

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086339

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.^a

R.G. 4282/2019

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. *Validez de una notificación realizada por agente tributario a una entidad incluida en el sistema de Dirección Electrónica Habilitada.* Considera la entidad que el *dies ad quem* del procedimiento no podía ser la fecha del 24 de junio de 2019 -día en el que se emitió y notificó el acuerdo impugnado-, como consecuencia de que -según la entidad- esa fecha estaba comprendida en los denominados días de cortesía del obligado tributario.

Si bien en el expediente consta documento de «solicitud de días en los que no se pondrán notificaciones en la Dirección Electrónica Habilitada», mediante el que se comunica al obligado tributario la puesta a disposición de una herramienta informática para señalar hasta un máximo de 30 días al año en los que no se desea recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, no consta en el expediente documento que acredite las fechas seleccionadas por el obligado tributario a tal efecto.

Sin perjuicio de ello, en el acuerdo de liquidación, se indica que «al haber solicitado el obligado tributario la aplicación de días de cortesía a efectos de recibir notificaciones electrónicas en la fecha en que se dicta el presente acuerdo, la notificación del mismo se va a intentar notificar en papel para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, de acuerdo con el artículo 41 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas».

De dicha argumentación se deriva que, en la fecha del acuerdo de liquidación, 24 de junio de 2019, concurría un día de «cortesía», esto es, uno de los días seleccionados por el obligado tributario para no recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, si bien se desconoce a partir de qué fecha cesarían los mencionados días de cortesía.

Pues bien, el Tribunal se considera que el aseguramiento de la eficacia de la actuación administrativa, según se indica en el acuerdo impugnado, justifica la notificación del mismo por medios no electrónicos, considerándose válida la notificación de acuerdo de liquidación a través de agente tributario, por razones de eficacia de la actuación administrativa -art. 3.2 b) del RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT)-, en un supuesto en el que por la entidad objeto de notificación se habían solicitado días de cortesía, no resultando posible la notificación electrónica. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109, 112, 150 y 188.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 3 y 4 y disp. adic. tercera.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 91 y 188.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 14.

Ley 34/2015 [Modificación parcial de la Ley 58/2003 (LGT)], disp. trans. única.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 7.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 7 y 18.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 75 y 78.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo de liquidación, de fecha 24 de junio de 2019, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Murcia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 23/07/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 17/07/2019 contra acuerdo de liquidación, de fecha 24 de junio de 2019, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Murcia, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014.

Segundo.

Mediante comunicación, de fecha 14 de marzo de 2017, notificada el día 25 de marzo de 2017, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación respecto de la entidad **XZ, S.L.**, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2012 a 2014, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 1T/2013 a 4T/2014.

Por su parte, en dicha comunicación de inicio se recogía lo siguiente:

"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras será de 27 meses (art. 150.1 b) LGT), por ser el obligado tributario una persona o entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con OBLIGADO TRIBUTARIO con NIF en el que concurre la circunstancia prevista en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT y respecto del que se sigue un procedimiento de inspección.

Se informa que no se incluirán en el cómputo de este plazo los periodos de suspensión a los que se refiere el apartado 3 del artículo 150 de la LGT. Asimismo, podrán producirse periodos de extensión del plazo si concurren las circunstancias previstas en los apartados 4 y 5 de dicho artículo.

El plazo será único para todas las obligaciones y periodos objeto del procedimiento aunque las circunstancias solo afecten a algunas de ellas, salvo el supuesto de desagregación previsto en el apartado 3 del artículo 150 de la LGT."

En el curso del procedimiento se emitió acta de disconformidad A02 ...0, de fecha 16 de mayo de 2019, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, determinándose una cuota por importe de 591.651 euros, e intereses de demora por importe de 129.738 euros, como consecuencia de apreciarse las siguientes circunstancias:

- La existencia de vinculación entre la reclamante y la entidad **FUNDACIÓN TW**.
- "La principal fuente de ingresos" de la entidad objeto de comprobación "proviene de un contrato suscrito con la Fundación".
- "El obligado tributario obtiene unos ingresos financieros importantes en los ejercicios 2012 y 2013, que proceden de un préstamo participativo concedido a la Fundación por un importe de ... euros (cuenta contable "CTA.CONTABLE-1")".
- En el ejercicio 2014 el obligado tributario "no contabilizó ningún ingreso procedente del préstamo participativo", y que "en los ejercicios 2012 y 2013 el tipo de interés nominal que se ha aplicado es del 3,5%".
- En fecha 10 de enero de 1998 "se formalizó un contrato de gestión de mutua y recíproca colaboración" entre el obligado tributario y **FUNDACIÓN TW**, indicándose en el acta que "por los ingresos correspondientes al Convenio, el obligado tributario no repercute IVA, ya que, según manifiesta su representante autorizado, lo único que existe es apoyo financiero, y como tal, dicha prestación de servicios estaría exenta de IVA".
- "Entre las prestaciones de servicios contenidas en el Convenio, la única que está exenta es la prestación de servicios, todas las demás están sujetas y no exentas de IVA: prestación de infraestructura material y personal, prestación de servicios contables, cesión de inmuebles o arrendamientos, cesión de marcas y signos distintivos...".
- Se considera por la Inspección que "es evidente que una parte de las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario a la Fundación en el marco del Convenio están sujetas y no exentas de IVA, debiendo haber repercutido el obligado tributario dicha parte".

Se indica en el acta de disconformidad que "del examen de la contabilidad y documentación aportada por el obligado tributario podemos conocer la actividad financiera prestada por el obligado tributario a la Fundación, y por descarte, determinar las prestaciones de servicios que están sujetas y no exentas al IVA".

Por la Inspección de los Tributos se determinan ingresos derivados de la actividad financiera del obligado tributario "que podrían estar incluidos en la retribución del Convenio", restándolos "del total de dicha retribución",

para "obtener los ingresos comprendidos dentro de dicha retribución que se corresponderían con el resto de actividades citadas en el Convenio, las cuales estarían sujetas y no exentas a IVA".

Debe indicarse que para la determinación de los ingresos derivados de la actividad financiera del obligado tributario, por la Inspección de los Tributos se entiende que dicha actividad financiera "debería valorarse, según establece él mismo en relación a sus operaciones vinculadas, a un tipo del 4%", procediendo a aplicar dicho tipo del 4% al importe del préstamo participativo de ... euros, obteniendo unos ingresos financieros anuales para el ejercicio 2014 de 674.421,73 euros, y calculando el 4% de "los saldos medios deudores que se alcancen en la cuenta **CTA. CORRIENTE-1** a lo largo de los ejercicios 2013 y 2014", determinando los ingresos financieros para los meses de mayo, junio, julio, agosto, septiembre y octubre de 2014, y agrupándolos por trimestres en los períodos 2T/2014, 3T/2014 y 4T/2014.

Asimismo, se determina en el acta los ingresos "no exentos", mediante la operación de detraer, para cada uno de los períodos impositivos, de los ingresos derivados del convenio, los ingresos por el préstamo participativo y los ingresos financieros de la cuenta **CTA. CORRIENTE-1**.

Tercero.

En fecha 24 de junio de 2019, por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Murcia se emitió acuerdo de liquidación, impugnado ante este TEAC, por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, determinándose una cuota por importe de 749.930,84 euros, e intereses de demora por importe de 161.858,03 euros.

Debe indicarse que en dicho acuerdo de liquidación, entre otros extremos, se modifica la propuesta de liquidación efectuada en el acta considerándose que constituye la base imponible del IVA el importe total de la contraprestación objeto de facturación.

Así, en el Fundamento de Derecho Quinto del acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

"Quinto. Cuarta cuestión planteada. Determinación de las prestaciones de servicios efectivamente realizadas en los años comprobados. Determinación de la base imponible

Una vez resuelta la cuestión sobre las diferentes prestaciones de servicios asumidas por la obligada tributaria en el contrato de gestión, procede valorar la alegación de la obligada tributaria de que la Inspección actuaria da por evidente que se han producido todas las prestaciones enumeradas en el convenio y, sin prueba alguna, determina que se devenga el IVA. Además, las determina por el método del "descarte", rechazando la contabilidad aportada. Alega que el artículo 75.2 LIVA determina el devengo del impuesto cuando los servicios se presten y, según las alegaciones, no se ha prestado el hecho imponible pretendido por la Inspección y los artículos 78 y 79 LIVA regulan la determinación de la base imponible, por lo que rechaza los cálculos efectuados por la Inspección para la cuantificación de la base imponible.

*Efectivamente, se estima la alegación de la obligada tributaria, en el sentido de que se produce el hecho imponible con ocasión de la prestación de servicios. En el presente caso, la mercantil comprobada ha contabilizado ingresos por las prestaciones de servicios realizadas a la Fundación en el ámbito del contrato de gestión en la cuenta **CTA.CORRIENTE-2** por los importes siguientes:*

	2012	2013	2014
CTA.CORRIENTE-2	1.777.090,46	1.965.918,08	1.647.528,32

Por dichas prestaciones de servicios no ha declarado el IVA devengado, alegando la obligada tributaria que los ingresos derivan de la actividad de asistencia financiera objeto principal del contrato.

Así, en diligencia número 5 se hace constar que el obligado tributario aporta el contrato de gestión elevado a público el 10/08/2000 y las facturas correspondientes a dicho contrato, siendo el concepto que figura en las mismas "Liquidación ingresos ...s...;" Ante el requerimiento de la Inspección sobre los servicios que se han prestado por parte de la sociedad a la Fundación manifiesta el representante autorizado del obligado tributario "que se remite a lo que consta en el contrato, no habiendo ningún servicio entre ambas entidades, lo único que existe es apoyo financiero."

El objeto facturado "Liquidación ingresos ...s" deja claro que dichos ingresos se corresponden a la retribución pactada en el contrato de gestión por los servicios prestados por la obligada tributaria a la Fundación en cada uno de los períodos facturados, que se retribuyen según la cláusula séptima en un porcentaje del 4% (antes el 8%) de los derechos de ...

Procede por tanto, tal y como alega la obligada, determinar qué servicios efectivamente han sido prestados en los años comprobados que han motivado la facturación de los ingresos contabilizados para luego determinar si

se corresponden a prestaciones de servicios sujetas y gravadas o sujetas y exentas, y, a continuación, determinar la base imponible del impuesto devengada .

