

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057793

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 5 de marzo de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 461/2011

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración del inmovilizado. Inversiones financieras. Provisión depreciación de valores mobiliarios. *Compra de acciones de una sociedad en quiebra.* La entidad titular de las acciones aporta ciertas cantidades a la sociedad en quiebra, que se registraron como mayor valor de las acciones [Vid., consulta 3 BOICAC, núm.36, de 1-12-1998 (NFC008760)] y dotó una provisión por insolvencias. No procede esta provisión porque no existe crédito. Por otro lado, hay que tener en cuenta que al estar la sociedad en quiebra el precio de compra era superior a su valor teórico. La aportación para compensar pérdidas no constituía una obligación del titular de las acciones, sino de otra sociedad, la propietaria del edificio que ocupaba la quebrada y deudora de ésta, cuyas acciones también eran titularidad de la recurrente. Tampoco cabe calificar el pago de esas cantidades como aportación de los socios para compensar pérdidas, pues éstas fueron anteriores a la adquisición de las acciones por le obligado tributario. La dotación a la provisión por depreciación de los valores mobiliarios a dotar tiene como límites el valor de adquisición de las acciones y la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al final del ejercicio, sin tener en cuenta las pérdidas de periodos anteriores. El pago de las aportaciones para reponer pérdidas se considera como mayor valor de las acciones de la propietaria del edificio. No es procedente plantear la cuestión de la doble imposición por la venta posterior del edificio porque afecta a otro obligado tributario y a un ejercicio distinto del comprobado. En realidad, el fin último de la entidad comprobada era evitar la tributación de la plusvalía por la venta del edificio. No procede la sanción porque a un cotitular de las acciones no se le impuso sanción en otras actuaciones.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 241.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 12 y 19.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 8.2.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 126.

PONENTE:*Don Jesús María Calderón González.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000461 / 2011

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05736/2011

Demandante: GRUPO DE EMPRESAS PRASA, JOBOR S.L, E INICIATIVAS Y PROYECTOS 21 S.L

Procurador: LOURDES FERNÁNDEZ-LUNA TAMAYO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D^a. FELISA ATIENZA RODRIGUEZ
D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA
D^a. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a cinco de marzo de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 461/2011, se tramita a instancia de GRUPO DE EMPRESAS PRASA, JOBOR S.L, INICIATIVAS Y PROYECTOS 21 S.L, en calidad de beneficiarias de la escisión de CBR INVERSIONES, S.A., entidades representadas por la Procuradora D^a Lourdes Fernández-Luna Tamayo, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 de septiembre de 2011, sobre liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 y 2002 y sanción; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 1.890.583,72 euros, y la cuota de los ejercicios impugnados de 524.197,81 euros en el 2001 y de 625.022,21 en 2002. Por otra parte, la sanción impuesta asciende a 574.610,01 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha 24 de noviembre de 2011, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" 1. A la Sala que, teniendo por presentado este escrito de demanda, con devolución del expediente administrativo, se sirva admitirlo y, previos los trámites legales, dicte Sentencia anulando la resolución del TEAC impugnada y las liquidaciones practicadas por el Sr. Inspector Regional de la Delegación Especial de Andalucía de las que aquella trae causa, correspondientes al ejercicio 2001 y 2002, por el Impuesto sobre Sociedades, así como la sanción impuesta a CBR INVERSIONES, S.A, por ser contraria a Derecho

2. Subsidiariamente, para el caso de que se estimara correcta la liquidación correspondiente al ejercicio 2001, se reconozca como deducible la totalidad de la pérdida sufrida en el ejercicio 2002, anulando las liquidaciones y practicando las que resulten procedentes en derecho, anulando igualmente la sanción impuesta."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"A LA SALA SUPlico que tenga por presentado este escrito, se sirva admitirlo, tenga por contestada la demanda, y tras los trámites oportunos, dicte sentencia desestimando la misma y declarando la conformidad a Derecho de la resolución recurrida".

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual

quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de fecha 20 de noviembre de 2012; y, finalmente, mediante providencia de fecha 9 de febrero de 2015 se señaló para votación y fallo el día 26 de febrero de 2015 en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

- El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de las Entidades mercantiles PRASA, JOBOR, S.L., INICIATIVAS Y PROYECTOS 21, S.L. , en calidad de beneficiarias de la escisión de C.B.R Inversiones S.A, contra la resolución del TEAC de fecha 21 de septiembre de 2011 desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución dictada, en fecha 28 de enero de 2010, por el TEAR de Andalucía, en la reclamación nº 41/ 02069/2006, y de manera acumulada en la reclamación número 41/02070/2006, relativas, respectivamente, al Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de la Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Andalucía, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2001 y 2002 y al Acuerdo sancionador dictado por el mismo órgano y por el mismo concepto y ejercicios.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO-. Con fecha de 4 de noviembre de 2005 los Servicios de Inspección de la Delegación Regional de Inspección de Andalucía incoaron a la entidad CBR INVERSIONES, SA Acta de disconformidad (A02) número 71081422, con carácter de definitiva, por el impuesto y ejercicios de referencia. En el .acta de disconformidad incoada se hacía constar, en síntesis, lo que a continuación se resume:

1. Las actuaciones se iniciaron el 6 de septiembre de 2004. A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, establecido en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de julio , General Tributaria (en adelante, LGT), se han de tener en cuenta que se han producido dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria e interrupciones justificadas del mismo por un total de 135 días.

2. El obligado tributario se disolvió sin liquidación, en virtud de la escisión total llevada a cabo en la escritura pública fechada ante notario el día 23 de diciembre de 2003; las entidades beneficiarias de la escisión fueron las mercantiles:

- GRUPO PRASA, SA con NIF A14027635
- JOBOR, SA (actualmente, JOBOR, SA con NIF: B14031579).
- CONSTRUCTORA DE SANYRES 21, SL con NIF B14556286.

3. La actividad principal del obligado tributario era la de "Alquiler de locales industriales "clasificada en el Epígrafe del IAE con número 861.2.

4. Con fecha de 30 de noviembre de 2001, el obligado tributario adquirió conjuntamente con las entidades GRUPO PRASA, SA y Promotora inmobiliaria PRASUR.SA:

- 50.564 acciones de la sociedad CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA, (NIF A79178323) vendidas por las entidades de nacionalidad francesa HÉXAGONE HOSPITAUTATION, SARL SAINT MARCEAU y KOBAS, SA, abonando en dicho acto su precio de 50.564 pesetas (1 peseta por acción), correspondiendo a la reclamante el 37,50% (18.962 acciones).

- El 92,1768 % de las acciones de la sociedad REINA VICTORIA 62, SA (NIF A28020782) vendidas por la entidad de nacionalidad francesa AMBROISE PARE SA, por precio; de 3.455;819,6 euros (575.000.000 pesetas); el obligado tributario abonó su cuota; indivisa del 40,683%- con el pago de 1.405.931,09 euros (233.927.25 pesetas); El obligado tributario contabilizó ambas adquisiciones cargando a tal efecto las cuentas representativas de dichas inversiones financieras permanentes en capital; a saber:

- La cuenta con número 250100012.REINA VICTORIA 62, SA.

- Y la cuenta con número 250100013.CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA (en adelante, CLÍNICA LORETO), donde registró la adquisición de acciones de CLÍNICA LORETO por su totalidad (50.564 acciones), en lugar de contabilizar su correspondiente cuota participativa del 37,50% (18.962 acciones).

