

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ063850

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de septiembre de 2016

Vocalía 10.^a

R.G. 769/2015

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades sin ánimo de lucro (Leyes 30/1994 y 49/2002). *Requisitos de las entidades sin fines lucrativos. Fines de interés general.* En el caso que se analiza considera la Inspección incumplido por una parte el primer requisito señalado por la norma trascrita, debido a que no se ha llevado a cabo la consecución directa del fin social: «Perseguir fines de interés general como, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales». La entidad, por su parte, alega que la norma no exige para acogerse al régimen especial que haya de perseguir la entidad el interés general directamente, y aporta SAN, de 01 de octubre de 2015, recurso n.º 487/2012 (NFJ060014). Pues bien, a la luz de los argumentos expuestos en esta sentencia, el TEAC cambia su criterio, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta. Todo ello sin perjuicio, naturalmente, del análisis de las circunstancias concretas de cada caso, que en el que nos ocupa ponen de manifiesto que se trata efectivamente de una entidad sin ánimo de lucro, que ejecuta esos fines de interés general exigidos, aunque no sea directamente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68 y 150.

Código Civil, art. 1.6.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 102 y 184.

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), arts. 3, 17, 19 y 23.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 36.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 120.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por **Rx...**, con NIF ..., actuando en nombre y representación de **Fx**, con NIF ..., y domicilio, a efectos de notificaciones, en ..., contra los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Baleares, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2009 a 2011, procedentes de las actas de disconformidad nº ..., ... y ..., respectivamente, así como contra las sanciones derivadas de las mismas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

En fecha 12/04/2013 fueron iniciadas actuaciones inspectoras respecto de la reclamante por el concepto y períodos reseñados. Como resultado de la comprobación, fueron incoadas las actas de disconformidad nº ..., ... y ..., respectivamente. El motivo de la regularización consistió en que la inspección consideró incumplidos los requisitos 1º y 4º regulados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En fecha 16/12/2014 fueron dictados sendos acuerdos de liquidación confirmando las propuestas contenidas en las actas, resultando las siguientes deudas tributarias:

	2009	2010	2011
Cuota:	190.236,17	201.799,50	186.585,00
Intereses de demora:	41.773,78	34.222,99	24.388,72
Deuda tributaria:	232.009,95	236.022,49	210.973,72

Los acuerdos fueron notificados en fechas 09/01/2015, los correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, y 18/03/2015, el correspondiente a 2011.

Como consecuencia de las actuaciones realizadas, fueron iniciados sendos expedientes sancionadores que finalizaron con los acuerdos de imposición de sanción por la infracción consistente en dejar de ingresar parte de la deuda tributaria (191.1 LGT). En fechas 09/01/2015 fueron notificados los acuerdos sancionadores dictados correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 y en fecha 18/03/2015 el correspondiente a 2011, en los que resultaban unas sanciones a ingresar de 95.118,09, 100.899,75 y 93.292,50 euros, respectivamente.

Segundo:

Contra los acuerdos dictados fueron interpuestas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central sendas reclamaciones económico-administrativas en fechas 05/02/2015, las referentes a las liquidaciones y sanciones de los ejercicios 2009 y 2010, y 31/03/2015, la referente a la liquidación y sanción del ejercicio 2011, alegando, en síntesis, lo siguiente:

-Prescripción de la acción administrativa para liquidar el ejercicio 2009 por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras. Manifiesta la entidad su disconformidad con los efectos interruptivos dados por la inspección a la puesta de manifiesto del expediente previa a la firma de las actas. Por otra parte, alega el transcurso de seis meses sin actuaciones referentes al ejercicio 2009.

-El incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supone, respecto a los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde el incumplimiento.

-La entidad cumple los requisitos exigidos por la Ley 49/2002.

-Respecto a las sanciones, alega la reclamante ausencia de responsabilidad, falta de motivación, inexistencia de culpabilidad y tipicidad, así como vulneración de los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo que son presupuesto para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones, en las que las cuestiones planteadas consisten en: prescripción y cómputo de intereses de demora por incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 y, respecto a la sanción, existencia de culpa en la conducta de la entidad.

Segundo:

Alega la entidad prescripción de la acción administrativa para liquidar el ejercicio 2009. El propio acuerdo de liquidación reconoce que el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras ha sido excedido, pero entiende la inspección que se ha interrumpido la prescripción con la puesta de manifiesto del expediente previa a la firma de las actas, con lo que la reclamante no está de acuerdo. Manifiesta la entidad su disconformidad con los efectos interruptivos dados a la puesta de manifiesto, por lo que considera que en el momento de la notificación del acuerdo de liquidación se ha producido la prescripción del ejercicio 2009 y, respecto a los ejercicios 2010 y 2011, no se deben exigir intereses de demora desde el incumplimiento del plazo de duración hasta la finalización del procedimiento.