En relación a **la asistencia financiera** incluida en el convenio, de los hechos expuestos en el acta e informe, resulta que del examen de la contabilidad y documentación aportada por el obligado tributario las únicas cuentas contables que reflejan la actividad financiera de la obligada con la Fundación vinculada son el préstamo participativo, contabilizado en la cuenta "**CTA.CONTABLE-1**" cuyo saldo es deudor y se mantiene constante a lo largo de todos los ejercicios objeto de comprobación por un importe de ... euros, y la cuenta "**CTA. CORRIENTE-2**" cuyo saldo varía a lo largo de todos los ejercicios.

En relación a la cuenta "**CTA. CORRIENTE-2**", en los antecedentes de hecho hemos reproducido los saldos al inicio y final de cada uno de los ejercicios comprobados, saldo que es acreedor, lo que implica que en los años comprobados la obligada debe a la Fundación las siguientes cantidades:

(...)

Por tanto, este órgano entiende que, de acuerdo con lo alegado por la obligada tributaria, no se ha prestado la asistencia financiera prevista en el apartado sexto del contrato con ocasión del mero registro en contabilidad de esta cuenta corriente ya que en virtud de esta, en los años comprobados, la Fundación no ha obtenido financiación de la obligada, más bien al contrario.

En relación al préstamo participativo, efectivamente mediante dicha fórmula la Fundación obtiene financiación de la obligada tributaria en los términos señalados en el contrato de gestión. No obstante, se ha instrumentado la financiación en el contrato elevado a público el 8/04/2008 pactándose lo siguiente:

(...)

La contabilidad aportada recoge la contabilización de estos ingresos tal y como se expone en el acta:

Además, el obligado tributario obtiene unos ingresos financieros importantes en los ejercicios 2012 y 2013, que proceden de un préstamo participativo concedido a la Fundación por un importe de ... euros (cuenta contable "**CTA.CONTABLE-1**"), siendo dichos ingresos financieros los siguientes:

	2012	2013
INGRESOS CRÉDITOS	590.119,01	590.119,01

En el ejercicio 2014, el obligado tributario no contabilizó ningún ingreso procedente del préstamo participativo, ya que, según consta en el contrato que regula dicho préstamo participativo, si el EBIT (beneficios antes de intereses e impuestos) del prestatario (la Fundación) es negativo o inferior a 500.000 euros, como ocurre en el ejercicio 2014, el interés nominal será del 0%. En los ejercicios 2012 y 2013 el tipo de interés nominal que se ha aplicado es del 3,5%, al ser superior el EBIT del prestatario a 3.000.001 euros, tal y como estipula dicho contrato.

Por lo tanto, si en el apartado sexto del contrato **se excluye de la fórmula global de retribución los negocios de asistencia financiera en los que se pacte de forma específica la forma de restitución de los capitales e intereses la conclusión es evidente:** la retribución del préstamo participativo registrado en la cuenta **CTA.CONTABLE-1** no está incluida en los ingresos contabilizados en la cuenta **CTA.CORRIENTE-2** y facturados por las prestaciones derivadas de dicho contrato.

En conclusión, los ingresos de ... facturados se corresponden al resto de prestaciones de servicios de gestión y management previstas en el contrato y que anteriormente han sido descritas.

La obligada alega que la Inspección no ha probado que dichas prestaciones se hayan efectuado por la Sociedad y por tanto no se ha probado la realización del hecho imponible. Sin embargo:

- En la resolución de la anterior cuestión, se expuso que en todo caso la cesión de uso de bienes inmuebles se ha producido en los años comprobados y que su remuneración se incluye dentro de la fórmula global prevista en el apartado séptimo del contrato.

- Inherente a esta prestación es la obligación asumida de mantenimiento y reposición de dichos bienes, que también se remunera en la fórmula genérica, por lo que también entendemos que se ha tenido que prestar.

- La cesión de las marcas descritas en el contrato es evidente que se ha producido. Basta con visitar la página web de la ..., siendo dicha marca la correspondiente a una ... ampliamente conocida en toda España.

- En el acta del Impuesto sobre Sociedades se considera que parte de los ingresos facturados se destinan a remunerar a los administradores de la sociedad por su condición de patronos de la Fundación.

Por tanto, los ingresos contabilizados y facturados en los años comprobados por el 4% de los derechos de ... se corresponden con prestaciones de servicios sujetas y no exentas, siendo aplicable el 21% de tipo de gravamen, constituyendo su importe la base imponible del impuesto.

No es necesario por tanto, como alega la obligada, la determinación de la base imponible por "descarte", que a pesar de la expresión consistía en determinar la base imponible por diferencia, cálculo que no es necesario.

Se estima la alegación del obligado tributario referida a que las cuotas devengadas son las correspondientes a las prestaciones de servicios efectivamente realizadas en el marco del convenio, determinando la base imponible del IVA el importe total de la contraprestación objeto de facturación como consecuencia del convenio al tipo del 21%, que por períodos trimestrales asciende a los siguientes importes:

1T/2013	2T/2013	3T/2013	4T/2013	1T/2014	2T/2014	3T/2014	4T/2014
452.736,72	452.736,72	452.736,72	607.707,91	273.580,10	494.260,24	467.051,66	412.366,32"

Por otro lado, en el Fundamento de Derecho Quinto se hace referencia a "error material relativo al IVA soportado", estimándose la alegación de la entidad objeto de comprobación por la que se solicita que se rectifique la liquidación "para tener en cuenta la correcta deducción del IVA soportado en las facturas afectas a la actividad de libros relacionadas en la página 11 del escrito de alegaciones". De este modo, se aprecia por la Inspección que determinadas cuotas "al estar relacionadas con la actividad de edición de libros, tienen una prorrata del 100%, hecho éste que no habría sido tenido en cuenta por la Inspección", aplicándose, en la liquidación del acuerdo impugnado "la deducción del 100% de dichas cuotas".

De este modo, en el Fundamento de Derecho Octavo del acuerdo de liquidación, relativo a la "RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA", se recoge lo siguiente:

"Octavo. Séptima cuestión planteada. RECTIFICACIÓN DE LA PROPUESTA

Procede, por tanto, rectificar la propuesta en los términos anteriormente señalados: se incrementa la base de IVA devengado en el total de los servicios facturados a la Fundación en ejecución del contrato de gestión y se aumentan las cuotas soportadas de IVA deducible en las cuotas señaladas por el obligado tributario afectas a la actividad de libros. La modificación de los servicios sujetos a IVA determina la rectificación de la prorrata general de cada uno de los ejercicios.

(...)"

Cuarto.

Contra el acuerdo de liquidación, de fecha 24 de junio de 2019, notificado el mismo día 24 de junio de 2019, en fecha 17 de julio de 2019 se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, formulándose alegaciones que, en síntesis, son las siguientes:

- En fecha 30 de abril de 2019 se comunicó el acceso al expediente electrónico, no efectuándose propuesta alguna de regularización, remitiéndose exclusivamente a la firma de un acta.
- Se solicitó ampliación del plazo para efectuar alegaciones frente al acta de disconformidad, notificándosele denegación de dicha solicitud, lo cual supuso -según la reclamante- "*una clara indefensión a esta parte*".
- El acuerdo de liquidación se notificó en papel dentro de los días de cortesía solicitados por el obligado tributario.
- Se alega caducidad del procedimiento, considerándose por la reclamante que el plazo máximo del procedimiento era de 18 meses y no de 27 meses, "*sin que pueda hablarse, para extender el citado plazo a 27 meses, de vinculación con ...*".
- Asimismo, se alega que en el momento de emitirse el acuerdo de liquidación, el 24 de junio de 2019, "ya habían transcurrido los citados 27 meses, ya que el *dies a quo* no sería, en ningún caso, el 25/03/2017, como pretende la administración", sino bien el 15 de marzo de 2017, "*día en el que se produce la puesta a disposición del documento firmado el 14/3/2017*", de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación respecto de la reclamante, en el buzón asociado a la dirección electrónica habilitada; bien el 17 de marzo de 2017, "*fecha en la que se notificó a la FUNDACIÓN TW (...) el inició [sic] de las actuaciones inspectoras a las que la Administración actuante vincula las objeto del presente recurso*".
- Se alega que el *dies ad quem* "*tampoco sería el 24/6/2019, como la Administración pretende, porque la notificación ese día no respeta, como reconoce la propia Administración, la facultad del administrado de fijar, conforme a la previsión legal, unos días en los que no puede ser notificado*".
- Que en la fecha de la firma del acuerdo de liquidación, el 24 de junio de 2019, "*debió, en aplicación de la Ley, por haberse rectificado la propuesta contenida en el Acta en Disconformidad de fecha 16/5/2019, de forma que la cantidad a ingresar por [la reclamante] por los ejercicios 2013 a 2014 en concepto del mismo pasa de los 591.651,00 euros de cuota, más 129.738,60 euros de intereses de la propuesta, a 749.930,84 euros de cuota, más 161.858,03 euros de intereses de demora, abrirse un nuevo plazo de 15 días para alegaciones, lo que se excluido [sic] por la sola razón [sic] de que motiovaría [sic], en todo caso y aún siguiendo la argumentación dela [sic] Administración, la caducidad del procedimiento*", denunciándose la "*omisión del trámite de audiencia previsto en el*

artículo 188.3 RGIAT", así como la existencia de una *reformatio in peius* "prohibida", por fundamentar la Administración según la reclamante, "una rectificación, evidentemente perjudicial para el obligado tributario, exclusivamente en acoger sus supuestas alegaciones", alegando que "el simple hecho de presentar alegaciones ante un Acta en Disconformidad provoca un Acta de Liquidación mucho más perjudicial para el alegante que la liquidación propuesta frente a la que se alega".

- Se alega inexistencia de la vinculación entre la reclamante y la entidad **FUNDACIÓN TW**.
- Se remite a "las alegaciones efectuadas en el escrito de 18/6/2019 que consta en el expediente, y entre ellas, pero no sólo, a las relativas a la nulidad de la denegación de la ampliación del plazo solicitada y consecuente caducidad de los procedimientos, a la la [sic] regularización del IVA que consta en la [sic] correspondientes Actas en disconformidad y al cambio de criterio de la Administración y la lesión del principio de confianza legítima".

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación, de fecha 24 de junio de 2019, emitido por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Murcia de la AEAT, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014.

Tercero.

Procede examinar, en primer lugar, la alegación formulada por la reclamante, relativa a la "caducidad del procedimiento".

Considera la reclamante que el plazo máximo de duración del procedimiento era de 18 meses, y no de 27 meses, por no concurrir vinculación entre el obligado tributario y la entidad **FUNDACIÓN TW**.

Según los antecedentes de hecho del acuerdo de liquidación, "las actuaciones inspectoras se iniciaron el día 25/03/2017 mediante comunicación debidamente notificada al obligado tributario a través de la dirección electrónica habilitada al servicio de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria".

