT y que ha sido respaldada por el TEAC condena a un sobre coste en todas las actividades investigadoras que no está previsto en la normativa del IVA.

3. La financiación de las actividades de I+D+i.

El hecho de que una actividad se financie mayoritariamente por vía de transferencias corrientes o subvenciones no implica que se deba limitar su deducibilidad en el IVA. La AEAT ha iniciado actuaciones similares en otros sectores públicos, por ejemplo, las televisiones autonómicas o las líneas de transporte urbano, generalmente gestionados a través de sociedades, ya sean públicas o concesionarios privados. Estos sectores son actividades económicas, generalmente deficitarias, y ven equilibrados sus presupuestos con transferencias corrientes del presupuesto autonómico o local. En estos casos también se intentó limitar por la AEAT las importantes autoliquidaciones a devolver que tenían estas entidades, sólo que en estos casos, en vez de limitar la deducibilidad del IVA soportado, se entendió que las transferencias corrientes debían formar parte de la base imponible de los servicios y que las Administraciones concedentes de las ayudas estaban subvencionando a los usuarios finales. Para llegar a este razonamiento la AEAT se amparó en los fallos del TSJUE en los casos de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL*; de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, *Saudaçor*; y de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.*

Sin embargo, esta interpretación de la AEAT no era del todo correcta, lo que motivó que se diera una nueva redacción al artículo 78.Uno.3º LIVA por la disposición final décima de la *Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público*, 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 (BOE de 9 de noviembre), con la finalidad de al disponer que forman parte de la base imponible:

“3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, 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”.*

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al impuesto, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre competencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o de fomento de la cultura. Ahora bien, en la exposición de motivos también se indica que:

“Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del impuesto soportado por estos operadores.

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”.

La investigación básica sólo es realizada por Universidades, Organismos Públicos de investigación y Centros Tecnológicos, es muy difícil encontrar departamentos de empresas que desarrollen actividades en estos campos. Por tanto, estamos mayoritariamente ante entidades que o gestionan un servicio público (la AEAT y las Resoluciones del TEAC de 2018 que estamos comentando han considerado que la formación e investigación universitaria son una función pública, como ya he expuesto anteriormente, aunque yo no comparto este criterio) o bien persiguen fines de fomento de la cultura investigadora (Centros Tecnológicos y Organismos Públicos de investigación), que no tienen unos destinatarios identificables de su actividad, ya que la investigación básica muchas veces se publica en abierto¹⁵, y no hay ningún beneficiario que satisfaga contraprestación alguna, lo que obliga a que la labor de I+D sea financiada por aportaciones de las Administraciones Públicas, independientemente del carácter que tengan las mismas.

A mi juicio, si previamente la AEAT y el TEAC han defendido la naturaleza de servicio público de la actividad de investigación, **este tipo de ingresos no deben formar parte de la base imponible del impuesto, ni deben limitar la deducción del IVA soportado**, tal y como establece el artículo 93.Cinco LIVA¹⁶. Los centros de investigación perciben subvenciones de explotación que están al margen del IVA, no pudiendo limitar por ello su derecho a la deducción del IVA soportado. La investigación es una actividad sujeta, no cabe la distinción artificial entre básica y aplicada que no está contemplada normativamente, por lo que las subvenciones que la financian no formarán parte de la base imponible, ni deben limitar la deducción de las cuotas soportadas¹⁷.

En apoyo de mi tesis puedo citar la contestación a consultas vinculantes de la **DGT de 27 de febrero de 2018** (V0561-18), o de **18 de mayo de 2018** (V1311-18), siendo más clara la última al indicar que:

“Por último, en relación con la deducción del Impuesto soportado por la concesionaria del servicio de transporte urbano colectivo, derivados de la adquisición de bienes y servicios que se destinen a dicha actividad, hay que señalar que, dado que la percepción de subvenciones no sujetas de la Administración Pública no determina la realización de operaciones que queden al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la

¹⁵ Vid. artículo 37 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

¹⁶ Vid. nota 8 último párrafo.

¹⁷ A una conclusión similar, sólo que en relación con las televisiones públicas, llega FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestión prejudicial sobre la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero, 2019, págs. 9 a 13.

medida en que dicha entidad realice exclusivamente operaciones sujetas y no exentas del citado Impuesto, será deducible por dicha entidad la totalidad del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a la prestación del servicio público de transporte municipal, con sujeción a los criterios y requisitos generales de deducción establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992”.