El artículo 150 de la LGT, referido al "Plazo de las actuaciones inspectoras" dispone por lo que aquí interesa:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.”

Por otro lado, el artículo 66 de la LGT dispone que:

“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

El artículo 67.1 de la misma ley dispone que:

“El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.”

Y el artículo 68.1.a) de la misma Ley dispone que:

“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria.”

Criterio que ha sido reiterado por este TEAC en numerosas resoluciones posteriores.

No obstante lo anterior, si bien nuestras resoluciones no seguían el criterio de la STS de 12-03-2015 (rec. 4047/2013) sobre la base de que la misma “Se trata del único pronunciamiento en el que el Tribunal Supremo interpreta el contenido del vigente artículo 150.2.a) en un caso para el que es directamente aplicable”, a la fecha en la que se dicta la presente resolución ya no puede decirse que exista un único pronunciamiento del Tribunal Supremo, y así lo hemos recogido en reciente Resolución de fecha 05/07/2016 (RG 35/2013) en la que decimos lo siguiente:

“<<Y así podemos citar la STS de 03-05-2016 (rec. nº. 240/2014)[1], en la que, tras inadmitir el recurso de casación respecto del ejercicio 2002 por razón de la cuantía en su Fundamento de Derecho Tercero, se dice en su Fundamento de Derecho Cuarto:

CUARTO

Asimismo procede aceptar la inadmisión de los motivos de casación.

Respecto al primero, hay que reconocer que la aplicación del art. 150.2 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) en el sentido expuesto por el Abogado del Estado, que afecta al ejercicio 2004, no fue objeto de debate en la instancia ni, por tanto, de examen y pronunciamiento por el Tribunal a quo, siendo reiterada la jurisprudencia de esta Sala que niega la posibilidad de que en sede de un recurso de casación se introduzcan cuestiones nuevas (por, todos, sentencia de 7 de junio de 2011, cas. 2243/2007 (RJ 2011, 5079)).

En cualquier caso, el motivo no puede prosperar, ante el criterio de la Sala de que sólo una actuación formal de la Inspección informando al obligado tributario de la reanudación del procedimiento, tras el transcurso del plazo máximo de duración, tiene entidad suficiente para entender interrumpida la prescripción. Así lo declaramos en las sentencias de 18 de diciembre de 2013 y de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014, 1892).

Y, en relación al segundo motivo, resulta asimismo patente que en el escrito de preparación de la casación el Abogado del Estado no anticipó, como se desprende de su lectura, que se basaría en la infracción de los principios de buena fe y de los actos propios, todo ello con independencia de la defectuosa técnica empleada en el escrito de interposición, al no identificar en qué letra del art. 88. 1 se fundamenta, sin que tampoco reseñe las sentencias en que pretende basarse.

No obstante lo anterior es claro que dicho pronunciamiento (subrayado) debe calificarse como de “obiter dicta” por cuanto que la “ratio decidendi” de la inadmisión es la expuesta en el párrafo que precede al subrayado (por este TEAC) teniendo dicho este Tribunal para casos como el que nos ocupa en resoluciones tales como la de 24-03-2014 (RG 4311/11):

SEXTO. Frente a lo que sostiene el sujeto pasivo, valga anticipar que el criterio o parecer jurídico inferido de esas sentencias del Tribunal Supremo, (...), no constituye jurisprudencia que pueda completar el ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.6 del código Civil, toda vez que tal argumentación no constituye la razón decisiva del fallo de aquellas sentencias, no constituye la ‘ratio decidendi’ de las mismas, sino un pronunciamiento ‘obiter dicta’, (...)

A los efectos de lo recogido por el artículo 1.6 del Código Civil, la jurisprudencia ha venido exigiendo en estos casos la concurrencia de, al menos, dos sentencias, emanadas de la misma Sala, así como una sustancial analogía entre los hechos de aquéllas y los deducidos del asunto que se debate. Ahora bien, también ha destacado la jurisprudencia que el criterio jurídico que pretende elevarse o alzarse como Jurisprudencia ha de pertenecer a la ‘ratio decidendi’ de aquellas sentencias; no basta con la concurrencia de dos sentencias de la misma Sala, en el mismo sentido, sino que, además, es preciso que el criterio que pretende calificarse de Jurisprudencia ha de provenir de las razones que han resultado decisivas en el sentido del fallo de aquellas sentencias; han de constituir la denominada ‘ratio decidendi’ de las sentencias invocadas y no argumentos que, a mayor abundamiento u ‘obiter dicta’, se hubieran podido incluir o reflejar en tales sentencias.