Asimismo, se establece en el acuerdo de liquidación que "el plazo de duración de las actuaciones inspectoras es de 27 meses, al ser el obligado tributario una persona o entidad vinculada, en los términos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, con la entidad **FUNDACIÓN TW** con NIF ... en el que concurre la circunstancia prevista en el apartado 1.b) del artículo 150 de la LGT ya que su Cifra Anual de Negocios es superior al importe requerido para auditar sus cuentas".

Por su parte, en la comunicación de inicio de actuaciones, de fecha 14 de marzo de 2017, notificada el día 25 de marzo de 2017, se indica lo siguiente:

"El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras será de 27 meses (art. 150.1 b) LGT), por ser el obligado tributario una persona o entidad vinculada de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, con OBLIGADO TRIBUTARIO con NIF en el que concurre la circunstancia prevista en el apartado 1.b).1º del artículo 150 de la LGT y respecto del que se sigue un procedimiento de inspección."

Debe indicarse que en el acuerdo de liquidación se resuelve la alegación sobre la "caducidad de los procedimientos", indicándose entre otros extremos, lo siguiente:

"(...)

Las actuaciones inspectoras desarrolladas con la Fundación vinculada a esta mercantil se iniciaron el 17/03/2019, siendo aplicable a dicho procedimiento el plazo de 27 meses. Como consecuencia de la vinculación de la obligada tributaria con dicha Fundación se le comunicó que en virtud del artículo 150.1 LGT, en la comunicación

de inicio del procedimiento inspector notificada el día 25/03/2019 que el plazo de duración del mismo era de 27 meses. Dicho precepto dispone que (...)

Es decir se aplica a todas las vinculadas el plazo de 27 meses, sin que se modifique en cada uno de los procedimientos inspectores iniciados la regla del cómputo de dicho plazo previsto en el artículo 150.2 LGT: (...)"

Asimismo, en relación con la alegación formulada relativa a la "inexistencia de la vinculación entre entidades en la que la Administración sustenta sus conclusiones", en el acuerdo de liquidación se establece lo siguiente:

"(...)

Si bien ahora el obligado tributario alega la inexistencia de vinculación, no es eso lo que declara en las cuentas anuales presentadas en el Registro Mercantil por los ejercicios comprobados (documentos 36 y 38 del expediente electrónico). En efecto, en el Apartado 12 de la **Memoria** referido a "Operaciones Vinculadas" relaciona expresamente, entre las personas o empresas con las que ha realizado operaciones vinculadas a la **FUNDACIÓN TW** y considera que son dos entidades que forman parte del mismo grupo.

Este órgano confirma la existencia de vinculación entre la **Fundación TW** y el **XZ SL**, además de porque así lo declara el propio obligado tributario en las Cuentas Anuales presentadas en el Registro Mercantil, por el motivo expuesto por la Inspección Actuarial en el acta. Si bien alega la naturaleza no asociativa de la Fundación, las Fundaciones disponen de Fondos Propios, tal y como hacen constar en las declaraciones por el Impuesto de Sociedades presentadas, fondos propios constituidos por, entre otras partidas, las dotaciones patrimoniales de los socios fundadores a la entidad. La Dirección General de Tributos en **Consulta Vinculante** de 10 de junio de 2005 (V 1043/2005) ha señalado que en el supuesto de que la vinculación se defina en función de la relación "socio-sociedad" que, conforme a lo previsto en el artículo 7.3 TRLIS, donde la norma habla de socio y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de **fundador y fundación**, por ser ésta última sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades. "En el supuesto a que se refiere la presente consulta, puesto que la relación existente es la de fundación-fundadores, habrá de estarse a la aportación en la **dotación fundacional**" a efectos de determinar el porcentaje de participación en la entidad.

El artículo 16.3 i) TRLIS dispone que se consideran personas o entidades vinculadas "dos entidades en las cuales los **mismos socios, partícipes** o sus cónyuges...; participen directa o indirectamente, en, al menos, el 25% del capital social o de **los fondos propios**". En el presente caso, la **FUNDACIÓN TW**, fue fundada por D. **Axy** (...) y por D. **Bqx** (...), según consta en la carta fundacional de fecha ... de ... de ..., quedando dotada la Fundación con un patrimonio inicial constituido por un millón de pesetas y un piso propiedad de dichos fundadores, los cuales son hermanos. D. **Axy** ostenta el cargo de Presidente del Patronato de dicha Fundación, y su hermano el de vicepresidente. La participación de cada uno de los hermanos en el capital de la entidad **XZ SL** es del 25%. Por tanto, ambas entidades cumplen el requisito de vinculación anteriormente expuesto.

La vinculación a efectos del Impuesto sobre Sociedades determina la vinculación a efectos del IVA (artículo 79.Cinco a) LIVA)."

Sostiene la reclamante en esta instancia que sin perjuicio de que conforme al artículo 7.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, "se equipare a los efectos del impuesto el término sociedad con entidad", no se puede "obviar la naturaleza no asociativa de una fundación, que no está constituida por un conjunto de personas que se asocian para la consecución de unos fines, sino por un patrimonio que se destina a la consecución de unos fines", lo que, a juicio de la reclamante "hace imposible, por naturaleza, hablar en una fundación de porcentajes de participación en la misma".

De conformidad con el artículo 150.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, según redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, "las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de: b) 27 meses, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o períodos objeto de comprobación:

1.º Que la Cifra Anual de Negocios del obligado tributario sea igual o superior al requerido para auditar sus cuentas.

2.º Que el obligado tributario esté integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal o al régimen especial de grupo de entidades que esté siendo objeto de comprobación inspectora.

Cuando se realicen actuaciones inspectoras con diversas personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la concurrencia de las circunstancias previstas en esta letra en cualquiera de ellos determinará la aplicación de este plazo a los procedimientos de inspección seguidos con todos ellos.

El plazo de duración del procedimiento al que se refiere este apartado podrá extenderse en los términos señalados en los apartados 4 y 5."

Por su parte, según el apartado 6 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, "la nueva redacción de los apartados 1 a 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a todos los procedimientos de inspección que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de esta Ley".

A este respecto, debe indicarse que, de acuerdo con lo establecido en el 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, "se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.*
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- f) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*
- g) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.*
- h) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

Por su parte, en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se regulan los supuestos de vinculación, estableciéndose en el apartado 3 de su artículo 16 que "se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.*
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.*
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*
- d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*
- e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- g) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*
- h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*
- i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.*
- j) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.*
- k) Una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.*
- l) Dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas*

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas."

En relación con la posible equiparación de la figura de los socios, referida a las sociedades, con la de los fundadores, respecto de una fundación, por la Dirección General de Tributos se ha emitido consulta de fecha 10 de junio de 2005 (V1043-05) en la que se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

"La Universidad con la que firma el convenio la entidad consultante es uno de sus fundadores. Tal como dispone el artículo 16 del TRLIS:

"1. La Administración tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

La deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

La valoración administrativa no determinará la tributación por este impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. Reglamentariamente se establecerá el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

*a) Una sociedad y sus socios.
(...)"*

Conviene precisar, con carácter previo, que el apartado 3 del artículo 7 del TRLIS dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se designarán abreviada e indistintamente por las denominaciones sociedades o entidades a lo largo de la ley del Impuesto. En consecuencia, donde la norma habla de socio y sociedad, el término ha de entenderse comprensivo de fundador y fundación, por ser ésta última sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

Dicho lo anterior, según se desprende del precepto transcrito la regla de valoración por el valor normal de mercado será aplicada por la Administración tributaria, siempre que se dan las condiciones establecidas en el mismo.

Así, se establece que la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Por otra parte, la norma establece que, en el supuesto de que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación deberá ser igual o superior al cinco por ciento o al uno por ciento si se trata de valores cotizados en un mercado secundario organizado. En el supuesto a que se refiere la presente consulta, puesto que la relación existente es la de fundación-fundadores, habrá de estarse a la aportación en la dotación fundacional."

Por este Tribunal se comparte la conclusión alcanzada en la consulta mencionada. Así, tanto el artículo 7.3 de la Ley 27/2014, como el artículo 7.3 del TRLIS, establecen que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se designarán "abreviada e indistintamente", por las denominaciones "sociedades o entidades" a lo largo de dichos textos legales.

Por lo tanto, cuando la normativa reguladora de las operaciones vinculadas se refiere a la relación existente entre la sociedad y socio, en el caso de las fundaciones debe corresponderse con la existente entre la fundación y sus fundadores, al tratarse de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

De este modo, según se indica en el acuerdo de liquidación, la **FUNDACIÓN TW DE ...** fue fundada por D. **Axy (...)** y por D. **Bqx (...)**, según consta en la carta fundacional de fecha ... de ... de ..., quedando dotada la Fundación con un patrimonio inicial constituido por un millón de pesetas y un piso propiedad de dichos fundadores, los cuales son hermanos. Además, D. **Axy** ostenta el cargo de Presidente del Patronato de dicha Fundación, y su hermano el de vicepresidente. Y la participación de cada uno de dichos hermanos en el capital de la entidad **XZ, S.L.** es del 25%.

Indica, asimismo, el acuerdo de liquidación que la entidad **XZ SL** está representada por dos administradores solidarios, D. **Axy (...)** y D. **Bqx (...)**, teniendo una participación cada uno de ellos en la sociedad del 25%, y

correspondiendo el otro 50% del capital social a sus respectivos cónyuges, Doña Cqp (...) que posee una participación del 25% y Doña **Dqx** (...), también con una participación del 25%.

De lo anterior se desprende la concurrencia del supuesto de vinculación previsto en el apartado g) del artículo 18.2 de la Ley 27/2014 -anterior artículo 16.3.i) del TRLIS-, por cuanto la **FUNDACIÓN TW DE ...** está participada por dos fundadores, D. **Axy** (...) y por D. **Bqx** (...), que, a su vez, ostentan el 25%, junto con sus respectivos cónyuges, de la entidad objeto de comprobación, **XZ, S.L.**

La existencia de vinculación entre la **FUNDACIÓN TW DE ...** y el **XZ, S.L.** ha sido ya apreciada por este Tribunal en la resolución de 25 de febrero de 2022, de la reclamación RG 00-04423-2019, interpuesta por la **FUNDACIÓN TW DE ...**, en relación con la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 a 2013.

De este modo, concurriendo vinculación entre dichas entidades, resulta procedente la aplicación de lo establecido en el artículo 150.1.b) de la LGT, de forma que corresponde una duración de 27 meses al procedimiento de comprobación e inspección efectuado respecto de la reclamante.