Este criterio se reitera en las posteriores contestaciones a consulta de la **DGT de 23 de mayo de 2018** (V1347-18), de **6, 12 y 19 de septiembre de 2018** (V2401-18) (V2446-18) (V2553-18) y de **23 de noviembre de 2018** (V3029-18), todas ellas vinculadas con contratos de concesión de transporte urbano de viajeros.

También quiero destacar la contestación a consulta de la **DGT de 5 de octubre de 2018** (V2699-18) ya que abre la puerta a que la subvención percibida por un organismo autónomo dependiente de un Ayuntamiento, encargado de gestionar el servicio público de actividades deportivas, pueda tener no sujeta la cuantía recibida. Si gestionar polideportivos es un servicio público, gestionar la enseñanza superior y la investigación vinculada a la misma también debería serlo conforme al criterio de la Administración tributaria.

Igualmente, en la contestación a consulta de la **DGT de 14 de noviembre de 2018** (V2924-18) a una federación de productores audiovisuales que perciben ayudas para promocionar el desarrollo económico y empresarial del sector cultural, fomentando el incremento del consumo cultural y la difusión comercial de la cultura, se le indica que:

“De la información aportada se deduce que las o subvenciones concedidas a los productores audiovisuales del sector cinematográfico y audiovisual tienen por finalidad contribuir y financiar la producción, promoción, distribución, difusión, explotación y amortización de diversos proyectos cinematográficos y audiovisuales. Asimismo, cabe señalar que la cuantía de dichas ayudas se determina principalmente en función del coste del proyecto, el cual deberá presupuestarse con anterioridad a la concesión de la subvención.

En estas circunstancias, las ayudas públicas objeto de consulta parece que no constituyen la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicio efectuada por los productores a favor de los destinatarios de sus producciones audiovisuales, ni tampoco, de una operación efectuada a favor de la Administración Pública que concede la subvención.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba, las subvenciones objeto de consulta no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna

sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que tienen por objeto la financiación del ejercicio de la actividad de los productores audiovisuales vinculada a la fase de desarrollo de los proyectos audiovisuales, sin depender las mismas de la explotación de la obra y cuantificándose en función del coste de dichos proyectos”.

Igualmente, en la contestación a consulta de la **DGT de 23 de noviembre de 2018** (V3019-18) una unión temporal de interés económico que tiene por objeto la producción de una feria de carácter internacional sobre las obras audiovisuales, solicitó varias ayudas públicas destinadas a sufragar los costes de producción de la feria, las cuales se calculan previo análisis de los costes de celebración de la misma, con independencia del número de entradas vendidas, se le contesta que:

“se deduce que las subvenciones concedidas a la entidad consultante tienen por finalidad contribuir y financiar la producción de la feria de carácter internacional contribuyendo a su organización así como al desarrollo de distintos proyectos, actividades y servicios de distrito y de ciudad en relación con la misma. Asimismo, cabe señalar que la cuantía de dichas ayudas se determina principalmente en función del coste de la celebración de la feria, con independencia del número de entradas vendidas.

En estas circunstancias, las ayudas públicas objeto de consulta parece que no constituyen la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicio efectuada por la entidad consultante a favor de los asistentes a la feria, ni tampoco, de una operación efectuada a favor de las Administraciones Públicas que conceden la subvención.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba, las subvenciones objeto de consulta no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que tienen por objeto la financiación de la producción de una feria de carácter internacional vinculada a las obras audiovisuales, sin depender las mismas del número de entradas vendidas y cuantificándose en función del coste de dicha feria”.

El criterio de la DGT está siendo muy favorable a los administrados cuando quedan encuadrados en el apartado a) del artículo 78.Uno.3º LIVA.