Como recoge la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de enero de 1988 (RJ 1988\427):

“Es harto sabido que para que la doctrina del Tribunal Supremo pueda estimarse jurisprudencia deben concurrir los siguientes requisitos: a) que sea doctrina reiterada al menos en dos sentencias; b) que se establezca al aplicar o interpretar la Ley, la Costumbre o los Principios Generales del Derecho; c) que tal doctrina haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión contenida en las sentencias; d) que exista identidad entre los casos concretos o, al menos, una extraordinaria similitud o analogía” (el subrayado es de este Tribunal).

Más recientemente, en sentencia de 16 de mayo de 2003, recurso nº 2802/1997 (reiterada en la sentencia de la misma Sala de lo Civil de 22 de enero de 2010, recurso nº 2638/2005), recuerda el Tribunal Supremo que:

“Para que la jurisprudencia cumpla su función complementaria es necesario que posea los siguientes requisitos, según doctrina constante del Tribunal Supremo:

– *Una cierta dosis de estabilidad de los criterios o doctrinas, manifestada en la reiteración de su utilización o aplicación.*

– *Es necesario que los criterios o doctrinas hayan sido utilizados como razón básica para adoptar la decisión («ratio decidendi»). No tiene, por consiguiente, valor de jurisprudencia las afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento («obiter dicta»)* (el subrayado es de este Tribunal).

Ahora bien, existe una sentencia aún más reciente. La STS de 23-05-2016 (rec. nº. 789/2014)[2] de la que, refiriéndose a un supuesto de procedimiento inspector iniciado el 02-03-2006 (y al que, por tanto, resultaba aplicable la Ley 58/2003), extraemos el siguiente contenido:

SEGUNDO Motivos de casación

El Abogado del Estado interpone el recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la ley jurisdiccional, invocando como infringido, el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

(...)

Esta representación del Estado tiene interés en defender que una vez excedido el plazo máximo de duración de las actuaciones, no es la liquidación el único acto posterior que puede tener efectos interruptivos, sino también que, de acuerdo con el art. 150.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), aplicable “ratione temporis”, las actuaciones posteriores al exceso del plazo, aunque no sean la liquidación final, también tienen el efecto de interrumpir.

(...)

TERCERO Decisión de la Sala

Es manifiesta la necesidad de desestimar el recurso de casación interpuesto.

Las diligencias invocadas por el Abogado del Estado no reúnen los requisitos que el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), exige para que el efecto interruptivo de la prescripción vuelva a ponerse en marcha.

El precepto invocado no consagra, como parece entender el Abogado del Estado, que cualquier continuación del procedimiento inicial reanuda la prescripción interrumpida. Para que ello tenga lugar es preciso que el obligado tributario sea informado acerca de los periodos y conceptos que van a ser objeto del nuevo procedimiento.

Es decir, la ley parte del hecho de que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos. Por eso, la reanudación de la prescripción exigía que se comunique al destinatario «los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a practicarse». Sin esa comunicación no se reinicia la prescripción.

Además es carga del Abogado del Estado acreditar que tales solemnidades han tenido lugar.

La lectura del escrito de interposición del recurso de casación demuestra que ni las diligencias invocadas cumplían los requisitos reseñados, ni el Abogado del Estado ha cumplido con la carga procesal a la que se supedita el éxito del recurso de casación.

En el mismo sentido, nuestras sentencias, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 6008/2013, de 18 de diciembre de 2013(rec. 4532/2011) (RJ 2014, 119) , y, STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 1079/2014, de 6 de marzo de 2014 (rec. 6287/2011) (RJ 2014, 1891) , entre otras.

Por acatamiento al criterio jurisprudencial expuesto, y aplicando lo anterior al presente caso, no teniendo lugar dicha “reanudación formal” tras la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector, habrá que estar, como hito interruptivo de la prescripción, a la notificación del acuerdo de liquidación en fecha 09/01/2015 fecha esta en la que habían transcurrido en exceso los cuatro años de prescripción a contar desde la fecha final del plazo de presentación de la autoliquidación (arts. 66 y 67 LGT) relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 (25-07-2010) por lo que no cabrá sino estimar las pretensiones actoras de declarar prescrito el derecho de liquidar dicho tributo y ejercicio.

Tercero:

Señala la reclamante otro motivo de prescripción del ejercicio 2009: el debido a que desde el 30/06/2014, fecha de la puesta de manifiesto, hasta la notificación del acuerdo de liquidación, 09/01/2015, han transcurrido seis meses sin actuaciones referentes al ejercicio 2009, porque entiende que las diligencias de fechas 25/09/2014 y 23/10/2014 se refieren exclusivamente al ejercicio 2011.