5. La Inspección de los Tribunales pone de manifiesto los siguientes hechos relevantes:

- En la fecha en la que se llevó a cabo la adquisición, el 30 de noviembre de 2001, la entidad CLÍNICA LORETO se encontraba en situación legal de quiebra, que aunque, declarada el 5 de marzo de 1999, se retrotrajo al 25 de agosto de 1989; el correspondiente Convenio de acreedores se aprobó por el Juzgado número 61 de Madrid con fecha 12 de noviembre de 2001, y fue ratificado el 12 de diciembre del mismo año.

- El principal activo de la mercantil REINA VICTORIA 62, S.A. lo constituía un inmueble sito en la Calle Reina Victoria 62, de Madrid.

El valor de inventario por el que figuraba el citado inmueble a la fecha de la escritura de disolución ascendía a 1.008.652,30 euros (167.825.662 pesetas), siendo entonces su valor catastral de 6.957.340 euros (1.157.604.008,18 pesetas). La Inspección de los Tributos estima su valor de mercado en 10.243.515,10 euros (1.704.377;503 pesetas). El obligado tributario no ha realizado ninguna objeción al respecto.

- Ambas entidades, CLÍNICA LORETO y REINA VICTORIA 62, SA, estaban relacionadas, puesto que el citado inmueble propiedad de REINA VICTORIA 62, SA se encontraba arrendado a CLÍNICA LORETO, Asimismo, con anterioridad al 12 de junio de 1989, la denominación social de la entidad REINA VICTORIA 62, SA era la de "CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA".

CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO, SA fue constituida el 8 de junio de 1989 con la denominación social de "CNSL, S.L.", pasando a tener su actual denominación a partir del 18 de septiembre de 1989. En el Convenio de acreedores de ésta mercantil se recoge expresamente que está circunstancia provocó "confusión entre los acreedores, dando lugar a determinadas resoluciones que, considerando la existencia de un grupo de empresas entre ambas sociedades, han declarado la responsabilidad solidaria de las mismas en determinados supuestos..."; lo que justificó la necesidad de que el presente Convenio sea aceptado tanto por la Sociedad quebrada, como por la sociedad propietaria del inmueble, logrando de esta manera poner fin, por vía transaccional, a las diferencias y litigios existentes". Especialmente ilustrativa al respecto resulta la Sentencia de 5 de diciembre de 2000 de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, según la cuál "...se constituye un grupo de empresas [por las dos sociedades de referencia] para llevar a cabo el ocultamiento del patrimonio en fraude del derecho de sus acreedores, determinando una insolvencia aparente en alguna de las empresas, que realmente no existe por haber concentrado el patrimonio en otra u otras de las del grupo", describiendo como se produjo dicho ocultamiento: "...habiéndose diseñado, por los administradores de la sociedad primitiva, CLÍNICA DE NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA, una serie de operaciones financieras, con el fin de separar el patrimonio de la sociedad, manteniendo la parte más importante: el inmueble, cuyo valor cada vez es mayor, en una sociedad aparente, cuyos administradores son comunes, creada ad hoc, sin actividad alguna y cuya única finalidad es el fraude, mientras que el resto del patrimonio, aquel de menor valor y devaluable con el uso, se enajena a la nueva sociedad, creada para hacerse cargo de la explotación de la clínica y de los trabajadores de la misma, que nace fuertemente endeudada por la adquisición de los muebles y enseres necesarios para el desarrollo de la actividad, y por tener que hacer frente a un alto coste de arrendamiento del aludido inmueble, operaciones de las cuales resulta que una clínica de un gran prestigio, como es de todos lo que vivimos en Madrid conocido, cuyo negocio es cada vez mayor tal y como se declara probado en el hecho 17 de la Sentencia impugnada, cierra sus puertas quedando destruidos los puestos de todos sus trabajadores, por encontrarse la sociedad que la explota en una situación financiera de quiebra como consecuencia de la situación abusiva de la personalidad jurídica independiente, de las empresas implicadas en dichas operaciones, siendo obviamente REINA VICTORIA 62, S.A. la que ha salido beneficiada de las mismas, manteniendo la propiedad de un inmueble de un gran valor y habiendo ingresado unos sustanciosos beneficios procedentes de la renta pagada por el arrendamiento..."

Finalmente, en cuanto a la relación existente entre CLÍNICA LORETO y REINA VICTORIA 62, SA, la Inspección de los Tributos pone de manifiesto que esta última entidad se adhirió al Convenio de acreedores de la quiebra del obligado tributario; en el propio Convenio se hizo constar que "la viabilidad del Convenio pasa inexcusablemente por su aceptación por la Sociedad propietaria del inmueble, REINA VICTORIA S.A., pues como se verá la solución prevista en el mismo pasa por la entrega por parte de dicha sociedad a la quebrada de la cantidad de 1.500.000.000 pesetas en la forma que sea procedente en derecho, con objeto de hacer frente con cargo a dicha cantidad y hasta donde alcance el pago de los acreedores y gastos producidos por el expediente de la quiebra, y de esta forma hacer posible la satisfacción de los mismos en la forma prevista en el Convenio objeto de la presente propuesta"; y en el artículo 3 del referido Convenio, titulado "Compensación a favor de la quebrada" se dispone que "Por virtud del presente Convenio se estipula que la Sociedad REINA VICTORIA 62, S.A.... abone a la quebrada a través de la Comisión Liquidadora prevista en este Convenio... la cantidad de 1.500.000.000 pesetas, libremente convenida en la medida que el presente Convenio supone una transacción sobre las distintas

acciones judiciales que afectan actualmente al patrimonio de dicha Sociedad. A estos efectos, el representante legal de REINA VICTORIA 62 S.A. debidamente autorizado, suscribe este Convenio en prueba de conformidad y aceptación de cuanto le afecte y se obliga conforme al mismo", añadiendo que "La cantidad así recibida por la Comisión por el concepto contemplado en este epígrafe se destinará de inmediato al pago de los créditos, hasta donde alcance, en la forma y por el orden previstos en el artículo 7º por una parte; y supondrá sin más trámites el cumplimiento del presente Convenio, por parte de la quebrada y de REINA VICTORIA 62, S.A. por otra".

- Asimismo consta en el contrato de compraventa de las acciones de CLÍNICA LORETO, SL que las partes compradoras se comprometen «...a finiquitar todos los créditos reconocidos en el expediente de quiebra, las acciones de responsabilidad, demandas, embargos, actuales y futuras, que afectan a la sociedad, a sus Administradores y accionistas, como a REINA VICTORIA 62, S.A."; añadiendo .por tanto, que "los compradores y los órganos de gobierno y administración que designen se hacen responsables en su total extensión de todas aquellas deudas y pagos dimanantes de la situación de quiebra referida".

- Y paralelamente, en la escritura de compraventa de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA; las partes compradoras se comprometen a asumir «la obligación consistente en que REINA VICTORIA 62, S.A. cumpla el convenio de acreedores aprobado tras hacer constar en dicho instrumento que la arrendataria del referido inmueble, CLÍNICA LORETO se declaró en quiebra, y que REINA VICTORIA 62, SA se adhirió al Convenio de acreedores propuesto por la sociedad quebrada, que los compradores conocen.