Por otro lado, si bien la reclamante sitúa el *dies a quo* del plazo de duración del procedimiento inspector en la fecha del 15 de marzo de 2017, "*día en el que se produce la puesta a disposición del documento firmado el 14/3/2017*", de comunicación de inicio de actuaciones, debe indicarse que, de conformidad con lo establecido en el apartado 2 del artículo 150 de la LGT, "*el procedimiento inspector se contará desde la fecha de notificación al obligado tributario de su inicio*", de forma que el *dies a quo* del plazo de duración del procedimiento inspector tuvo lugar el día 25 de marzo de 2017, fecha en la que se entendió efectuado el trámite de notificación a la reclamante del acto de comunicación de inicio de actuaciones -según el certificado obrante en el expediente-, puesto a disposición del obligado tributario en fecha 14 de marzo de 2017 -no el 15 de marzo de 2017, como afirma la reclamante en sus alegaciones-.

Tampoco puede considerarse que el *dies a quo* del procedimiento inspector pueda trasladarse al 17 de marzo de 2017, fecha en la que se efectuó notificación de comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación de la entidad **FUNDACIÓN TW**, por cuanto se trata de una comunicación de inicio de actuaciones efectuada respecto de un obligado tributario distinto de la entidad reclamante, con independencia de que las actuaciones efectuadas respecto de la entidad **XZ, SL**, deban la duración de su procedimiento a la existencia de vinculación con la **FUNDACIÓN TW**, cuyas actuaciones de comprobación se iniciaron ocho días antes de la notificación del inicio a la reclamante.

Cuarto.

Considera la reclamante que el *dies ad quem* del procedimiento no podía ser la fecha del 24 de junio de 2019 -día en el que se emitió y notificó el acuerdo impugnado-, como consecuencia de que -según la reclamante- esa fecha estaba comprendida en los denominados días de cortesía del obligado tributario.

Si bien en el expediente consta documento de "solicitud de días en los que no se pondrán notificaciones en la Dirección Electrónica Habilitada", mediante el que se comunica al obligado tributario la puesta a disposición de una herramienta informática para señalar hasta un máximo de 30 días al año en los que no se desea recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, no consta en el expediente documento que acredite las fechas seleccionadas por el obligado tributario a tal efecto.

Sin perjuicio de ello, en el Fundamento de Derecho Segundo del acuerdo de liquidación, se indica que "*al haber solicitado el obligado tributario la aplicación de días de cortesía a efectos de recibir notificaciones electrónicas en la fecha en que se dicta el presente acuerdo, la notificación del mismo se va a intentar notificar en papel para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, de acuerdo con el artículo 41 de la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*".

De dicha argumentación se deriva que, en la fecha del acuerdo de liquidación, 24 de junio de 2019, concurría un día de "cortesía", esto es, uno de los días seleccionados por el obligado tributario para no recibir electrónicamente notificaciones de la AEAT, si bien se desconoce a partir de qué fecha cesarían los mencionados días de cortesía.

En relación con la posibilidad de señalar los días en los que no se pondrán notificaciones en la dirección electrónica habilitada, en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se establece lo siguiente:

"1. Los obligados tributarios que estén incluidos, con carácter obligatorio o voluntario, en el sistema de dirección electrónica habilitada en relación con la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrán señalar, en los términos que por Orden Ministerial se disponga, un máximo de 30 días en cada año natural durante los cuales dicha Agencia no podrá poner notificaciones a su disposición en la dirección electrónica habilitada.

2. El retraso en la notificación derivado de la designación realizada por el obligado tributario según lo dispuesto en el apartado anterior se considerará dilación no imputable a la Administración, en los términos

establecidos en el artículo 104.i) del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. No obstante, cuando lo dispuesto en el apartado 1 anterior resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia, será de aplicación lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 de este Real Decreto, pudiendo la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en estos casos, desarrollar las actuaciones de notificación reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo."

Por otro lado, en el artículo 3 del Real Decreto 1363/2010 se establece lo siguiente:

"Artículo 3. *Ámbito de aplicación.*

1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá practicar las notificaciones por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los siguientes supuestos:

a) Cuando la comunicación o notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del obligado o su representante en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento. Esta opción no corresponderá al obligado cuando concurren las circunstancias previstas en la letra b) siguiente.

b) Cuando la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

c) Cuando las comunicaciones y notificaciones hubieran sido puestas a disposición del prestador del servicio de notificaciones postales para su entrega a los obligados tributarios con antelación a la fecha en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga constancia de la comunicación al obligado de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada.

3. Si en algunos de los supuestos referidos en el apartado anterior la Agencia Estatal de Administración Tributaria llegara a practicar la comunicación o notificación por medios electrónicos y no electrónicos, se entenderán producidos todos los efectos a partir de la primera de las comunicaciones o notificaciones correctamente efectuada.

(...)"

Por su parte, en el artículo 4 del Real Decreto 1363/2010 se recogen las personas y entidades obligadas a recibir por medios electrónicos comunicaciones y notificaciones administrativas de la AEAT, disponiéndose lo siguiente:

"Artículo 4. *Personas y entidades obligadas.*

1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulización de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulización hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones.

(...)"

Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en el que se establece lo siguiente:

"2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.*
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.*
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.*
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.*
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración."*

Por otro lado, en el apartado II de la Exposición de Motivos del Real Decreto 1363/2010 se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

"II

El ámbito objetivo del Real Decreto está recogido en su artículo 3.

El artículo establece la obligación de utilizar medios electrónicos en las comunicaciones y notificaciones que deba efectuar la Agencia Estatal de Administración Tributaria a las personas y entidades comprendidas en el ámbito subjetivo del Real Decreto en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada.

Tras ello, en su apartado segundo, prevé una serie de supuestos en los que se permite que dichas notificaciones y comunicaciones se realicen por medios no electrónicos. Tal posibilidad responde fundamentalmente a la opción elegida por el interesado que ha comparecido de forma espontánea en las oficinas administrativas o a razones de eficacia de la actuación administrativa. Es este último supuesto el que merece destacarse ya que se encuentra relacionado con la inevitable demora que conlleva el transcurso de los diez días que concede la normativa para acceder a la comunicación o notificación electrónica desde su puesta a disposición en la dirección electrónica habilitada. La concesión de ese plazo en ocasiones puede impedir realizar en el tiempo debido las actuaciones de la Administración tributaria perjudicando con ello -o incluso eliminando- la eficacia del acto de que se trate. Este resultado se produciría en todos aquellos casos en los que la Administración tributaria tuviera que practicar por vía electrónica una comunicación o notificación para la realización de actuaciones que, con arreglo a la norma que las regula, tienen un carácter inmediato o deben realizarse con una celeridad tal que resulta incompatible con una demora de diez días para la práctica de la notificación. Esa demora resultaría todavía más injustificable cuando la notificación no electrónica puede practicarse de forma inmediata y personal al obligado tributario o a su representante que se encuentran en contacto de forma presencial con la Administración tributaria como ocurre, por ejemplo, en el curso de las actuaciones de comprobación o inspección. Por tanto, para evitar que esa demora asociada a la práctica de la notificación electrónica pudiera perjudicar o eliminar la eficacia de las actuaciones de la Hacienda Pública, se ha permitido a la Administración tributaria optar por la notificación no electrónica en todos aquellos casos en los que la comunicación o notificación electrónica resulte incompatible con la inmediatez o celeridad que requiera la actuación administrativa para asegurar su eficacia.

(...)"

Por este Tribunal se considera que el aseguramiento de la eficacia de la actuación administrativa, según se indica en el acuerdo impugnado, justifica la notificación del mismo por medios no electrónicos.

En este sentido se ha pronunciado previamente este Tribunal en resolución de fecha 2 de marzo de 2016 (R.G.: 00/5359/2013), considerándose válida la notificación de acuerdo de liquidación a través de agente tributario, por razones de eficacia de la actuación administrativa, en un supuesto en el que por la entidad objeto de notificación se habían solicitado días de cortesía, no resultando posible la notificación electrónica.

Quinto.

Por la reclamante se indica que en fecha 30 de abril de 2019 se puso de manifiesto el expediente electrónico, iniciándose trámite de audiencia, con un plazo de alegaciones de 10 días, y emplazándose a la reclamante para la

firma de actas en fecha 16 de mayo de 2019. Alega la reclamante que en la comunicación de la puesta de manifiesto del expediente "no se efectuó por parte de la Administración propuesta alguna de regularización, remitiéndose exclusivamente a la firma de un acta", considerándose por la reclamante que es un trámite de audiencia vacío de contenido, puesto que no se le informa de ninguna contingencia, y que le generaba indefensión.

Debe indicarse que sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de fecha 22 de octubre de 2009 (R.G.: 00/3641/2008), dictada en unificación de criterio, y fijando como doctrina que la Inspección está obligada en el trámite de audiencia previo a las actas a poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente y vaya a ser tenida en cuenta para redactar el acta, pero no existe obligación de presentar al interesado en ese momento un borrador del contenido del acta.

En particular, en el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC de fecha 22 de octubre de 2009 se establece lo siguiente:

"TERCERO. Entrando ya en el fondo del asunto hay que comenzar señalando que el artículo 157.1 de la LGT dispone que "Con carácter previo a la firma del acta de disconformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho" y el artículo 33.ter.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986 - RGIT), vigente y aplicable a las actuaciones inspectoras que nos ocupan, que "En todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular. Con ocasión de este trámite, el contribuyente podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución. Los interesados, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, podrán alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes".

De acuerdo con estos preceptos la Inspección tiene obligación de poner de manifiesto al contribuyente toda la documentación que figure en el expediente que vaya a ser tenida en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta, permitiendo al mismo que formule las alegaciones que estime oportunas y presente los documentos o justificantes que considere pertinentes, todo ello en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince. Pero no existe obligación, como pretende el Tribunal Regional, de presentar en ese momento al obligado tributario una propuesta o borrador con el contenido del acta a incoar, ni que explicita la regularización tributaria que, en su caso, se va a proponer, lo que se realizará en el acta y en el informe ampliatorio puesto de manifiesto al interesado junto al expediente. En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resoluciones tales como las de fecha ... 2006 (RG ...) y ... 2007 (RG ...).

A la anterior conclusión se llega igualmente del análisis del contenido de los diferentes documentos que puede emitir la Inspección y, en concreto, del distinto contenido que la norma prevé según nos encontremos ante Diligencias o ante Actas y así, dispone el artículo 99.7 de la LGT que "Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias", en tanto que las actas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 143.2 LGT "son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma".