Aun cuando hemos reconocido, por el motivo expuesto en el fundamento jurídico anterior, la prescripción respecto al ejercicio 2009, debemos recordar respecto a la cuestión ahora alegada que este Tribunal ha dicho en numerosas ocasiones, en relación con esta cuestión, el que viene siendo criterio reiterado por este Tribunal (entre otras, 30 de abril de 2009, RG 4365/08, o 28 de octubre de 2005, RG 3032/03), el considerar que las actuaciones inspectoras se hallan sujetas al principio de uniformidad o procedimiento único, “en el sentido de afirmar que la comprobación inspectora que abarca los conceptos impositivos y períodos reseñados en la comunicación de inicio de la comprobación ha de considerarse como un todo, resultando eficaces las actuaciones que en la misma se desarrollen indistintamente en cualquiera de las áreas afectadas por la inspección. Es decir, la normativa reguladora fija unos plazos máximos, en este caso para culminar las actuaciones inspectoras desde que se inician, este plazo se refiere a las actuaciones inspectoras tomadas en su totalidad, como el conjunto de actos que realiza la Inspección desde la comunicación de inicio de las mismas hasta que se dicta el acto de liquidación y se notifica y que tienen por objeto regularizar la situación tributaria del contribuyente respecto de los tributos que estén siendo objeto de comprobación, en función del alcance de dichas actuaciones. (...) en todo caso son liquidaciones que resultan de una misma actuación inspectora y las dilaciones que se produjeron en el transcurso de las mismas afectan a todos los tributos a los que ésta se extendiese”.

El principio de procedimiento único fue objeto de pronunciamientos contradictorios durante la vigencia de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre, que han sido zanjados por la Sentencia de 13 de enero de 2011 del Tribunal Supremo, que, recopilando su jurisprudencia anterior y reconociendo vacilaciones en este punto, concluye (Fundamento de Derecho Quinto, letras B) a E), lo siguiente:

“Ciertamente, el contenido de estas diligencias revela que en ellas se requirió información y se examinaron aspectos que nada tenían que ver con el tributo y periodos a que se contrae el presente recurso de casación, a saber, IRPF, retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo personal y profesionales, ejercicios 1992 (junio a diciembre), 1993 y 1994. Sin embargo, también es cierto que las diligencias que acabamos de enumerar sí resultaban esenciales y se hallaban directamente relacionadas con otros de los tributos y ejercicios a que se refería la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, de fecha 30 de mayo de 1997, y que fueron los siguientes: Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1992, 1993 y 1994;

Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 1992 (de junio a diciembre), 1993 y 1994; declaración anual de operaciones con terceros, ejercicios 1992, 1993 y 1994; e, Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicios 1993 y 1994. Y esta circunstancia, conforme a nuestra jurisprudencia, resulta determinante para rechazar que haya existido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras que aprecia la Sala de instancia. (...)

Como ya hemos señalado, en virtud de nuestra doctrina general, no existiría interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras en la medida en que las diligencias extendidas desde el 30 de junio de 2000 hasta el 11 de mayo de 2001, al referirse a tributos, conceptos y ejercicios incluidos en el acuerdo de inicio del procedimiento inspector seguido con FCC, tuvieron efectos interruptivos de la prescripción.(...)

“F) Por consiguiente, teniendo en cuenta que, en principio, salvo supuestos excepcionales -que no es necesario ahora especificar-, las diligencias extendidas en el curso del procedimiento inspector tienen efectos interruptivos en relación con todos los conceptos, tributos y ejercicios comprendidos en el acuerdo de iniciación, el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado debe estimarse, lo que conlleva la anulación de la Sentencia recurrida en este extremo.”

Ninguna duda ha tenido el Alto Tribunal para procedimientos inspectores que, como el que aquí nos ocupa, se han iniciado después de la entrada en vigor, el 1 de julio de 2004 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, por así desprenderse de lo dispuesto por el artículo 150 de la vigente Ley General Tributaria, como así interpreta el propio Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de marzo de 2009 (recurso nº 185/2007). Frente a lo recogido por el último inciso del artículo 184.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007 (en el sentido de extender la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a todos los conceptos y períodos a los que se extienda el procedimiento), la Cámara Oficial de Comercio, Industria y Navegación de Barcelona, impugnó el referido inciso, aduciendo que, *“tal como está redactado puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora”*. Frente a aquel alegato, el Tribunal Supremo tuvo ocasión de argumentar aquello que ahora nos atañe, esto es, la existencia de un único procedimiento a la luz de aquel artículo 150 de la LGT. Así, en su Fundamento Noveno concluyó que:

“Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria, aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos.