6. Con fecha de 5 de diciembre de 2001, PRASUR vendió su participación en CLÍNICA LORETO al obligado tributario y a PRASA, por su mismo valor de adquisición (1 peseta por acción). Tras esta operación, el obligado tributario alcanzó el 50,40 % de participación en el capital social de la entidad quebrada (25.485 acciones).

7. El obligado tributario y PRASA transfirieron a la Comisión liquidadora de la quiebra un total de 6.787.391,61 euros (1,129.326.940 pesetas). El obligado tributario abonó 569.203.365 pesetas, desembolsando 3.029.221,21 de euros (504.020.000 pesetas) el día 10 de diciembre de 2001, y 32.591.682,50 de euros (65.183.365 pesetas) el día 20 de diciembre siguiente; estas cantidades fueron registradas en su contabilidad como mayor valor de adquisición de las acciones de la entidad CLÍNICA LORETO mediante los respectivos cargos en la cuenta 250100013.

8. Con fecha de 13 de diciembre de 2001 se constituyó la sociedad PRASA-PATRIMONIO DE BIENES Y DERECHOS, SL (en adelante, PRASA-PATRIMONIO) por el obligado tributario y las mercantiles PRASA y PRASUR. El obligado tributario desembolsó por la suscripción de las acciones 19.068,00 euros (3.172,648 pesetas). Posteriormente, el 28 de diciembre de 2001, el obligado tributario recibió nuevas acciones de PRASA PATRIMONIO, fruto de la ampliación del capital que realizó esta entidad, por un importe de 1.405.931,09 euros (233,927.250 pesetas), que desembolsó mediante la entrega de las acciones que poseía de REINA VICTORIA 62, SA., PRASA y PRASUR operaron de la misma forma. Tras esta ampliación, PRASA-PATRIMONIO pasó a ser titular del 92,1768% de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA. Esta operación de canje de valores se realizó al amparo del régimen especial del artículo 97.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del impuesto sobre Sociedades (en adelante, la LIS).

9. Con fecha de 31 de diciembre de 2001 el obligado tributario contabilizó una "Provisión para insolvencia acc. Nuestra Sra. Virgen de Loreto SA» (cuenta 29600001) por importe de 3.356.736,24 euros (558:513.916 pesetas), que se dedujo en su declaración correspondiente al IS de 2001.

10. Con fecha de 12 de julio de 2002 el obligado tributario transmitió a la entidad MABELEZA, SL las acciones de CLÍNICA LORETO por un precio de 254,85 euros (42.403 pesetas). Como consecuencia de esta venta contabilizó una pérdida de 3.421.028,55 euros (569.211.256 pesetas), que era el importe por el que estaban contabilizadas las acciones; y simultáneamente dio de baja la provisión dotada y deducida en el ejercicio anterior, por importe de 3.356.736,24 euros (558.513.916 pesetas), resultando una pérdida global neta de 64.548,78 euros (10.740.013 pesetas) que se dedujo en la declaración del IS del ejercicio 2002.

11. Posteriormente, con fecha de 29 de diciembre de 2003, la mercantil REINA VICTORIA 62, SA se disolvió, adjudicándose PRASA-PATRIMONIO los activos de dicha compañía, entre ellos, y fundamentalmente, el inmueble sito en calle Reina Victoria, 62 de Madrid. Dicha disolución se acogió a la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, relativa a la "disolución y liquidación de sociedades transparentes", según la cual, "A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español por virtud de la cual, las plusvalías que se pusieron de manifiesto con la disolución", quedando por ello la entidad disuelta exenta de tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha de recordar que el valor contable del inmueble era de 1.008.652,30 euros y que la Inspección de los Tributos estimó que su valor de mercado era entonces equivalente a las cantidades desembolsadas por la tres entidades adquirentes, un total de 10.243,515,10 euros, sin que el obligado tributario objetara nada al respecto.

12. En conclusión, del conjunto de las anteriores operaciones resulta que el obligado tributario en unión con GRUPO PRASA y Promotora Inmobiliaria PRASUR, SA invirtieron las siguientes cantidades:

ENTIDAD PESETAS EUROS
CBR 803.156.350 4.827.066,88
PRASUR 310.500.000 1.866.142,58
PRASA 590.721.154 3.550.305,64
TOTAL 1.704377.504 10.243.515,10

En concreto, las inversiones realizadas por el obligado tributario presentan el siguiente detalle (importes e euros):

Compra acciones REINA VICTORIA 1.405.932,59
Compra acciones CLÍNICA LORETO 153,17
Transferencias a la Comisión liquidadora 1.866.142,58
TOTAL 4.827.016,88

A resultas de todas las operaciones descritas, los activos de REINA VICTORIA, 62, SA (fundamentalmente; el referido inmueble) quedaron en poder de la entidad PRASA- PATRIMONIO DE BIENES Y SERVICIOS, SL.

13. La regularización practicada por la Inspección de los Tributos consistió en lo siguiente :

A/Regularización practicada en el Acta de Conformidad (modelo A01) con número 74303421, relativa al IS de 2000, 2001 y 2002, relativa a la imputación temporal de los ingresos financieros obtenidos por el obligado tributario en la transmisión efectuada en el ejercicio 2000 de una serie de fincas a la mercantil PITÁGORAS DIGITAL, SA; la imputación temporal de los ingresos financieros efectuada por el obligado tributario fue la siguiente:

2000: 25.558,04 euros.
2001:184.811,22 euros.
2002: 147.848,97 euros.

La Inspección de los Tributos considera que dichos ingresos deben imputarse con arreglo al criterio de devengo recogido en el artículo 19.1 de la LIS ; en concreto:

2000: 163.357,29 euros.
2001:166,911,41 euros.
2002: 27.949,53 euros.

Por consiguiente, en el acta de conformidad de referencia se incrementa la base imponible del ejercicio 2000 en 137.799,25 euros y correlativamente se disminuye la base imponible del ejercicio 2001 en 17.899,81 euros, y del ejercicio 2002 en 119.899,44 euros.

B/Regularización de la pérdida deducida derivada de las acciones de la entidad CLÍNICA LORETO.

El obligado tributario contabilizó las siguientes pérdidas procedentes de su cartera de acciones en la mercantil CLÍNICA LORETO, a saber:

558.513.916 pesetas (3.356.736,23 euros) en el ejercicio 2001.
10.740.013 pesetas (64.548,77 euros) en el ejercicio 2002.

La Inspección de los Tributos considera que la situación de quiebra de CLÍNICA LORETO es anterior a la compra de sus acciones por el obligado tributario; y el precio que paga por la compra de las acciones de la entidad quebrada (1 peseta por título) ya incorpora la depreciación de su patrimonio empresarial. De este modo, las cantidades entregadas por el obligado tributario a la Comisión Liquidadora responden al pago de las obligaciones contraídas por REINA VICTORIA, y no originan pérdida alguna para el mismo.

En definitiva, la Inspección de los Tributos entiende que la compra de las acciones de CLÍNICA LORETO y los desembolsos relacionados con estos títulos obedecen, única y exclusivamente, al propósito de articular contablemente una pérdida no existente y que los pagos efectuados por este motivo constituyen en realidad, un mayor coste de adquisición de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA.

La regularización practicada consistió:

2001:

-Se incrementa la base imponible como consecuencia de anular el gasto a la provisión derivado de la compra de las acciones de CLÍNICA LORETO por importe de 3.356.736,24 euros (558.513.916 pesetas).