Finalmente, y aunque no estuviere vigente al tiempo de las actuaciones inspectoras que nos ocupan, es destacable que a las mismas conclusiones se llegaría del análisis de lo dispuesto al respecto en el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (RD 1065/2007) en cuyo artículo 183 se dispone que "Cuando el órgano de inspección considere que se han obtenido los datos y las pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización o para considerar correcta la situación tributaria del obligado, se notificará el inicio del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas de conformidad o de disconformidad, que se regirá por lo dispuesto en el artículo 96", disponiendo el artículo 96 al que remite, por lo que aquí interesa: "Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación. En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas". En definitiva, no exige el referido artículo 96, al que remite el 183, el que se comunique al contribuyente propuesta o borrador alguno del contenido del acta a incoar, ni que explicita los motivos de la regularización tributaria que, en su caso, se vaya a proponer en dicha acta."

De este modo, de acuerdo con la doctrina recogida en la resolución del TEAC de fecha 22 de octubre de 2009 (R.G.: 00/3641/2008), procede desestimar la alegación efectuada por la reclamante respecto de la pretendida

indefensión sufrida en la comunicación de la puesta de manifiesto del expediente y apertura de trámite de audiencia previo a la firma de actas.

Sexto.

Por la reclamante se alega que la denegación de solicitud de ampliación de plazo para formular alegaciones contra acta de disconformidad *"supuso una clara indefensión a esta parte"*.

El acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, **A01...0**, se emitió en fecha 16 de mayo de 2019, constando en el expediente acuse de recibo en el que se indica que por la AEAT se entregó *"mediante el envío de un SMS"* a un determinado número de teléfono móvil, *"una copia electrónica del documento electrónico"* correspondiente a dicho acta, en fecha 16 de mayo de 2019, a las 11:10:03 horas, y fecha de recepción del acuse el 16 de mayo de 2019, a las 11:10:04 horas.

En el apartado 6 del acta de disconformidad se advierte al obligado tributario de su derecho a presentar las alegaciones que estimase oportunas, *"dentro del plazo de los quince días contados a partir del día siguiente a la fecha del acta o a la de la notificación de la misma"*.

En el expediente consta la presentación de dos escritos en fecha 3 de junio de 2019, solicitándose la prórroga del plazo para la presentación de alegaciones, en relación, entre otros, respecto del acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 2013 y 2014, indicándose que *"no le es posible, dada la complejidad de la Inspección realizada, así como el volumen de información analizada, presentar el potestativo escrito de alegaciones previsto en el artículo 157 de la Ley General Tributaria y el artículo 188.1 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, dentro del plazo establecido"*.

Por la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Murcia de la AEAT se emitió resolución de fecha 4 de junio de 2019, notificada el día 7 de junio de 2019 por agente tributario de la AEAT, denegándose la solicitud de ampliación de plazo solicitada.

Asimismo, consta en el expediente documento relativo a la notificación en la sede electrónica de la Agencia Tributaria de dicha resolución denegatoria de ampliación de plazo, entendiéndose producida la notificación por rechazo, *"con fecha 16-06-2019 y hora 00:00"*.

Por el obligado tributario se alega, entre otros extremos, que no fue hasta el momento de la emisión del acta de disconformidad *"cuando esta parte tiene conocimiento de la propuesta de regularización"*, así como que la administración *"concedió el plazo mínimo posible de 10 días a esta parte para efectuar las correspondientes alegaciones"*. Asimismo se alega que la notificación de la resolución denegatoria de la solicitud de ampliación se notificó el día 7 de junio de 2019 *"no a través de la DEH, sino mediante entrega a un asesor de la empresa"*.

En el acuerdo de denegación de solicitud de ampliación de plazo se recoge, entre otros extremos, lo siguiente:

"El plazo que el obligado tributario solicita ampliar es el plazo de 15 días para formular alegaciones abierto con la notificación de las actas de disconformidad A02 73054810 y A02 73055133, por el Impuesto sobre el Valor Añadido 2013/2014 e Impuesto sobre Sociedades 2012 a 2014 respectivamente (artículo 157 Ley General Tributaria, LGT).

Las referidas actas fueron notificadas el día 16 de mayo de 2019, por lo que el plazo de alegaciones finaliza el día 6 de junio de 2019. El obligado tributario solicita que dicho plazo se prorrogue por 8 días, es decir, hasta el día 18 de junio de 2019.

*Teniendo en cuenta que la solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones conforme al artículo 91 RGAT no constituye un supuesto contemplado en el artículo 150.4 de la LGT de extensión del plazo de duración del procedimiento inspector, y que este plazo finaliza el día 25/06/2019, este órgano, en virtud de lo dispuesto en el artículo 91 del RGAT, **acuerda denegar la solicitud de ampliación del plazo solicitada**, dado que se estima que su concesión perjudica el desarrollo del procedimiento inspector. La ampliación solicitada reduce a **4 días hábiles** el plazo que el Inspector Jefe dispone para dictar el correspondiente acto administrativo a la vista de las actas, informes de disconformidad y alegaciones que, en su caso, sean presentadas, en un expediente que el propio obligado tributario considera complejo, y respecto del que considera insuficientes **15 días** para formular alegaciones. Se aprecia riesgo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria por los conceptos y períodos comprobados, al reducirse el escaso plazo que dispone el Inspector Jefe para valorar la corrección de la propuesta de regularización, y, por tanto, la ampliación del plazo perjudica los derechos de la Hacienda Pública."*

Por este Tribunal se aprecia, en primer lugar, que el plazo inicialmente concedido en el acta de disconformidad para formular alegaciones fue de quince días y no de diez días, como sostiene la recurrente. En segundo lugar, la resolución denegatoria de ampliación de plazo fue notificada mediante agente tributario en fecha 7 de junio de 2019, sin perjuicio de la notificación, por rechazo, en la sede electrónica de la AEAT en fecha 16 de junio de 2019.

En el artículo 91 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 se establece lo siguiente:

"1. El órgano a quien corresponda la tramitación del procedimiento podrá conceder, a petición de los obligados tributarios, una ampliación de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos.

2. No se concederá más de una ampliación del plazo respectivo.

3. Para que la ampliación pueda otorgarse serán necesarios los siguientes requisitos:

- Que se solicite con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar.
- Que se justifique la concurrencia de circunstancias que lo aconsejen.
- Que no se perjudiquen derechos de terceros.

4. La ampliación se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar.

La notificación expresa de la concesión de la ampliación antes de la finalización del plazo inicialmente fijado podrá establecer un plazo de ampliación distinto e inferior al previsto en el párrafo anterior."

Por este Tribunal se aprecia que la notificación de la resolución denegatoria de la solicitud de ampliación de plazo, efectuada en fecha 7 de junio de 2019, fue realizada una vez concluido el plazo de alegaciones de 15 días, el cual finalizaba, según la propia resolución denegatoria indicaba, "el día 6 de junio de 2019".

De este modo, la notificación efectuada una vez transcurrido el plazo de alegaciones de quince días, determina que, de conformidad con lo establecido en el apartado 4 del artículo 91 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, el plazo para la formulación de alegaciones frente al acta de disconformidad se entendiese automáticamente ampliado hasta la mitad del plazo inicialmente fijado.

Sin perjuicio de ello, se comprueba en el expediente que, en fecha 18 de junio de 2019 por la entidad se presentaron dos escritos de alegaciones, a las 19:41:08 horas, y a las 19:44:32 horas, frente al acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, y frente a acta de disconformidad correspondiente al Impuesto sobre Sociedades.

Por este Tribunal no se aprecia la concurrencia de indefensión por cuanto si bien se denegó la solicitud de ampliación de plazo, y dicha solicitud se notificó una vez finalizado el plazo inicial de alegaciones de quince días, en fecha 18 de junio de 2018, esto es, 12 días naturales después de la fecha de fin de plazo inicial de alegaciones (6 de junio de 2019), por la recurrente se presentaron escritos de alegaciones que fueron recogidas en el acuerdo de liquidación impugnado, procediéndose en el mismo a la contestación de dichas alegaciones.

Séptimo.

Por la reclamante se alega que "por haberse rectificado la propuesta", contenida en el acta de disconformidad, debió "abrirse un nuevo plazo de 15 días para alegaciones", desprendiéndose de sus alegaciones que fue excluido dicho trámite porque determinaría la "caducidad del procedimiento", y la concurrencia de "reformatio in peius prohibida", así como que "el simple hecho de presentar alegaciones ante un Acta en Disconformidad provoca un Acta de Liquidación mucho más perjudicial para el alegante que la liquidación propuesta frente a la que se alega".

Según se ha recogido en los antecedentes de hecho de la presente resolución, en fecha 24 de junio de 2019 se emitió acuerdo de liquidación, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 y 2014, determinándose una cuota por importe de 749.930,84 euros, sumatorio de las cuotas correspondientes a cada uno de los períodos objeto de comprobación, por los siguientes importes:

2013 - 1T	2013 - 2T	2013 - 3T	2013 - 4T
95.074,71	95.074,71	95.074,71	125.675,00
2014 - 1T	2014 - 2T	2014 - 3T	2014 - 4T
55.625,23	102.140,97	94.776,04	86.489,47

Sin embargo, en la propuesta contenida en el acta de disconformidad, de fecha 16 de mayo de 2019, se determinaba una cuota por importe de 595.651 euros, resultado de las siguientes cuotas correspondientes a cada uno de los períodos objeto de comprobación:

2013 - 1T	2013 - 2T	2013 - 3T	2013 - 4T
90.648,82	90.648,82	90.648,82	120.878,03

2014 - 1T	2014 - 2T	2014 - 3T	2014 - 4T
20.302,80	66.249,35	58.570,57	53.703,79

Asimismo, según se indica en el Fundamento de Derecho Octavo del acuerdo de liquidación, la modificación de la cuota resultante de la comprobación se debe a la rectificación de la propuesta de liquidación como consecuencia de: (i) el incremento de la base de IVA devengado "en el total de los servicios facturados a la Fundación en ejecución del contrato de gestión"; y (ii) en el aumento de las cuotas soportadas de IVA deducible "en las cuotas señaladas por el obligado tributario afectas a la actividad de libros". Asimismo, "la modificación de los servicios sujetos a IVA determina la rectificación de la prorrata general de cada uno de los ejercicios".

Por su parte, debe indicarse que, en relación con las alegaciones efectuadas por el obligado tributario ante la Administración Tributaria, respecto del artículo 188.3 de la LGT, se establece lo siguiente:

"El obligado tributario alega que, la rectificación de la propuesta determina la apertura de un nuevo trámite de alegaciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 188.3 RGAT, que establece que:

(...)