Sin embargo, en la contestación a consulta de la **DGT de 29 de mayo de 2018** (V1411-18) se le indica a una fundación que se dedica a la promoción de la innovación tecnológica que debe tributar por las subvenciones que percibe, ya que están vinculadas a proyectos concretos. Parece que el criterio se fija en el control individualizado de la

subvención percibida, si la entidad hubiera recibido una subvención nominativa presupuestaria, para gastos de estructura, probablemente el resultado de la contestación podría haber sido otro. Esta interpretación, desde luego, penaliza la actividad subvencionada en concurrencia competitiva, que es a la que tienen que acudir la mayoría de Centro Tecnológicos, por ejemplo, si quieren cumplir los ratios para ser centro de excelencia conforme a lo indicado en el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre. En esta contestación se vuelve a considerar que la subvención es la contraprestación del proyecto, lo que va en contra de todo lo que se ha mantenido por el TEAC sobre la no sujeción de este tipo de operaciones o lo que dice el propio artículo 78.Uno.3º LIVA, al entender que este tipo de subvenciones no forman parte de la base imponible. De nuevo estamos ante una contradicción y una falta de interpretación unívoca por el problema que plantea la deducción del IVA soportado, con la vulneración que ello supone de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica¹⁸.

La contestación a consulta de la DGT de 19 de febrero de 2019 (V0369-19), relativa a una fundación íntegramente participada por una Universidad pública, para investigar en ciencias humanas y técnicas, indica que:

“Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado procedente excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio, las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general, como ocurre en el caso de las actividades de investigación, desarrollo e innovación (...), cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción.

De esta forma, el legislador ha excluido de la sujeción al Impuesto parte de la actividad de investigación, desarrollo e innovación realizada por la consultante cuando sea financiada con cargo a fondos públicos en las condiciones señaladas por lo que estas aportaciones no constituyen la contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto realizadas por la consultante”.

La DGT, al amparo de la exposición de motivos, quieren asimilar la actividad de I+D+i con el apartado b) del artículo 78.Uno.3º LIVA, en todo caso. Sin embargo, no puede ser así si previamente el TEAC ha defendido que la actividad que efectúan las

¹⁸ Vid. GARCÍA LUENGO, J., *El principio de protección de la confianza en el derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 2002.

universidades es la gestión de una función pública¹⁹, por lo que deberían integrarse en el apartado a) del artículo 78.Uno.3º LIVA, pudiendo deducir el IVA soportado conforme a lo indicado en el artículo 93.Cinco LIVA.

En mi opinión, lo manifestado en la exposición de motivos incide por completo en el funcionamiento de otros operadores que realizan I+D básica en España, ya que realizan una actividad de interés general, protegida por el artículo 44.2 de la Constitución, por lo que existen argumentos para defender la no sujeción de las ayudas percibidas al IVA. Sin embargo, estas actividades van a ser residuales en el conjunto de su actividad de I+D+i, que está fundamentalmente orientada al mercado, por lo que entiendo que sólo se podría limitar la deducción del IVA soportado directamente vinculado a la subvención recibida, pero no convertirlos en entes duales, ni mucho menos incluirlos en una regla de prorrata encubierta, como he explicado. Parece razonable que el IVA vinculado con los proyectos subvencionados no sea deducible, pasando a ser un gasto subvencionable²⁰. Ahora bien, considero que la percepción de estas subvenciones no debería influir sobre sus gastos de estructura, que deberían ser íntegramente deducibles. Para que la subvención influya debe tener una relevancia significativa, de modo que pueda distorsionar la competencia, no cualquier subvención debe suponer una limitación al derecho a deducir. No obstante, estoy seguro de que será una fuente de litigio y problema en el futuro, ya que la Administración va a pretender determinar un porcentaje aplicable a los gastos comunes, al estar también vinculados a las operaciones no sujetas. Por consiguiente, lo más razonable será intentar ligar toda investigación básica a un desarrollo orientado a mercado, para proteger la deducibilidad de los gastos incurridos, puesto que existiendo ese ánimo de explotar empresarialmente los resultados obtenidos sí se podrá practicar la deducción, como se reconoce en la contestación a consulta de la DGT de 29 de marzo de 2019 (V0720-19).

4. Conclusiones.

¹⁹ La creación de universidades está regulada y exige una serie de condiciones que deben ser tenidas en cuenta, por lo que puede entenderse que gestionan un servicio público educativo y cultura, como puede verse en el *Real Decreto 420/2015, de 29 de mayo, de creación, reconocimiento, autorización y acreditación de universidades y centros universitarios*.