-Se disminuye la base imponible declarada en el importe de los menores ingresos financieros a imputar regularizados en la citada acta de conformidad; por importe de 17.899,81 euros.

La base imponible comprobada en el ejercicio 2001 es de 1.497.708,03 euros; la base imponible declarada por el obligado tributario fue negativa, y ascendió a 1.841.128,40 euros.

2002:

-Se incrementa la base imponible como consecuencia de la anulación de la base imponible negativa del año 2001.

-Se disminuye la base imponible declarada en el importe de los menores ingresos financieros a imputar regularizados en la citada acta de conformidad; por importe de 64,548,78 euros.

-Se incrementa la base imponible como consecuencia de anular las pérdidas deducidas en la venta de las acciones de CLÍNICA LORETO, por importe de 64.548,78 euros (10.740.013 pesetas).

La base imponible comprobada en el ejercicio 2002 es de 8.055.084,65 euros; la base imponible declarada por el obligado ascendió a 6.269.306,91 euros.

SEGUNDO.

Emitido por el actuario el preceptivo informe ampliatorio, fundamentando la propuesta de liquidación contenida en el acta, y de conformidad con el artículo 157.3 de la LGT, se concedió al obligado tributario un plazo de quince días para formular las alegaciones que estimara oportunas. Ha transcurrido dicho plazo, sin que el obligado tributario haya hecho uso de su derecho.

TERCERO-. Con fecha de 2 de febrero de 2006, el Jefe de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de liquidación confirmando la propuesta de liquidación contenida en el acta. La liquidación definitiva es, en síntesis, la siguiente:

CUOTA 1.149.220,02 EUROS
INTERESES DE DEMORA 166.753,69 EUROS
DEUDA A INGRESAR 1.315.973,71 EUROS

El Acuerdo de liquidación se notificó al obligado tributario con fecha de 20 de febrero de 2006.

CUARTO-.Con fecha de 4 de noviembre de-2005 se notificó al obligado tributario el Acuerdo de inicio y propuesta de sanción del expediente sancionador por infracción tributaria en relación con los hechos regularizados en las Actas de disconformidad a las que se asocia, de acuerdo con la tramitación abreviada prevista en el artículo 210.5 de la LGT. En la propuesta de imposición se realiza una comparación entre la normativa sancionadora contenida en la anterior LGT, la Ley 230/1963, y la contenida en la actual LGT, la Ley 58/2003, en vigor desde el 1 de julio de 2004, a efectos de aplicar la norma sancionadora que resulte más favorable al interesado, en virtud de lo dispuesto en la Disposición transitoria cuarta de la actual LGT.

De este modo, se establece que resulta más favorable la normativa contenida en la Ley 230/1963, estimándose la comisión de la infracción regulada en el artículo 79 a) "Dejar de ingresar" en los ejercicios 2001 y 2002; y la infracción tipificada en el artículo 79 d) "Acreditación improcedente de partidas negativas a compensar" en el ejercicio 2001. Se propone incrementar la sanción mínima del 50% aplicable a la infracción del artículo 78 a) de la LGT en 25 y 15 puntos porcentuales en 2001 y 2002, respectivamente, por aplicación del criterio de "Ocultación de datos" (artículo 82.1 d) de la Ley 230/1963 y articule 20 del RD 1930/1998).

Asimismo, junto a la propuesta de imposición de sanción se comunicó al interesado su derecho a presentar alegaciones, sin que el obligado tributario hiciera uso de su derecho.

Con fecha de 14 de febrero de 2006 el Jefe de la Oficina Técnica dictó Acuerdo de Imposición de Sanción modificando la sanción propuesta al entender que no resulta aplicable el criterio de graduación de "ocultación de datos"; por consiguiente, la sanción se impone en su grado mínimo. La sanción impuesta asciende a 574.610,01 euros.

El acuerdo sancionador se notificó al obligado tributario con fecha de 23 de febrero de 2006.

QUINTO-. Disconforme con el acuerdo de liquidación y con el acuerdo de imposición de sanción el interesado interpuso, con fecha de 10 de marzo de 2006, sendas reclamaciones económico-administrativas ante el

Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, referenciadas respectivamente con los números 41/02069/06 y 41/02070/06, al amparo de lo dispuesto en el artículo 235 de la LGT .

Puesto de manifiesto el expediente, con fecha de 28 de julio de 2006 presentó escrito de alegaciones, en él que manifestaba en síntesis lo siguiente:

-La deducibilidad en 2001 de la dotación por depreciación de acciones, de la entidad CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO, SA de acuerdo con la consulta número 3 de ICAC (BOICAC número 36, según la cual, los desembolsos efectuados por una sociedad con objeto de compensar pérdidas de otra sociedad de la cual es socio se deben considerar mayor importe del precio de adquisición de las acciones o participaciones, sin perjuicio de considerar las correcciones valorativas que pudieran afectar a la inversión) y el artículo 12.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre sociedades.

- Subsidiariamente, alega la deducibilidad en 2002 de la pérdida generada con motivo de la venta de las acciones de dicha entidad.

- La vulneración de los principios constitucionales de igualdad ante la Ley y de unicidad de la Administración, desarrollando a continuación y específicamente el concepto de "precedente administrativo".

- Y la inexistencia de infracción administrativa.

SEXTO-. Con fecha de 28 de enero de 2010 el Tribunal Regional resolvió de manera acumulada las reclamaciones interpuestas, acordando:

"DESESTIMAR ambas reclamaciones, confirmando, por ajustados a Derecho, los dos acuerdos impugnados".

En el Fundamento de Derecho TERCERO señalaba lo siguiente: "A la vista de este precepto (artículo 12.3 de la LIS) y la normativa contable invocada por la propia interesada, este Tribunal considera que dicha provisión no resulta deducible por un motivo tan claro como fundamental: fe dotación no puede exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio. Por ello, sin cuestionar que a tales efectos deban tenerse en cuenta las aportaciones y devolución de aportaciones realizadas en el ejercicio (porque así lo dispone la norma, y lo interpreta el ICAC) cuando la Ley ciñe la deducción a la diferencia - positiva, lógicamente- de los valores teóricos contables al inicio y al cierre del ejercicio, está sin duda haciendo referencia a las pérdidas del ejercicio en cuestión, en nuestro caso a las pérdidas que se hubiesen generado durante 2001, no a pérdidas generadas en anteriores ejercicios como así pretende la reclamante. Huelga por tanto decir, que las únicas aportaciones a considerar según el citado precepto son aquéllas que se dirigen a compensar las pérdidas del ejercicio corriente. Y esta misma postura - de no admitir la dotación que nos ocupa- fue la que, como no podía ser menos, adoptó la Inspección de los Tributos del Estado en la regularización de ambas entidades (la reclamante, por la inspección Regional de Andalucía, y PRASA por la entonces ONI) en unidad de criterio".