Dado que, como se ha expuesto, las rectificaciones derivan de errores en la apreciación de los hechos (prestaciones del convenio efectivamente realizadas en el ejercicio) e indebida aplicación de las normas jurídicas (IVA deducible, devengo y determinación de base imponible) alegados por el contribuyente, se estima que no procede dicho trámite, sino que procede dictar el acuerdo de liquidación que se ha detallado a la vista de las alegaciones formuladas, del acta y del informe de disconformidad. A este respecto el Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha señalado (sentencia de 5/11/2012 en recurso 15211/2011) que el nuevo Reglamento incorpora el trámite que interesa la demandante; pero no para el caso en el que se dicta el acto con las alegaciones y elementos concurrentes en el expediente aunque, se variase la calificación de determinados gastos y su alcance, mas no el soporte de lo contemplado para resolver. En cualquier caso, la actora ha ejercido [sic] las posibilidades de impugnación a su alcance, sin que con ello se aprecie en el trámite del expediente merma alguna de sus derechos, al reiterar incluso tras la estimación parcial del TEAR, ahora en sede jurisdiccional, la cuestión de fondo."

Por su parte, en el antecedente de hecho Sexto, del acuerdo de liquidación, se hace referencia a la presentación de alegaciones por parte del obligado tributario en fecha 18 de junio de 2019, mencionándose la "Alegación Segunda. Sobre la regularización del IVA", indicándose que el obligado tributario "rechaza los cálculos económicos que se contienen en el acta de inspección, al basarse en supuestos erróneos o no aplicables, no pueden aceptarse".

Tras recogerse determinados extremos de dicha alegación, en el acuerdo de liquidación se concluye, respecto de la misma, lo siguiente:

"A la vista de esta alegación, se plantean las siguientes cuestiones:

- 1) Determinar las prestaciones de servicios incluidas en el contrato de gestión. Es decir, si el "apoyo financiero" es el único y principal servicio contratado.*
- 2) Determinación de las prestaciones de servicios efectivamente realizadas en los ejercicios comprobados (hecho imponible) y determinación de la base imponible*

Estas cuestiones planteadas son contestadas en los Fundamentos de Derecho del presente acuerdo."

En los escritos de alegaciones formulados por la entidad objeto de comprobación, presentados frente al acta de disconformidad, en relación con la mencionada alegación "Segunda. Sobre la regularización del IVA que consta en la correspondientes [sic] Actas en disconformidad", se comienza indicando que "no pueden aceptarse" los abundantes cálculos económicos que se contienen en el acta "al basarse ésta en supuestos erróneos o no aplicables", así como afirmando que "solicitamos el rechazo de las propuestas contenidas en las Actas".

Asimismo, en dicha alegación se hace referencia a "*la contabilidad de ambas entidades*", indicando que en ninguna de dichas contabilidades "*aparecen contabilizados ingresos por arrendamiento, por ejemplo*", indicándose, entre otros extremos, que:

"Es cierto que las entidades comparten unas propiedades, que se facilitaron a la inspección, no tuvo que investigar, con sus justificantes de compra, escrituras, facturas, fichas de mayor, y cuadros de amortizaciones. Pero también es cierto que la deudora, la Fundación, ha asumido la inmensa mayoría de los costes de construcción y equipamiento."

Señala la entidad en sus alegaciones que por la Inspección de los Tributos "*en el largo período*" de la comprobación "*se podrían haber hecho los cálculos sobre un posible servicio de arrendamiento*", indicando que "*la Inspección no los ha hecho*".

Se alega que se ha demostrado -según la entidad- "*que sólo hemos facturado por apoyo financiero, y reconoce la Inspección que dicha prestación de servicios estaría exenta de IVA*", señalando que la Administración enumera actividades reflejadas en el convenio, "*dando por evidente que se han producido, sin prueba alguna, por tanto, devengando IVA*".

Se alude en las alegaciones a la determinación, por parte de la Inspección de los Tributos, de las prestaciones de servicios sujetas y no exentas de IVA, "*por descarte*", considerando la entidad que "*no es válido que la Inspección pueda llegar a excluir nuestros argumentos, nuestra contabilidad, rechazándolos sin siquiera un mínimo argumento, para coger una posibilidad, una hipótesis y convertirla en realidad, menos favorable para el obligado tributario*", señalándose que "*la prestación de servicios se devenga puntualmente cuando dichos servicios se prestan, es decir, cuando se produce el hecho imponible*", aludiéndose a lo establecido en los artículos 75 y 78 de la Ley de IVA, concluyendo la alegación "*reiterando la ilegalidad de la propuesta del cálculo de prestaciones de servicios, dicho sea con el debido respeto, por la no existencia del hecho imponible pretendido por la Inspección, solicitando se anule la propuesta de la inspección*".

Por este Tribunal se aprecia que las cuestiones que el acuerdo de liquidación afirma que se plantean "*a la vista de esta alegación*", no son extremos planteados como tales por la entidad en sus alegaciones.

Así, de la mencionada alegación Segunda efectuada contra el acta de disconformidad se desprende como *petitum* "*la ilegalidad de la propuesta del cálculo de prestaciones de servicios*", por la inexistencia del hecho imponible "*pretendido por la Inspección*", solicitándose que "*se anule*" dicha propuesta.

Dicha pretensión resulta totalmente contraria a las cuestiones que, según el antecedente de hecho Sexto del acuerdo de liquidación, son objeto de planteamiento, a la vista de dicha alegación, puesto que mientras que la entidad solicita la anulación de la propuesta de regularización, la Administración Tributaria sostiene que, a la vista de la mencionada alegación se desprenden dos extremos consistentes en (1) la determinación de las prestaciones de servicios incluidos en el contrato de gestión -determinar si el apoyo financiero es el único y principal servicio contratado-; y (2) la determinación de las prestaciones de servicios efectivamente realizadas en los ejercicios comprobados (hecho imponible) y la determinación de la base imponible.

Por su parte, en el Fundamento de Derecho Quinto del acuerdo de liquidación -transcrito parcialmente en esta resolución- se determina la base imponible de IVA por el importe total de la contraprestación objeto de facturación, estableciéndose cantidades que se corresponden con los ingresos por convenio, mientras que en la regularización propuesta en el acta, de dichos ingresos se detraían cantidades correspondientes a ingresos por préstamo participativo y por financiación en cuenta corriente.

Llama la atención que el Fundamento de Derecho Quinto determina la mencionada base imponible indicando que "*se estima la alegación del obligado tributario referida a que las cuotas devengadas son las correspondientes a las las [sic] prestaciones de servicios efectivamente realizadas en el marco del convenio*".

En primer lugar, debe indicarse que, del escrito de alegaciones se desprende que el contenido de la pretensión de la entidad consistía en la "*ilegalidad*" de la propuesta de regularización, sin perjuicio de que, en su alegato se hiciera referencia a lo establecido en el artículo 75 de la Ley de IVA, y se indicase que "*la prestación de servicios se devenga puntualmente cuando dichos servicios se prestan, es decir, cuando se produce el hecho imponible*".

Por otro lado, destaca que si bien en el acta de disconformidad se indica que "*del examen de la contabilidad y documentación aportada por el obligado tributario podemos conocer la actividad financiera prestada por el obligado tributario a la Fundación, y por descarte, determinar las prestaciones de servicios que están sujetas y no exentas al IVA*", en el acuerdo de liquidación impugnado se considera que concurren determinadas prestaciones indicándose lo siguiente:

"La obligada alega que la Inspección no ha probado que dichas prestaciones se hayan efectuado por la Sociedad y por tanto no se ha probado la realización del hecho imponible. Sin embargo:

- En la resolución de la anterior cuestión, se expuso que en todo caso la cesión de uso de bienes inmuebles se ha producido en los años comprobados y que su remuneración se incluye dentro de la fórmula global prevista en el apartado séptimo del contrato.

- Inherente a esta prestación es la obligación asumida de mantenimiento y reposición de dichos bienes, que también se remunera en la fórmula genérica, por lo que también entendemos que se ha tenido que prestar.

- La cesión de las marcas descritas en el contrato es evidente que se ha producido. Basta con visitar la página web de ..., siendo dicha marca la correspondiente a una ... ampliamente conocida en toda España.

- En el acta del Impuesto sobre Sociedades se considera que parte de los ingresos facturados se destinan a remunerar a los administradores de la sociedad por su condición de patronos de la Fundación.

Por tanto, los ingresos contabilizados y facturados en los años comprobados por el 4% de los derechos de ... se corresponden con prestaciones de servicios sujetas y no exentas, siendo aplicable el 21% de tipo de gravamen, constituyendo su importe la base imponible del impuesto.

No es necesario por tanto, como alega la obligada, la determinación de la base imponible por "descarte", que a pesar de la expresión consistía en determinar la base imponible por diferencia, cálculo que no es necesario."

Destaca que en el propio acuerdo de liquidación se diga que no es necesario el cálculo por descarte o por diferencia, procedimiento que, sin embargo, sí se sigue en el acta de disconformidad.

En el acta de disconformidad se relacionan los servicios que considera la Inspección se desprenden del convenio suscrito entre la obligada tributaria y la fundación, y, tras recogerse manifestaciones del representante autorizado del obligado tributario en las que se indica, entre otros extremos, que "lo único que existe es apoyo financiero", se afirma, en dicho acta de disconformidad, que "parece que sí que cede los inmuebles, pero al contrario de lo que ocurre con la asistencia financiera no percibe ninguna remuneración por ello, estando previsto que así se hiciera"; se relacionan las prestaciones de servicios que, según la Inspección, "están sujetas y no exentas de IVA: prestación de infraestructura material y personal, prestación de servicios contables, cesión de inmuebles o arrendamientos, cesión de marcas y signos distintivos..."; que "es evidente que existe cesión o arrendamiento de inmuebles por parte del obligado tributario a la Fundación", y "que es evidente que una parte de las prestaciones de servicios realizadas por el obligado tributario a la Fundación en el marco del Convenio, están sujetas y no exentas de IVA, debiendo haber repercutido el obligado tributario por dicha parte".

En el acuerdo de liquidación se hace referencia a las prestaciones considerando que la cesión de uso de bienes inmuebles "se ha producido en los años comprobados", que "entendemos que se ha tenido que prestar", la obligación asumida de mantenimiento y reposición de bienes inmuebles, así como que "es evidente que se ha producido" la cesión de marcas descritas en el contrato, señalándose que "basta con visitar la página web de la ..., siendo dicha marca la correspondiente a una ... ampliamente conocida en toda España", y mencionándose lo dispuesto en el "acta del Impuesto sobre Sociedades" en el que se indica "se considera que parte de los ingresos facturados se destinan a remunerar a los administradores de la sociedad por su condición de patronos de la Fundación", estos dos últimos extremos que no se aprecia se recojan en el acta de disconformidad.