El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.

En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurren las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.

Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como pretende la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección.

Finalmente, llama la atención que la recurrente sólo se refiera al último inciso del apartado primero, cuando los apartados 6 y 7, que también desarrollan lo establecido en la Ley en relación con la duración del procedimiento inspector, están también relacionados con el reparo cuestionado, pues el primero de ellos señala que el cómputo del plazo de seis meses de interrupción injustificada establecido en el art. 150.2 de la Ley 58/2003, se iniciará de nuevo por la realización de cualquier actuación respecto de las obligaciones tributarias o periodos objeto del procedimiento, con lo que bastará a estos efectos con cualquier tipo de actuación y además respecto a cualquiera de las obligaciones o periodos objeto del procedimiento de comprobación o investigación en cuestión, agregando que la reanudación de las actuaciones con conocimiento formal del obligado tributario tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones después de transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento tendrán efectos interruptivos de la prescripción respecto de la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a que se refiera el procedimiento”.

Cualquier duda a este respecto queda mitigada con lo recogido por el artículo 102.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, según el cual: *“Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento”*.

La Inspección de los Tributos ha iniciado, pues, una única actuación inspectora, la cual se encauza a través de un único procedimiento inspector; es por ello, que las circunstancias que inciden en el cómputo del plazo de duración de las actuaciones sean todas aquellas que afectan a la comprobación e investigación de todos los conceptos y períodos a los que se extiendan las mismas (esto es, los que constan en la comunicación de inicio). Es decir, las actuaciones inspectoras son únicas, sin perjuicio de que la Inspección de los Tributos pueda extender, con respecto a cada obligación tributaria relacionada en la comunicación de inicio, un acta o varias actas respecto a todo el ámbito temporal objeto de la comprobación. Por tanto, en todo caso, debe tenerse en cuenta la aplicación al presente caso de la doctrina sobre el “procedimiento único” aplicada por este Tribunal Central en esta materia, y que determina el rechazo de la pretensión de la interesada.

Cuarto:

Alega la reclamante que el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras supone, respecto a los ejercicios 2010 y 2011, que no se deban exigir intereses de demora desde el incumplimiento.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 150.1 de la LGT, las actuaciones deberán concluir en el plazo de doce meses, de modo que si, como ocurre en le presente caso, las mismas se prolongan más allá de este período temporal, conforme al apartado 3 del citado artículo, esto “determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento”. En el presente caso, habiéndose computado dilaciones por 34 días, el fin del plazo de un año se produjo el 16/04/2014, tal y como reconocen los acuerdos de liquidación, por lo que es esta fecha la que determina el fin del período de cómputo de los intereses de demora, y no el 16/12/2014 ni 16/03/2015, como ha considerado el Inspector Jefe en los acuerdos dictados por los ejercicios 2010 y 2011, respectivamente. Así pues, en principio, tendría razón la reclamante en este punto. Ahora bien, ha de examinarse previamente el fondo, pues de estimarse la pretensión de la interesada al respecto sería innecesaria esta previsión de corrección de los intereses de demora.

Quinto:

Alega por otra parte la entidad cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley 49/2002.

El artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los ingresos fiscales al mecenazgo, regula los requisitos de las entidades sin fines lucrativos en los siguientes términos:

“Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concorra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos

de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante

del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.”

Considera la inspección incumplido por una parte el primer requisito señalado por la norma trascrita, debido a que no se ha llevado a cabo la consecución directa del fin social: “Perseguir fines de interés general como, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales”.

La reclamante, por su parte, alega que la norma no exige para acogerse al régimen especial que haya de perseguir la entidad el interés general directamente. Aporta Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 01/10/2015 (rec. 487/2012).

Según la documentación aportada y las Memorias de Actividades presentadas, la **FX** se autodefine como una entidad española sin ánimo de lucro que trabaja para la mejora de la calidad de vida de las personas más desfavorecidas, desarrollando proyectos en países necesitados de América Latina (principalmente Centroamérica y Caribe) y de África Subsahariana, fundamentalmente en las siguientes áreas: educación, principalmente dirigida a la finalización de los estudios básicos de las niñas, la formación profesional para mujeres y jóvenes y la formación de profesionales locales en el ámbito sobre todo de la salud; atención sanitaria básica, principalmente en las zonas rurales de los países en desarrollo, a través del programa Y..., investigación en proyectos de salud, promoción del desarrollo económico mediante la concesión de microcréditos para la mejora de pequeños negocios o de la producción agrícola y ganadera; y construcción y mejora de infraestructuras básicas: escuelas, centros de salud, abastecimiento de agua potable, etc. Para la consecución de dichos objetivos, según la Memoria de Actividades, trabajan “en estrecha colaboración con organizaciones locales de cada uno de los países”.