En relación son la petición subsidiaria de la entidad interesada, el Tribunal Regional, en su Fundamento de Derecho CUARTO señala:

"A la vista del Convenio de acreedores y de las cláusulas contenidas en los respectivos contratos de compra de acciones.... la entidad REINA VICTORIA 62, S.A. fue la única que se hizo cargo de los créditos de los acreedores y gastos propios del expediente de la quiebra hasta un total 9.015,181,57 euros (1.500.000.000 pesetas) conforme al artículo 3 del Convenio de acreedores, luego, es evidente que las transferencias realizadas por la reclamante a la Comisión liquidadora se hicieron para que por cuenta de dicha entidad, única obligada ... Por otro lado, y en segundo lugar, los adquirentes de las acciones CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO S.A. pactaron un precio (1 pesetas por acción) superior al valor de las acciones adquiridas, dada la evidente situación de desbalance fruto de la quiebra en la que se encuentra inmersa esta sociedad; en cambio, los adquirentes de las acciones REINA VICTORIA 62 S.A. pactaron un precio de las acciones inferior a su valor real, dada las plusvalías tácitas derivadas de la diferencia entre el valor contable del inmueble y su valor real. Las dos circunstancias expuestas nos conducen a la misma conclusión: no consideramos correcto que los adquirentes, entre ellos la reclamante imputen la totalidad de las transferencias de fondos realizadas a la Comisión liquidadora como mayor precio de adquisición de las acciones CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO S.A., considerando en cambio que constituyen mayor precio de adquisición de las acciones REINA VICTORIA 62 S.A. coincidiendo también sobre este punto con la Inspección de los Tributos del Estado...".

En el Fundamento de Derecho QUINTO el TEAR de Andalucía analiza la ausencia del "precedente administrativo" invocado por la interesada; y finalmente, en el Fundamento de Derecho SEXTO se razona la procedencia de la sanción impuesta por la Inspección de los Tributos; de su exposición cabe destacar el siguiente enjuiciamiento de la cuestión controvertida:

"Queda; claro por tanto que tales acciones (las de CLÍNICA LORETO) se adquirieron sólo con fines instrumentales: imputar exclusivamente a tales acciones el coste que supuso el cumplimiento de los compromisos económicos adquiridos contractualmente con él único propósito de computar unas pérdidas contables y fiscales que, en realidad, no le correspondían. Tampoco consideramos que el comportamiento de la interesada obedeciera a un error fruto de la complejidad de la operación, pues, si la reclamante tuvo capacidad suficiente para diseñar una operación compleja como la presente, esa misma capacidad existía igualmente para prever las consecuencias fiscales que la misma traía consigo, entre ellos, la de advertir la ilicitud de la provisión indebidamente dotada, así como la computación de unas pérdidas de unas acciones que en realidad no se produjeron con la venta de las acciones de CLÍNICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO S.A. al constituir los fondos transferidos mayor coste de adquisición de las acciones REINA VICTORIA 62 S.A. Por esto, procede confirmar la sanción impuesta".

La Resolución desestimatoria del Tribunal Regional se notificó al obligado tributario con fecha de 3 de febrero de 2010.

SÉPTIMO-.Disconforme con la anterior resolución, con fecha de 3 de marzo de 2010 la entidad interesada interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, referenciado con el numero 1598/2010, al amparo de lo dispuesto en el artículo 241 de la LGT . En el escrito de interposición reiteraba lo alegado en primera instancia, que se puede resumir como sigue: 1 .En la primera parte del recurso, la parte actora analiza de forma detallada y cronológica los hechos acaecidos; expone que se dedicaba al alquiler de locales industriales, y a la creación y gestión indirecta de centros geriátricos a través de sociedades participadas por ella, mediante la adquisición de inmuebles destinados a dicha actividad. Añade, que esta línea de negocio estaba en fase expansiva, requiriendo el correspondiente apoyo financiero que encontró en la entidad CAJASUR que constituyó, junto con el obligado tributario y la mercantil GRUPO PRASA, la mercantil PRASUR. De este modo, él obligado tributario, GRUPO PRASA y PRASUR constituyeron la entidad CENTROS RESIDENCIALES SANYRÉS SUR, SL (con una participación respectiva del 37,5%, 37,5% y 25%, con el fin de que esta última mercantil titulara las residencias de tercera edad al objeto de explotarlas en régimen de alquiler).

Manifiesta que a fin de evitar el elevado coste fiscal derivado de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988 , reguladora del Mercado de Valores, que suponía la adquisición del 100% de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA por una única entidad -CENTROS RESIDENCIALES SANYRÉS SUR, SL- fue lo que obligó a llevar a cabo dicha compra por las tres entidades matrices (el obligado tributario, GRUPO PRASA, SA y PRASUR).

2. A continuación la entidad interesada dedica buena parte de su recurso a manifestar su desacuerdo con el tenor de la Resolución del Tribunal Regional impugnada, pues entiende que en la misma se contienen una serie de "juicios valorativos" que "pueden crear prejuicios en los órganos económico-administrativos o contencioso-administrativos que posteriormente conozcan del asunto".

3. Finalmente alega;

- Que la provisión dotada en el ejercicio 2001 se ajustó a derecho y resulta deducible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS en la Consulta del ICAC nº 3 (BOIGAC nº 36); a tal efecto sostiene:

- Que el valor teórico final de las acciones de CLÍNICA LORETO es inferior a su valor inicial (aporta cuentas anuales a la referida entidad).

- Que las aportaciones/devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio por los socios no deben tenerse en cuenta a tal efecto (deben eliminarse del cálculo).

- Que el Tribunal Regional no admite la deducción por entender que las pérdidas que se provisionan se generaron en ejercicios anteriores al 2001, lo cual no resulta conforme a derecho a la vista del artículo 19,3 de la LIS .

- Por tanto, concluye el recurrente, los titulares de las acciones de CLINICA LORETO pudieron dotar una provisión de hasta un máximo de 1.314.465.978 pesetas, ya que su precio de adquisición estaba formado por la suma del precio de compra de las acciones más las cantidades aportadas por los socios para reponer las pérdidas.

- De manera subsidiaria, solicita que se admita la deducción, en el ejercicio 2002, de la pérdida producida con la venta de las acciones de CLÍNICA LORETO, puesto que las cantidades aportadas para .reponer las pérdidas de esta entidad han de computarse dentro de su precio de adquisición.

- Que la entidad PRASA-PATRIMONIO DE BIENES Y DERECHOS, SL, titular de las fincas registrales sitas en la calle Reina Victoria, 62 de Madrid, llevó a cabo su enajenación a CENTROS RESIDENCIALES SAIYTTRES SUR, SA y a tres entidades financieras con fecha de 2 de junio de 2005, y que para calcular la renta positiva puesta de manifiesto con la transmisión, el precio de adquisición computado por la parte vendedora no tuvo en cuenta las cantidades que según la Inspección de los Tributos y el TEAR de Andalucía formaban parte del precio de adquisición de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA. Por consiguiente, la regularización practicada trae como consecuencia que se produzca una doble tributación en el conjunto de la operación, primero en el

Impuesto sobre Sociedades del obligado tributario y de GRUPO PRASA, SA en el ejercicio 2001, y después en el de PRASA-PATRIMONIO DE BIENES Y DERECHOS, SL en el ejercicio 2005.

- Que si admitiéramos la argumentación del TEAR de Andalucía nos encontraríamos con un supuesto de fraude de ley, por lo que se habrá de concluir que la liquidación impugnada es nula de pleno derecho por haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

- Que no existe infracción tributaria alguna, puesto que se ajustó a la liberalidad de lo dispuesto en el artículo 12.3 y 19.3 de la LIS a la hora de dotar y deducir la provisión por depreciación de las acciones de CLÍNICA LORETO, SL; y en particular, manifiesta que la Inspección de los Tributos no consideró la comisión de infracción tributaria por la mercantil GRUPO PRASA, SA respecto a la dotación a la provisión por depreciación de las acciones de CLÍNICA LORETO efectuada en el ejercicio 2001 por esta entidad, lo que evidencia un dispar tratamiento para unos mismos hechos.