²⁰ El artículo 31.8 de la *Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones*, indica que: “*Los tributos son gasto subvencionable cuando el beneficiario de la subvención los abona efectivamente. En ningún caso se consideran gastos subvencionables los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación o compensación*”. Muchas entidades gestoras de subvenciones exigen que el sujeto receptor de la ayuda no sea empresario o profesional a los efectos del IVA, entendiéndose que en caso contrario sí se puede recuperar o compensar el IVA y, por consiguiente, lo consideran un gasto no elegible. Sin embargo, este criterio no es correcto, ya que estamos viendo que determinadas operaciones pueden estar no sujetas al IVA, por lo que el IVA abonado no va a ser objeto de recuperación y debería ser subvencionable. Al no hacerlo así, en la práctica, se está generando un grave perjuicio a muchas entidades que ven como el IVA se convierte en un coste al que tienen que hacer frente con recursos propios, lo que puede llegar a desincentivar la solicitud de las ayudas.

Existen numerosas entidades que realizan I+D+i en España percibiendo para ello ayudas públicas. El hecho de que esta actividad no se traduzca en una intervención inmediata en el mercado no supone, a mi juicio, que no se esté realizando una actividad empresarial desde la perspectiva de la existencia de un sujeto pasivo en el IVA tal y como se configura en el artículo 5 LIVA. A su vez, la actividad desarrollada también supone la existencia de un derecho a la deducción del IVA soportado, con independencia de que la financiación de esta actividad de interés general pueda venir mayoritariamente de ayudas del sector público. Como queda probado a lo largo del trabajo, la última reforma introducida en la LIVA ampara esta interpretación.

El problema de fondo radica en la inclusión en el ámbito del IVA de la actividad económica de algunos sujetos que no está bien regulada en origen. ¿Deben las universidades prestar servicios de I+D+i en concurrencia con empresarios establecidos en el mercado? ¿Cómo se fijan las tarifas de esas contraprestaciones? ¿Hay una distorsión en el mercado? ¿La investigación básica que se financia y que tiene que ofrecer sus resultados en abierto a toda la comunidad investigadora es una función pública? ¿Esa función pública debe financiarse presupuestariamente y estar al margen del IVA? ¿La devolución del IVA soportado en la actividad de investigación básica es un modo encubierto de incrementar los fondos para I+D+i? ¿Se utiliza ese IVA devuelto para esta finalidad? Resolver esta cuestión va más allá de la estricta normativa del IVA, es necesario abordar la financiación del I+D+i en España, sobre todo, después de los recortes que ha sufrido durante la crisis. Se hace preciso definir qué parcelas debe ocupar la Universidad, los Organismos Públicos de investigación y los Centros Tecnológicos, como elementos tractores de las políticas de I+D+i, cómo se va a financiar esta actividad y qué retornos se espera de la misma. Mientras esto no ocurra difícilmente se va a solucionar el problema de la tributación de estas entidades en el IVA, ya que se entremezclan funciones públicas con intervenciones en el mercado, financiación presupuestaria, subvenciones competitivas e ingresos privados, todo ello en el marco de una única actividad investigadora, por mucho que se busque una división artificial entre investigación básica y aplicada. Toda investigación pretende avanzar en el conocimiento y conseguir resultados que mejoren la sociedad en la que vivimos, unos son más visibles o realizables en el corto plazo, otros en el medio o largo y, muchas veces, se fracasa en el intento, pero no por ello se ha dejado de buscar este objetivo. Por tanto, la vinculación de la deducción del IVA a la obtención de resultados concretos me parece un disparate y un sin sentido a poco que se conozca el funcionamiento de la I+D+i.

BIBLIOGRAFÍA

FALCÓN Y TELLA, R., “Cuestión prejudicial sobre la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero, 2019.

FALCÓN Y TELLA, R., “Los entes de “naturaleza dual” en el IVA: El caso de las televisiones y radios públicas”, *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, septiembre, 2014.

GARCÍA LUENGO, J., *El principio de protección de la confianza en el derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 2002.

MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, J. L., “Es evidente que el cometido universitario “Régimen de las universidades privadas”, *Comentario a la Ley Orgánica de Universidades*, Civitas, Madrid, 2009.

SÁNCHEZ HUETE, M. A., “El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos”, *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre, 2018.