Sin perjuicio de lo anterior, la principal contradicción que se aprecia entre el acta de disconformidad y el acuerdo de liquidación se deriva de que si bien en ambos actos se efectúa regularización partiendo del mismo contrato o convenio, la conclusión obtenida en la propuesta y en el acuerdo de liquidación es diferente.

Así, en el Fundamento de Derecho Cuarto del acuerdo de liquidación se hace referencia a lo establecido en el "Contrato de colaboración o management de 10/01/1998", recogiendo lo contenido en varias de sus estipulaciones, mencionándose, en particular, lo establecido en el apartado Sexto de dicho contrato:

"SEXTO. OBLIGACIÓN DE **XZ, S.L.** DE ASISTENCIA FINANCIERA A FAVOR DE **FUNDACIÓN TW**; ASISTENCIA FINANCIERA QUE SE REALIZARÁ A TÍTULO JURÍDICO DE CRÉDITO EN CONDICIONES DE RESTITUCIÓN DIFERIDA EN EL TIEMPO Y DE FORMA ADAPTABLE A LA SITUACIÓN FINANCIERA QUE, EN CADA MOMENTO, ATRAVIESEN LAS ENTIDADES FIRMANTES DE ESTE CONTRATO DE GESTIÓN.

(...)

1. **XZ, S.L.**, en su condición de gestor-manager en los términos de este contrato, asume la obligación de asistir financieramente, en los más amplios términos, a la **FUNDACIÓN TW**, especialmente en sus actividades inherentes al gobierno de la QR.

4. Esta clase de negocios podrá devengar o no intereses a favor de **XZ, S.L.** En caso de no pactarse nada en contra respecto a cada concreto negocio de asistencia financiera, la forma de restitución de los capitales y, en su caso, de los intereses y rentas, vendrá incluida dentro de la fórmula global de retribución de la gestión que asume **XZ, S.L.**, que se regula en la cláusula SÉPTIMA de este mismo contrato."

Y en el Fundamento de Derecho Quinto se hace referencia a "contrato elevado a público el 8/04/2008", destacándose las siguientes estipulaciones:

"ESTIPULACIONES

1. Capital del Préstamo.

Prestamista y Prestatario acuerdan suscribir el presente Contrato de préstamo participativo, siendo el importe del principal del préstamo o capital prestado la cantidad líquida de ... euros con efectos desde el día de hoy y con vencimiento el día 1º de septiembre de 2025 (en adelante, "Fecha Final de Reembolso")."

La circunstancia de que en el apartado sexto se excluya de la fórmula global de retribución "los negocios de asistencia financiera en los que se pacte de forma específica la forma de restitución de los capitales e intereses" supone, para el acuerdo de liquidación, que la retribución del préstamo participativo no esté incluida en los ingresos contabilizados en la cuenta "CTA.CORRIENTE-2 ...", de forma que "los ingresos de ... facturados se corresponden al resto de prestaciones de servicios de gestión y management previstas en el contrato", determinándose la base imponible de IVA en el importe total de la contraprestación objeto de facturación.

En la propuesta de regularización recogida en el acta se hace referencia a "contrato de gestión de mutua y recíproca colaboración", formalizado en fecha 10 de enero de 1998. Asimismo, se indica que "respecto al apoyo financiero el convenio recoge que el obligado tributario se obliga a asistir financieramente a la Fundación, pudiendo devengar o no intereses a favor del obligado tributario, y, en caso de no pactarse nada la forma de restitución de los capitales vendrá incluida dentro de la fórmula global de retribución regulada en el Convenio", indicándose que "existe un préstamo participativo por el cual el obligado tributario cobra un interés".

No obstante, en el acta se afirma que "sin embargo, pese a lo que dice el convenio no hay nada pactado y la remuneración no viene incluida en la fórmula global".

La propuesta de regularización determina los ingresos por la actividad financiera "que podrían estar incluidos dentro de la retribución del Convenio", restándolos del total de la retribución, obteniendo, "los ingresos comprendidos dentro de dicha retribución que se corresponderían con el resto de actividades citadas en el Convenio, las cuales estarían sujetas y no exentas de IVA".

Dicho procedimiento determina una base imponible de IVA por los ingresos de servicios sujetos y no exentos que es inferior, en cada uno de los períodos objeto de comprobación, a la que posteriormente se determina en el acuerdo de liquidación, puesto que en la regularización contenida en este no se excluye de la cuantía de los ingresos por convenio cantidad alguna correspondiente a operaciones de financiación.

De conformidad con lo mencionado anteriormente, por este Tribunal se aprecia que, ante unos mismos supuestos fácticos, por la Inspección de los Tributos se ha efectuado una valoración distinta en el acuerdo de liquidación, con respecto a la recogida en la propuesta de regularización, determinando, como consecuencia, una mayor base imponible de IVA por operaciones sujetas y no exentas.

Octavo.

Apreciada la existencia, en el acuerdo de liquidación, de rectificación de la regularización propuesta en el acta de disconformidad, procede determinar, si resulta de aplicación lo establecido en el artículo 188 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT), aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en cuyo apartado tercero se establece lo siguiente:

"3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada."

Debe indicarse que, en el presente supuesto, el propio acuerdo de liquidación, en su Fundamento de Derecho Séptimo, reconoce la existencia de rectificación de la propuesta, tanto por el incremento de la base del IVA devengado "en el total de los servicios facturados a la Fundación en ejecución del contrato de gestión", como en el aumento de las cuotas de IVA deducible "en las cuotas señaladas por el obligado tributario afectas a la actividad de

libros". Dicha rectificación determina, asimismo, la modificación de la prorrata general de cada uno de los ejercicios objeto de comprobación.

Sin perjuicio de la estimación, en el acuerdo de liquidación, de la alegación de la entidad sobre el "error material relativo al IVA Soportado deducible", debe determinarse si la rectificación de la base imponible del IVA devengado obligaba a la apertura de trámite de audiencia por un plazo de quince días, según lo establecido en el artículo 188.3 del RGAT. En caso de que dicho trámite de audiencia no hubiera debido omitirse, la consecuencia sería que el procedimiento de inspección, iniciado en fecha 25 de marzo de 2017, habría superado el plazo de 27 meses, previsto en el artículo 150.1.b) de la LGT, por cuanto, notificándose el acuerdo de liquidación en fecha 24 de junio de 2019, sólo restaba un día al procedimiento de comprobación.

En relación con la omisión del trámite de alegaciones previsto en el artículo 188.3 del RGAT, procede hacer referencia a lo dispuesto en la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha ... de ... de 2021, recurso nº .../2018, en cuyo Fundamento de Derecho Segundo se establece lo siguiente -el subrayado es de este TEAC-:

"(...)

Es incuestionable entonces que, de haberse dado el traslado para alegaciones por el plazo de 15 días que prevé el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con motivo de la rectificación de la propuesta contenida en el acta de disconformidad, se habría excedido con creces el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, con la consumación entonces del efecto prescriptivo contemplado en el artículo 150 de la LGT.

Lo que reconduce la cuestión a determinar si dicho traslado era obligado y, en caso de serlo, cual sería la consecuencia de su incumplimiento.

En cuanto a lo primero, dispone el repetido apartado 3 del artículo 188 del Real Decreto 1065/2007 que "Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado. Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada".

Entiende el Abogado del Estado que no era necesario el trámite de audiencia por cuanto "... no se dan los presupuestos que establece el precepto que de contrario se dice infringido, en cuanto que los ajustes que se hacen en el acuerdo Liquidación IVA 2006 a 2008, correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, no habían sido tenidos en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta, pero se deducían de las actuaciones inspectoras realizadas y, como se indica en el propio Acuerdo de liquidación, sí habían sido reflejados en la regularización del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2008".

El argumento se aparta del tenor literal de la norma pues, tras reconocer que los ajustes que se hacen en el acuerdo liquidación del IVA 2006 a 2008 no habían sido tenidos en cuenta en la propuesta de regularización contenida en el acta, es decir, admite que se da el presupuesto que, conforme al artículo 188, exige el traslado para alegaciones, considera sin embargo que tales ajustes se deducían de las actuaciones de la Inspección y además se habían reflejado en la regularización del Impuesto sobre Sociedades de ese mismo período; lo que resulta del todo inaceptable pues con ello pretende soslayar el cumplimiento de una norma clara, cuyo presupuesto de hecho reconoce, mediante la remisión a un juicio deductivo incompatible con la misma norma que, obviamente, no quiere excepcionar el trámite de alegaciones por el simple hecho de que la alteración de la propuesta contenida en el acta de disconformidad pudiera desprenderse de las actuaciones inspectoras, abriendo un espacio de discrecionalidad no previsto y difícil de conciliar con la garantía para el obligado tributario que inspira el precepto. Y otro tanto sucede respecto de la alusión a la regularización llevada a cabo en el Impuesto de Sociedades, que se operó en un procedimiento inspector distinto, sin que las circunstancias, los datos o las garantías hayan de presuponerse transmisibles de un expediente a otro.

Se plantea así cual deba ser la consecuencia de que se hubiera omitido un trámite que, conforme a lo expuesto, resultaba preceptivo. Son varias las ocasiones en que esta misma Sala, siguiendo el criterio mantenido al respecto por el Tribunal Supremo, se ha pronunciado sobre las consecuencias que han de seguirse de esa omisión. Entre las más recientes podemos citar la sentencia de 8 de febrero de 2021, recurso núm. 53/17, donde hemos dicho lo siguiente:

*"En el segundo de los fundamentos de la demanda **XX** pone de manifiesto que el acta incoada por los ejercicios 2007 y 2008 calificaba la liquidación propuesta como definitiva "... por haberse comprobado la totalidad de los elementos de la obligación tributaria", tal y como se declaraba en la misma, con cita de lo dispuesto en el artículo 101.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.1 del Reglamento*

General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio; siendo así que, según el acuerdo de liquidación correspondiente a los mismos ejercicios 2007 y 2008, la liquidación tenía carácter provisional "... de acuerdo con lo establecido en el artículo 101.4.a) LGT y 190.2 RGAT, en tanto no sean comprobados los rendimientos imputados por las entidades que tributan en régimen de atribución de rentas de las cuales forma parte el sujeto pasivo en los dos ejercicios de 2007 y 2008".