Por todo ello, solicita que se anule la liquidación y la sanción impugnadas o que subsidiariamente, se reconozca la deducción de la pérdida derivada de la transmisión de las acciones de CLÍNICA LORETO en el ejercicio 2002.

OCTAVO.

El TEAC desestimó el recurso de alzada, desestimación ante la que se interpone el presente recurso .

Segundo.

- La recurrente en su demanda señala como cuestiones litigiosas a resolver en el presente recurso las siguientes:

1.- Si las cantidades aportadas por CBR a Clínica Loreto para reponer pérdidas y pagar a sus acreedores pueden calificarse como mayor volumen de adquisición de las acciones de esta Sociedad o , por el contrario, deben computarse como mayor volumen de adquisición de las acciones de Reina Victoria.

2.- Consecuentemente con lo anterior, si la provisión dotada por CBR en 2001 por el menor valor de las acciones de Clínica Loreto es admisible fiscalmente como pérdida de ese ejercicio.

3.-En caso negativo, si la pérdida generada al venderlos en 2002, debidamente contabilizada, debe ser considerada como pérdida deducible fiscalmente en 2002.

4.- Si resulta ajustada a Derecho la sanción impuesta a CBR sobre la base de la admisión de la pérdida declarada en 2001.

5.- Y, finalmente, si la Administración Tributaria ha vulnerado principios constitucionales y principios generales del derecho al dar a CBR un tratamiento distinto y discriminatorio con respecto al dispensado a la otra sociedad -Grupo Prasa- que intervino en las mismas operaciones y actuó de idéntica forma, mercantil, contable y fiscalmente , que CBR.

Dado que la parte actora en su demanda (págs 2 a 19) se refiere a las posibles actuaciones a realizar en la operación de compra de las Entidades Clínica Ntra. Sra. Virgen de Loreto S.A. y Reina Victoria 62 S.A. se impone describir las mencionadas operaciones para un mejor conocimiento de lo sucedido, lo que permitirá, a su vez, enjuiciar las cuestiones objeto de debate .

La entidad CBR Inversiones S.A. y sus socios realizan actividades de gestión de residencias para mayores a cuyos efectos adquieren numerosos inmuebles y solares que una vez adaptados se dedican a esa finalidad.

En el año 2001 CBR compra las acciones de Reina Victoria 62 S.A., sociedad que tiene un inmueble arrendado a Clínica Ntra. Sra. Virgen de Loreto S.A.. Con anterioridad al 12 de junio de 1998 la denominación social de la entidad Reina Victoria S.A. era la de Clínica Ntra. Sra. de Loreto S.A., entidad incurso en un proceso de quiebra cuyas responsabilidades alcanzan a Reina Victoria 62 S.A.-ésta se adhirió al Convenio de Acreedores de la quebrada- única de las dos empresas con patrimonio para satisfacer a los acreedores. El patrimonio de la citada entidad lo representa aquel inmueble.

Lo más lógico habría sido la venta del inmueble pero sólo se venden las acciones de Reina Victoria S.A..

De venderse el inmueble hubiese aflorado la plusvalía latente, puesto que el precio de esa finca figuraba en el balance de Reina Victoria 62 S.A. por un valor de 167.825.622 pts, cantidad muy inferior al total de lo percibido por las acciones, incluso muy inferior al valor catastral de la finca (que en la revisión de 2002 se fija en 1.157.604,08 pts) y, desde luego, muy inferior al valor de mercado ascendente según la Inspección a 1.704.326.941 pts.

En cuanto a la compra de esas acciones se realizaron por la recurrente (sus otros socios actúan de forma similar) tres desembolsos:

1) Desembolsos satisfechos a los accionistas de Reina Victoria 62 S.A 233.927.250 pts.

2) Pagos por la compra simultánea de las acciones de Clínica Ntra. Sra. de Loreto 50.564 pts que corresponden al 100 de las acciones de Clínica Loreto (50.564 pts) y respecto de las cuales la hoy recurrente adquirió inicialmente 18.962 acciones (el 37,50%), y posteriormente, el día 5 de diciembre de 2001, 6523 acciones hasta alcanzar un 50,40% de participaciones en el capital de la Sociedad quebrada (25.485 acciones).

3) Las 569.203.365 pts entregadas a la Comisión Liquidadora de la quiebra de Virgen de Loreto S.A..

Esas cantidades entregadas por el sujeto pasivo a la Comisión liquidadora de la quiebra responden al pago de los compromisos adquiridos por Reina Victoria S.A. al adherirse al Convenio de acreedores, según se desprende del texto del mismo y únicamente la primera de aquellas sumas figura como coste de las acciones de Reina Victoria S.A. en la contabilidad de CBR Inversiones S.A. Las otras dos se imputan a las acciones de Virgen de Loreto y en lo que se refiere a las entregas a la Comisión Liquidadora se consideran como una pérdida por depreciación de esos títulos a razón de 558.513.916 pts en el ejercicio 2001 y 10.740.013 pts, en el ejercicio 2002, cuando se venden las acciones.

Para hacerse con el dominio del inmueble, finalidad perseguida y, en definitiva, la única contraprestación recibida por la recurrente por sus desembolsos, ha tenido que pagar 803.181.179 pts. PRASA, a su vez, ha pagado una cantidad equivalente.

De la escritura de compra (doc 26) de los títulos de Virgen de Loreto S.A., en la que se hace referencia al Convenio de Acreedores ya aprobado, en relación con la cláusula contenida en el contrato de compra de las acciones de Reina Victoria S.A. (doc 28), referente a la obligación de los compradores de hacer cumplir los compromisos contraídos por la Sociedad al adherirse al Convenio, es fácil apreciar la relación entre ambas.

Ahora bien, esta sociedad, Virgen de Loreto S.A., no tenía patrimonio, estaba en quiebra, y no podía atender a sus obligaciones, por lo que los compradores de sus acciones asumían por ese hecho una carga muy onerosa. La solución, sin duda, estaba en el patrimonio de Reina Victoria S.A, que, asimismo, asumía obligaciones en el Convenio de Acreedores por importe de 1.500.000.000 pts.

Por tanto, la hoy recurrente al desembolsar las sumas referidas a favor de la Comisión Liquidadora no hace sino pagar deudas de Reina Victoria S.A..

Las pérdidas de Virgen de Loreto S.A., se han producido con anterioridad a la compra de sus acciones y el precio satisfecho por las mismas ya refleja su depreciación. Además, el hecho de la obligación asumida por Reina Victoria 62 S.A. de pagar 1.500.000.000 de pts para responder de la deuda derivada de la quiebra de Virgen de Loreto S.A., supone para esta última una ganancia patrimonial y en ningún caso una pérdida.