En relación con esta misma cuestión, este TEAC en Resolución de 29 de noviembre de 2012 (RG.3669/10), confirmó el criterio de la Inspección en un supuesto igual al aquí planteado.

Dicha resolución ha sido anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (rec. 487/2012).

En esta sentencia la Audiencia Nacional manifiesta, en su Fundamento de Derecho Séptimo:

“Dicho lo anterior entendemos ha de otorgarse razón a la actora en su pretensión de nulidad, no ya por la insuficiente motivación que deja entrever, que entendemos no existe toda vez que en el acuerdo de liquidación se pone de manifiesto con claridad el hecho de que la denegación del régimen fiscal pretendido viene determinada porque, a juicio de la Administración Tributaria, no existe una persecución directa por la actora de los fines de interés general, al entender que destina los ingresos a otras Fundaciones, sino y principalmente, por cuanto se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que ésta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002, requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, fines a llevar a cabo por la actora, es decir a ejecutarlos, pero que en modo alguno se alude al modo o manera de su ejecución, a que los realice directa o indirectamente, hasta el punto de que como ha dejado entreverse en el relato de la normativa reseñada, puede efectuarse a través de explotaciones económicas, concretamente las reseñadas a efectos fiscales en el art. 7 de la Ley 49/2002 .

(...)

La Administración Tributaria esgrime que no se cumple la norma ya que “no es la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito pues ha destinado sus ingresos a otras Fundaciones” cuando en realidad y como se aprecia en el propio acuerdo de liquidación, y se refuerza con la documentación aportada con la demanda, tales ingresos han ido solo a dos Fundaciones, el resto a particulares y a otras entidades tales como Intgraf, que es un centro especial de empleo y su forma jurídica la de una sociedad cooperativa de trabajo asociado, a Aspace Asturias, Asociación de Ayuda con Parálisis Cerebral, a Cáritas de Gijón y a la parroquia de San Juan Bautista de Tremañes, a la Asociación

Gijonesa de Caridad (Cocina Económica), a Apia (Asociación Pro-inmigrantes en Asturias), a la Comunidad Religiosa Adoratrices de Gijón.

En definitiva, la interpretación que realiza la Administración es contraria a la propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora.”

A la luz de los argumentos expuestos en esta sentencia, que compartimos, este TEAC cambia su criterio, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta.

Todo ello sin perjuicio naturalmente del análisis de las circunstancias concretas de cada caso, que en el que nos ocupa ponen de manifiesto que se trata efectivamente de una entidad sin ánimo de lucro, que ejecuta esos fines de interés general exigidos, aunque no sea directamente,

Así, en el curso de la comprobación se ha puesto de manifiesto que la **FX** realiza su actividad de asistencia social, beneficencia o ayuda al tercer mundo mediante la financiación de diversos proyectos, previamente seleccionados entre varios de ellos, a los que concede microcréditos, así como diversas aportaciones. Los proyectos son financiados a veces en exclusiva por la **FX** y en otros casos mediante financiación compartida con otras fundaciones, que generalmente están establecidas geográficamente en las zonas en las que se ubican los proyectos de desarrollo y ayuda. La labor de la **FX** y de su personal, en particular del gerente, es la de seleccionar los proyectos, de entre varios que se presentan a la misma, a los que se va a aportar ayuda económica. Una vez seleccionados, y dado el visto bueno del patronato, se canalizan las ayudas económicas mediante transferencias bancarias. Estas transferencias salen de las cuentas de la **FX** con destino a las cuentas corrientes de la titularidad de las entidades que van materialmente a desarrollar el proyecto de ayuda. Estas entidades aplican los fondos al desarrollo del proyecto de que se trate en cada caso efectuando una rendición de cuentas anual al patronato de la Fundación del grado de avance del proyecto de que se trate y de los fondos aplicados al mismo. Generalmente, una vez seleccionado y dado el visto bueno de un proyecto a financiar, se realiza el apoyo al mismo con carácter plurianual, es decir, no existe una variación año por año significativa en cuanto a los proyectos financiados por la entidad, sino que suelen repetirse en el tiempo. En este sentido, en la Memoria de Actividades de cada año presentada por la fundación se hace constar que “para la consecución de dichos objetivos” (los previamente definidos como su objeto social) trabajan “en estrecha colaboración con organizaciones locales de cada uno de los países”. En particular, de las Memorias de actividades se infiere lo siguiente: en el 2009 la fundación ha colaborado en proyectos realizados en el África Subsahariana y en América Latina, siendo la participación en proyectos en España cuantitativamente mucho más irrelevante. En todos ellos actúa con lo que denominan “socio local” financiando los proyectos la **FX**, por sí sola o con el apoyo de otro socio, bien el socio local, bien otra fundación, con el detalle que se desglosa en la Memoria de Actividades. En la misma se desglosa el importe financiado por la entidad en cada uno de los proyectos relacionados quedando patente la financiación de dichos proyectos mediante las ayudas monetarias. En determinados casos la financiación se comparte con el socio local o con el Govern Balear, pero la aplicación material de los fondos a los fines para los que han sido otorgados se realiza por el socio local.