De lo cual deduce la recurrente que el acuerdo de liquidación habría modificado la propuesta contenida en el acta en cuanto a la naturaleza definitiva de la liquidación sin haber seguido el procedimiento establecido en el artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio . (...)

Por su parte, el TEAC reconoce la circunstancia descrita, entiende que la liquidación practicada debiera tener carácter definitivo, pero no comparte la conclusión de la entidad actora pues, dice, "... el acuerdo continúa siendo válido ya que en el mismo concurren la totalidad de los requisitos exigidos en los artículos 101 y siguientes de la LGT".

Por tanto, la cuestión se limita a determinar las consecuencias que cabe atribuir al hecho (...) de que el cambio de calificación se hizo sin audiencia de la entidad pese a lo establecido en el artículo 188 del mismo RGAT.

Acerca del alcance que cabe atribuir a la infracción consistente en la omisión del trámite de audiencia en el curso de un procedimiento inspector se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 18 de mayo de 2020, recurso núm. 532/2017, en la que manifiesta lo siguiente:

"Sobre la omisión del trámite de audiencia en los procedimientos tributarios existe una abundante jurisprudencia, (...) por lo que cabe traer a colación en este recurso de casación los pronunciamientos que al respecto ha realizado este Tribunal Supremo, valga por todas por ejemplo la sentencia de 26 de abril de 2012, rec. 1917/2009, que a su vez se remite a la sentencia de 11 de julio de 2003, rec. cas. 7983/1999, en la que dijimos:

"Así, ninguna de las causas de nulidad contempladas en el art. 62 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP - PAC) -hoy art. 47 de la Ley 30/2015 - resulta aplicable a la simple falta del trámite de audiencia. No lo es la prevista en la letra a), según la cual son nulos de pleno derecho aquellos actos que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, porque el derecho a la defensa sólo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional en el marco de un procedimiento sancionador, por la aplicación al mismo -aun con cierta flexibilidad- de las garantías propias del proceso penal, según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de este Tribunal Supremo; fuera de ese ámbito sancionador, la falta del trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional. Por otra parte, la falta de un trámite como el de audiencia, por esencial que pueda reputarse, no supone por sí misma que se haya prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido (TS de 13 de octubre de 2.000 -recurso de casación 5.697/1.995 -), que puede subsistir aun faltando la sin duda decisiva audiencia del interesado, por lo que tampoco le afecta, en principio, la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra e) del art. 62 LRJAP -PAC. Por otra parte, es claro que a la ausencia del trámite de audiencia le es de aplicación de manera muy directa la previsión del apartado 2 del artículo 63 de la Ley 30/1.992, que establece la anulabilidad de un acto administrativo por defecto de forma cuando éste de lugar a la indefensión del interesado" [FD Segundo; en el mismo sentido, las Sentencias de 16 de noviembre de 2006 (rec. cas. no.. 1860/2004)]."

En definitiva, la ausencia del trámite de audiencia no constituye causa de nulidad de pleno derecho en los procedimientos administrativos no sancionadores. La falta de audiencia en el procedimiento inspector, en el caso de concurrir, no constituiría un supuesto de nulidad de pleno derecho; recordar que en nuestro ordenamiento las causas de nulidad radical o absoluta de los actos administrativos son tasadas y poseen carácter excepcional y deben ser interpretadas con carácter restrictivo; sin que la singularidad del presente caso, esto es, el que después de la resolución sin tener en cuenta las alegaciones se dictara acto en respuesta a las mismas, cuando ya estaba aquella impugnada y solicitada la suspensión, nada añade ni incide en el régimen general expuesto respecto de las exigencias para identificar un supuesto de nulidad radical, en dicha línea cabe apuntar la sentencia de 13 de diciembre de 2017, rec. cas. 2848/2017, sobre la que luego volveremos. Como ha quedado expuesto con cita y transcripción de la jurisprudencia, en este tipo de procedimiento la ausencia del trámite de audiencia, en todo caso, podría dar lugar a la anulabilidad del acto, pero siempre que dicho vicio suponga una disminución efectiva y real de las garantías y produzca indefensión; siendo la indefensión un concepto material, que no surge de la sola omisión de cualquier trámite, sino que debe ser una indefensión real y efectiva; en el caso que nos ocupa, la parte recurrente liga a la simple omisión del trámite -en este caso falta de valoración de las alegaciones en un primer acto- la quiebra procedimental invalidante productora de indefensión, como consecuencia obligada, sin tan siquiera reparar y hacer esfuerzo alguno en concretar su incidencia material en sus derechos y garantías procedimentales, lo cual resulta a

todas luces insuficiente a los efectos de declarar la anulabilidad del acto impugnado y con ella ordenando la retroacción de actuaciones para volver a cumplimentar dicho trámite, sino que sólo cabe reconocer un defecto formal no invalidante e irrelevante jurídicamente, de ahí que debemos entrar a analizar cuál es la fecha a tener en cuenta en los términos en que se formula la cuestión en el auto de admisión".

Entendemos que tal es lo que sucede en el caso ahora enjuiciado pues la invocación que hace la entidad recurrente de la indefensión sufrida es meramente aparental, no se atisba siquiera cual pudiera ser la quiebra en el derecho a la defensa que para la obligada tributaria supuso la calificación como provisional de la liquidación ni, desde luego, se ha acreditado nada al respecto, teniendo en cuenta que la prueba propuesta y admitida, consistente en el informe pericial aportado con la demanda, se dirigía a acreditar extremos distintos.

Todo cual debe llevar a la desestimación de este motivo".

En el caso que enjuiciamos ahora, sin embargo, la omisión del trámite de audiencia del artículo 188.3 tiene una relevancia indudable al punto de que, de haberse observado el necesario traslado para alegaciones, la duración del procedimiento inspector habría excedido, sin duda, el máximo previsto en el artículo 150.1 de la LGT.

Entendemos, además, que se ha generado en el obligado tributario un perjuicio evidente al haberse evitado la prescripción mediante el incumplimiento palmario de un trámite procedimental obligado, incumplimiento frente al cual la entidad interesada nada ha podido hacer en lo que constituye un ejemplo claro de indefensión. Y que hace pensar que, en efecto, y como denuncia la entidad actora, la omisión del traslado pudiera tener por finalidad eludir la prescripción cuando la Inspección contaba solo con un día de margen para concluir el procedimiento. Por tanto, la consecuencia de todo ello debe ser la anulación de la liquidación correspondiente a los ejercicios 2006 a 2008 por vulneración del artículo 188.3 del Real Decreto 1065/2007 que ha generado indefensión al obligado tributario. Anulación que arrastra la de las sanciones correspondientes a ese mismo período al desaparecer el presupuesto - la liquidación por igual concepto y período- de la que traen causa."

En el presente supuesto, el acuerdo de liquidación defiende la improcedencia del trámite de alegaciones por tratarse de rectificaciones derivadas de "errores en la apreciación de los hechos", e "indebida aplicación de las normas jurídicas", "alegados por el contribuyente".

Por otro lado, en relación con la rectificación que atañe a la determinación de una mayor base imponible correspondiente al IVA devengado, destaca la afirmación de que "se estima la alegación del obligado tributario referida a que las cuotas devengadas son las correspondientes a las [sic] prestaciones de servicios efectivamente realizadas en el convenio", cuando, según se ha indicado en el anterior Fundamento de Derecho de esta resolución, sin perjuicio de la mención por la entidad, en su escrito de alegaciones, del artículo 75 de la Ley de IVA, su pretensión tenía por objeto la anulación de la propuesta de regularización, como consecuencia de la apreciación, por la entidad de "la ilegalidad de la propuesta del cálculo de prestaciones de servicios", "por la no existencia del hecho imponible pretendido por la Inspección".

Por este Tribunal se considera que la distinta valoración de los supuestos fácticos de la regularización, efectuada en el acuerdo de liquidación, de forma que ante unos mismos hechos se determina que la base imponible del IVA devengado es superior a la propuesta en el acta de disconformidad, constituye una circunstancia que, pese a estar relacionada con una alegación del obligado tributario, determina una rectificación de signo contrario a lo pretendido por éste.

De esta forma, si bien la entidad alega la improcedencia de la regularización por no atenderse -a su juicio- a lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley de IVA, la Inspección de los Tributos emplea dicho argumento para modificar la apreciación del acta de disconformidad, excluyendo de los ingresos obtenidos por la entidad los ingresos derivados de la asistencia financiera a la Fundación, determinando una mayor base imponible de IVA, efectuándose por tanto una regularización por mayor importe.

No resulta de recibo la afirmación de que dicha rectificación supusiese una estimación de la alegación del obligado tributario, o que la omisión del trámite de audiencia no resulte procedente, porque la rectificación de los errores o la indebida aplicación de las normas jurídicas se derivasen de lo alegado por el obligado tributario, por cuanto si bien dicha argumentación empleada por la Inspección puede ser cierta respecto de la alegación correspondiente a la no inclusión entre el IVA deducible de cuotas de IVA soportado relacionadas con la edición de libros, no cabría entender que de las alegaciones del obligado tributario se desprendiese la pretensión de determinar una regularización con una mayor base imponible de IVA devengado, cuando en sus pretensiones solicitaba la anulación de la propuesta de la Inspección, "por la no existencia de hecho imponible pretendido por la Inspección".

Así, aunque la mencionada rectificación consistente en la determinación de una mayor base imponible de IVA devengado esté relacionada con una alegación efectuada por la entidad objeto de comprobación, dicha rectificación afecta a una cuestión, la no consideración de la retribución del préstamo participativo dentro de los ingresos contabilizados en la cuenta "CTA.CORRIENTE-2 "...", que es distinta de la alegación efectuada, que, sin perjuicio de los razonamientos comprendidos en la misma (se mencionaba que la Inspección reconocía que la prestación de servicios de "apoyo financiero", "estaría exenta de IVA", y que se daba por evidente en el acta "sin

prueba alguna", el devengo de IVA por las actividades reflejadas en el convenio), tenía por objeto la solicitud de que se anulase la propuesta de la Inspección, debido a "*la ilegalidad de la propuesta del cálculo de prestaciones de servicios*", esgrimiéndose, asimismo, "*la no existencia del hecho imponible pretendido por la Inspección*".

De este modo, procede la anulación del acuerdo impugnado, como consecuencia de la omisión del trámite de audiencia, lo que ha causado un evidente perjuicio al interesado, debiendo retrotraerse las actuaciones al momento en el que se dictó dicho acuerdo, por cuanto no se ha respetado lo dispuesto en el artículo 188.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación, anulando el acto impugnado, y acordando la retroacción de actuaciones en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.