En este sentido, cuando Prasa vende su paquete de acciones de Virgen de Loreto S.A. a sus socios, lo hace por el mismo valor de adquisición, es decir, tan devaluados como se compraron. Si Reina Victoria S.A. hubiera vendido el inmueble como antes se indicó y con su producto hubiera saldado los compromisos de la quebrada, la situación hubiera sido la misma y las acciones de Virgen de Loreto se hubieran vendido por el mismo precio, a peseta la acción. La diferencia consistiría en que no habría podido contabilizarse ninguna pérdida. Lo verdaderamente relevante es que los pagos a los liquidadores de la quiebra se efectuaron para pagar deudas de Reina Victoria 62 S.A., no para recapitalizar a Virgen de Loreto y que ésta pudiera reemprender su actividad normal de clínica.

Si en realidad el compromiso de pago es de Reina Victoria S.A. y responde a una pérdida que se ha generado en un momento anterior al momento de adquisición de las acciones, está cuantificada y es conocida por el comprador, lo procedente es que los titulares de las acciones efectuasen una aportación para compensar pérdidas en Reina Victoria 62 S.A. y no en Virgen de Loreto, y si nos encontramos ante una aportación para compensar pérdidas en Reina Victoria y no en Virgen de Loreto, sería un mayor valor de adquisición. Ahora bien, no se podrán dotar provisiones fiscales en contabilidad por impedirlo la norma 8ª de Valoración del Plan General de Contabilidad, que establece como límite de la dotación " cuando el precio de adquisición sea superior..." y en el caso de autos, el valor de mercado del inmueble y el valor catastral son muy superiores a su valor contable.

Por el contrario, en el caso de las acciones de Virgen de Loreto, al carecer de todo patrimonio valorable y al no existir plusvalías tácitas, se elige generar una pérdida que lleve a un diferimiento del Impuesto.

En suma, de ese iter se pueden deducir los siguientes hechos:

1) No adquiere las acciones de Reina Victoria 62 S.A. quien al final va a quedarse con las mismas, sino dos sociedades con beneficios suficientes para compensar las pérdidas provocadas y que se interponen entre el vendedor y titular final de las mismas (Prasa-Patrimonio).

2) Para hacer frente al compromiso de hacer cumplir a Reina Victoria 62 S.A. los términos del convenio suscrito no es preciso adquirir las acciones de Virgen de Loreto.

3) Esta última compra, que finalmente da lugar a un desembolso de 569.203.365 pts (1.129.326.940 pts por los dos compradores) no tiene contraprestación.

4) Dado que Virgen de Loreto carece de patrimonio con el que hacer frente a sus acreedores, cualquier exigencia de responsabilidad es inoperante. Se aportan elevadas cantidades de dinero sin justificación alguna.

5) La compra de unas acciones depreciadas de una sociedad inactiva y en quiebra y a la que se pagan , como hemos dicho, sus deudas, sólo se explica si se trata de contabilizar una pérdida que no cabe imputar a las acciones que se desea verdaderamente adquirir(Reina Victoria 62 S.A.) por la existencia de plusvalías latentes.

6) La operación no supone un mayor desembolso para el comprador, sino un reparto, distinto del precio.

En definitiva, el valor de las acciones de Reina Victoria S.A., que viene a coincidir con el inmueble que ésta posee, es lo que se termina pagando por las mismas, cantidad que asciende a un total de 1.704.326.941 pts, si bien en la contabilidad del sujeto pasivo y de sus socios en la compra se ha escindido en tres partes: la que se paga por cada uno de los dos paquetes y acciones y lo aportado a la Comisión Liquidadora de la quiebra.

Y todo ello, teniendo en cuenta que la asunción de responsabilidades patrimoniales por los compradores deriva de las acciones de Reina Victoria 62, S.A que, de otra forma, tendría que hacer frente a las deudas con su patrimonio.

Y si en el fondo de todas las operaciones descritas todo se reduce a la compra de un inmueble a través del control de una sociedad propietaria del mismo, y todo lo pagado forma parte del precio de la operación, resulta claro que la hoy recurrente no ha tenido ninguna pérdida sino que ha tenido un mayor coste al adquirir los títulos de Reina Victoria 62 S.A. y que las acciones suscritas por Prasa Patrimonio de Bienes y Derechos S.A. tienen también un mayor valor.

Contablemente CBR Inversiones S.A. distribuyó la pérdida dotada en el año 2001 con una provisión de 558.513.916 pts por depreciación de las acciones de Clínica Ntra. Sra. de Loreto S.A. y lleva la diferencia entre la dotación aportada a los liquidadores de la quiebra, 10.740.013 pts (64.548,78 euros), a los resultados del ejercicio 2002.

Todos estos hechos derivados de lo actuado en el expediente, nos sirven para examinar los motivos del recurso.

Tercero.

En el primer motivo del recurso se aduce que las cantidades aportadas por CBR a Clínica Loreto para reponer pérdidas y pagar a sus acreedores constituyen un mayor valor de adquisición de las acciones de Clínica Loreto.

Señala que las cantidades aportadas a Clínica Loreto por CBR (569.203,56 pts) que fueron transferidas a la Comisión Liquidadora para los pagos comprendidos, fueron contabilizadas por CBR como mayor valor de adquisición de esas acciones, basándose en el criterio del ICAC, en su consulta nº3 (BOICAC nº36) según el cual tal desembolso se debe considerar como mayor valor de adquisición de las acciones.

Al final del ejercicio 2001 CBR dotó la correspondiente provisión por depreciación de esas acciones, de conformidad con lo dispuesto en la norma de Valoración 8.2 del Plan General de Contabilidad vigente en esa fecha. El hecho de que tal provisión se contabilizara en la cuenta de provisión por insolvencias (TEAC. FD3º pág. 21) es un simple error formal de denominación de la cuenta, que no tiene trascendencia material o sobre el fondo de la cuestión.

Al amparo de lo previsto en el art. 12.3 LIS , CBR dedujo, como pérdida del ejercicio 2001 la citada provisión por depreciación de las acciones, en la proporción que le correspondía por su cuota de participación.

Respecto de este motivo el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución del TEAC señala :

" A pesar de la prolija enumeración de los hechos, el fondo de la controversia se ciñe en determinar si los pagos realizados por el obligado a la Comisión liquidadora de la entidad CLINICA LORENO, por importe de 3.420.981,12 euros, han de incrementar el precio de adquisición de las acciones de dicha entidad.

Con fecha de 30 de noviembre de 2001 el obligado tributario adquirió conjuntamente con las entidades GRUPO PRASA, S.A. y Promotora Inmobiliaria PRASUR, SA el 100% de las acciones de CLINICA LORETO (50.564 acciones) por un precio global de 50.564 pesetas (1 peseta por acción), correspondiendo a la reclamante el 37,50% (18.962 acciones).

El obligado tributario contabilizó la adquisición cargando la cuenta con número 250100013.CLINICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA por su totalidad, 50.564 pesetas (50.564 acciones), en lugar de contabilizar su correspondiente cuota participativa de 18.962 acciones (18.962 pesetas). Este evidente error en la contabilización no ha sido discutido por el obligado tributario.

Con fecha de 5 de diciembre de 2001 el obligado tributario adquirió 6.523 acciones adicionales de CLINICA LORETO por el mismo valor adquisición (1 peseta por acción). Tras esta operación, el obligado tributario alcanzó el 50,402% de participación en el capital social de la entidad quebrada (25.485 acciones); es decir, la cuenta 250100013.CLINICA NUESTRA SEÑORA DE LORETO SA debía registrar un total de 25.485 pesetas.