La circunstancia de que se tramite mediante el procedimiento de Gestión Directa una mínima parte de su actividad asistencial, en concreto la articulada a través del programa **Y...** mediante el envío de medicamentos y la labor desarrollada “in situ” por el doctor **Jx...**, no es óbice para reconocer que, aun de modo indirecto, esos fines se cumplen.

Por ello, debemos entender cumplido por la reclamante el primer requisito exigido para la aplicación del régimen especial y, en consecuencia, estimar las pretensiones de la interesada en este punto.

Sexto:

Alega por otra parte la reclamante que cumple asimismo el otro requisito considerado incumplido por la inspección, esto es, el que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios, y que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos. Aporta un informe emitido por una firma de auditoría que concluye que los miembros de la familia **X** y las entidades mercantiles pertenecientes al grupo **X** no han percibido ingreso financiero ni remuneración alguna de la fundación.

En el curso de la comprobación se pone de manifiesto que la fuente principal de rentabilidad u obtención de ingresos por parte de la fundación procede de rendimientos de capital mobiliario (intereses) pagados por la entidad vinculada **XCE** a la fundación como contraprestación a préstamos recibidos de esta última. La forma habitual de operar por parte de la fundación ha sido la siguiente: los patronos o fundadores vienen realizando

desde 2006 aportaciones significativas a la **FX**. En la misma fecha en que dichas aportaciones entran en las cuentas de la **FX**, dichas cantidades son transferidas a **XCE** en concepto de préstamos. El principal de dichos préstamos no es objeto de devolución, los mismos son objeto de prórroga anual. **XCE** paga anualmente a la fundación intereses del 5% y del 4% como contraprestación o interés de dichos préstamos. Estos ingresos se declaran como ingresos financieros y constituyen las partidas más significativas de ingresos de la fundación (además se perciben subvenciones e ingresos por arrendamientos de inmuebles, el más significativo de los cuales deriva del alquiler de la nave propiedad de la fundación a **XCE** que constituye la sede de esta última). Estos ingresos financieros no tributan al acogerse la **FX** al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, es decir, si bien se consignan en la cuenta de pérdidas y ganancias de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ulteriormente se realiza un ajuste negativo a la base imponible por la totalidad de su importe. A finales del 2010 el importe del principal de los préstamos "vivos" concedidos por la F a **XCE** ascienden a 5.000.000 \$ (otorgado en abril de 2006) y a 7.000.000 € (6.000.000 € otorgados en marzo de 2006 y 1.000.000 € otorgado en el 2009). Los préstamos realizados en el 2006 no se elevan a públicos hasta el año 2010, previo requerimiento de información del protectorado, órgano de supervisión (administrativo, que no tributario) de las fundaciones. Si bien desde el punto de vista administrativo el protectorado, tras el expediente abierto (que obra en la documentación del presente expediente) parece admitir la elevación a posteriori a público de las operaciones entre la **FX** y **XCE**, la inspección señala que, desde el punto de vista fiscal, hay que analizar las repercusiones de dichas operaciones, así como de las realizadas en el ejercicio 2009 y prorrogadas en el ejercicio 2010. En cuanto a las aportaciones efectuadas por los patronos y fundadores a la **FX**, la inspección realiza las siguientes consideraciones:

1. Si dichas aportaciones se hubieran efectuado directamente a **XCE** (y no a una entidad sin ánimo de lucro) hubieran tributado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como una ganancia de patrimonio a título gratuito igual al importe de la aportación realizada al establecer el artículo 36 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulador de las transmisiones a título lucrativo, que el importe de la ganancia patrimonial será el importe real de los valores que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

2. Sin embargo, cuando las aportaciones se efectúan a favor de entidades sin ánimo de lucro, tanto si las mismas se acogen a la Ley 49/2002 como si se acogen al régimen de Entidades Parcialmente Exentas de los artículos 120 y siguientes del TRLIS (RDLg 4/2004), se exceptiona la regla general y dichas aportaciones o donaciones no generan rentas gravables en la imposición directa del aportante tal y como establece el artículo 23 de la Ley 49/2002 que dice que *"1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley."*

3. Si bien la transferencia se realiza en concepto de préstamo de la **FX** a **XCE**, se podría llegar a entender que bajo dichos préstamos subyacen auténticas aportaciones realizadas por los fundadores miembros de la familia X a la entidad **XCE** que aglutina gran parte del patrimonio empresarial familiar. Y ello en la medida en que dichos préstamos no son objeto de devolución, si bien es cierto que por ellos la **FX** percibe intereses, no es menos cierto que al acogerse a la Ley 49/2002 no tributa por ellos y, si bien es cierto que **XCE** paga intereses a la **FX** por dichos préstamos, hay que tener en cuenta que el pago de dichos intereses genera un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de **XCE** por importe anual aproximado de 750.000 €, minorando los rendimientos "imponibles" del resto de su actividad. Si las personas físicas hubieran realizado directamente donaciones o aportaciones a **XCE** se les hubiera generado una ganancia sujeta a tributación.

4. Por otra parte, la aportación de los fondos a la fundación, en lugar de aportarlos directamente a **XCE**, genera el derecho a la práctica de deducciones previstas en los artículos 17 y 19 de la Ley 49/2002.

5. Si bien entre la **FX** y **XCE** no cabe apreciar una vinculación directa en los términos del artículo 16 del TRLIS, en este caso no estamos valorando a valor de mercado operaciones entre entidades vinculadas (marco de aplicación de dicho artículo) y, por otra parte, es innegable la vinculación indirecta de la **XCE** con los fundadores y miembros de la familia X que realizan aportaciones a las mismas, las cuales revierten finalmente en **XCE**. Si bien la F tiene un objeto social benéfico, entiende la inspección que mediante la canalización de flujos financieros por parte de los fundadores personas físicas a la **FX** y de esta simultáneamente a la corporación **XCE** se permite aportar financiación a esta última sin coste fiscal, generando gasto deducible en **XCE** como pagadora de intereses y coste fiscal 0 en la Fal percibir los intereses exentos en el marco de la Ley 49/2002.

Si bien la Inspección en el presente caso no aprecia la existencia de simulación, ni procede a corregir los importes acordados como retribución de fondos ajenos entre las partes intervinientes en la operación, sí aprecia que la operativa general descrita ha generado unos beneficios en los aportantes fundadores y en la **XCE** que aglutina el patrimonio empresarial de la familia X, al generarse una financiación libre de impuestos en el aportante, un retorno de parte de la misma vía intereses que no tributan en la prestamista y una financiación en el prestatario renovable anualmente y cuyo coste financiero es deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Por todo lo anterior

entiende la inspección que no se cumple el requisito establecido en el artículo 3 de la Ley 49/2002, respecto a que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios, entendido este en sentido amplio de cualquier beneficio que pueda derivarse de la fundación para las partes directa o indirectamente relacionadas con la misma.

Así las cosas, y si bien del análisis de los hechos pudiera plantearse si la finalidad de la norma aplicada en el presente caso pretendía amparar situaciones como la planteada por la inspección, en la que los patronos de la fundación están financiando a una entidad mercantil, la cual se deduce los gastos financieros devengados, sin que los ingresos correspondientes a dichos intereses tributen al residenciarlos en sede de la fundación, lo cierto es que tal razonamiento nos podría situar en el ámbito de los negocios anómalos, pero en ningún caso suponen el incumplimiento del requisito comprobado por la inspección, puesto que no se está discutiendo realmente que los patronos sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, que vienen configuradas por los proyectos a que nos hemos referido en el fundamento jurídico anterior, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar los servicios de la fundación, como tampoco supone el posible beneficio fiscal que tengan por las aportaciones efectuadas que sus cargos sean retribuidos. La regularización que está planteando la inspección exigiría probar la existencia de fraude de la ley aplicada, prevista para las entidades sin fines lucrativos, puesto que señala el acuerdo de liquidación expresamente que no nos encontramos ante simulación. Debemos, pues, estimar las pretensiones de la reclamante en este punto, y considerar cumplido este requisito para la aplicación del régimen especial.

En consecuencia, se anulan los acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011

Séptimo:

Respecto a las sanciones, anulados los acuerdos de liquidación por los motivos expuestos en los anteriores fundamentos de derecho, procede asimismo su anulación.

Por lo expuesto,

El TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA:

ESTIMARLAS, anulando las liquidaciones y sanciones impugnadas.

[1] Ponente: Excmo. Sr. Emilio Frías Ponce.

[2] Ponente: Excmo. Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.