En diciembre de 2001 el obligado tributario transfirió a la Comisión liquidadora de la quiebra de CLINICA LORETO 569.203.365 pesetas (3.420.981,12 euros) que contabilizó incrementando el valor de adquisición de las acciones de CLINICA LORETO, cargando la citada cuenta 250100013.

Y finalmente, con fecha de 31 de diciembre de 2001 el obligado tributario contabilizó una "Provisión para insolvencia acc. Nuestra Sra. Virgen de Loreto S.A." (cuenta 29600001) por importe de 3.356.736,24 euros (558.513.916 pesetas), que se dedujo en su declaración correspondiente al IS de 2001.

Resulta, a todas luces improcedente, la contabilización de una dotación a la provisión para insolvencias, puesto que la misma requiere como presupuesto la previa existencia de un crédito del obligado tributario frente a la entidad deudora, CLINICA LORETO. En el presente, no existe ningún crédito que le faculte a dotar una provisión por insolvencias; es más, aún en el caso de existir, dicha provisión en ningún caso resultaría deducible dada la vinculación existente entre el obligado tributario y CLINICA LORETO (artículo 12.2 de la LIS).

Asimismo, no podemos ignorar que el obligado tributario adquirió acciones de una entidad en quiebra, con un patrimonio neto negativo, de lo que resulta que aunque el precio de adquisición de las acciones fuera simbólico (1 peseta por acción) era en todo caso, superior a su valor real en el mercado, o incluso a su valor teórico contable. Recordemos, como el propio interesado explica en su recurso de alzada, que el patrimonio neto de la entidad era negativo tanto al inicio como al final del ejercicio 2001. Nos encontramos con una sociedad incurso en un procedimiento de liquidación supervisado por la correspondiente Comisión liquidadora resultando inoperante el principio de empresa en funcionamiento, sin que conste en el expediente la existencia de plusvalías implícitas en sus activos, ni mucho menos expectativas de negocio identificables con la idea de superbeneficios futuros (fondo de comercio) que justificara el pago de un precio, aunque simbólico, superior a su valor real.

Estas circunstancias son indiscutibles. La lógica elemental, razones de sentido común, son las que obligan a considerar incorrecta la contabilización de las acciones de CLINICA LORETO, a 31/12/01, por un total de 569.228.850 pesetas (que es la suma del precio de adquisición de las 25.485 acciones poseídas por el interesado -1 peseta por acción- y la cantidad satisfecha a la Comisión liquidadora, 569.203.365 pesetas)".

Pues bien, dichos argumentos deben ser acogidos partiendo de las siguientes consideraciones:

1) El precio que se pretende considerar como mayor valor de las acciones, 569.203.365 ptas de Clínica Loreto no puede corresponder a unas acciones que en realidad se pagarán por un total de 25.485 ptas. Un principio elemental de lógica económica rechaza tal equiparación.

2) Las acciones de Clínica Loreto eran de una sociedad con patrimonio negativo, en quiebra y en periodo de liquidación.

Cuarto.

Examinamos a continuación la provisión por depreciación de acciones defendida por la parte en su recurso al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS .

Reproducimos nuevamente los argumentos utilizados por el TEAC respecto de la cuestión discutida, en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto:

"CUARTO--: En el curso de las actuaciones de comprobación el obligado tributario intentó justificar la deducción del citado gasto (558.513.916 pesetas) al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS , esto es, no en concepto de dotación a la provisión por "insolvencias", sino como dotación a la provisión por "depreciación de acciones" de la entidad CLÍNICA LORETO, argumentando que el pago realizado a la Comisión liquidadora lo efectuó, ya en concepto de una "aportación de los socios para la compensación de pérdidas" de la entidad participada; o ya en cumplimiento de la obligación asumida en virtud de los contratos de /compraventa de las participaciones de CLÍNICA LORETO y de REINA VICTORIA 62, SA.

Esta última argumentación no se ha visto acreditada en el expediente; por el contrario, en el Convenio de acreedores de CLÍNICA LORETO se recoge expresamente que la "necesidad de que el presente Convenio sea aceptado tanto por la Sociedad quebrada, como por la sociedad propietaria del inmueble.. ", - REINA VICTORIA 62, SA-; que esta última entidad se adhirió al Convenio de acreedores y se obligó a abonar a la quebrada la suma de 1.500.000.000 pesetas; y en el artículo 3 del Convenio, titulado "Compensación a favor de la quebrada" se dispone que "Por virtud del presente Convenio se estipula que la Sociedad REINA VICTORIA 62, S.A. ... abone a la quebrada a través de la Comisión Liquidadora prevista en este Convenio... la cantidad de 1.500.000.000 pesetas, libremente convenida en la medida que el presente Convenio supone una transacción sobre las distintas acciones judiciales que afectan actualmente al patrimonio de dicha Sociedad...".

En este sentido, no podemos ignorar que la obligación de REINA VICTORIA 62, SA de adherirse al Convenio en los términos expuestos vino impuesta judicialmente (Sentencia de 5 de diciembre de 2000 de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid , a la que este Tribunal, como el Regional, ha hecho amplia referencia en los ANTECEDENTES DE HECHO).

Finalmente, en el Contrato de compraventa de las acciones de CLÍNICA LORETO, SL consta simplemente que el obligado tributario se compromete "...a finiquitar todos los créditos reconocidos en el expediente de quiebra, las acciones de responsabilidad, demandas, embargos, actuales y futuras que afectan a la

sociedad, a sus Administradores y accionistas, como a REINAVICTORIA. SA.": añadiendo por tanto, que "los compradores y los órganos de gobierno y administración que designen se hacen responsables en su total extensión, de todas aquellas deudas y pagos dimanantes de la situación de quiebra referida"; y finalmente, en la escritura de compraventa de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA, el obligado tributario se compromete a obligar a "que REINA VICTORIA 2, SA cumpla el convenio de acreedores aprobado". En definitiva, el obligado tributario junto con los nuevos socios de la mercantil se comprometían a que las deudas pendientes de la quebrada quedaran saldadas con los fondos percibidos de los deudores (entre ellos, la mercantil REINA VICTORIA 62; SA). Ahora bien, esta responsabilidad que asume como nuevo socio de una Sociedad incurso en un proceso de liquidación no significa que esté obligado a pagar las deudas que CLÍNICA LORETO tuviera con sus acreedores (máxime cuando nos encontramos frente a una sociedad anónima, en la que sus socios tienen limitada su responsabilidad social). No existe ningún documento en el expediente del que se pueda extraer semejante conclusión. De cualquier forma, en el caso de que el obligado tributario, por su propia voluntad y por el mero hecho de ser socio de CLÍNICA LORETO, se hiciera cargo de esta obligación habría de colegirse que dicha obligación tiene por causa la "mera liberalidad" del obligado tributario, por lo que tampoco resultaría deducible el pago realizado a la Comisión liquidatoria (artículo 14.1 e) de la LIS).

Al hilo de lo expuesto, tampoco cabe calificar este pago como "una aportación de los socios para compensar pérdidas" de las previstas en el art. 12.3 de la LIS a efectos del cálculo de la provisión; evidentemente estas aportaciones, que incrementan el precio de adquisición de los respectivos títulos, son las que realizan los socios de una entidad para compensar las pérdidas obtenidas por éstas en un período de tiempo en el cual ya tenían la condición de socios de la misma. En el presente, por el contrario, las pérdidas de CLÍNICA LORETO resultan imputables a ejercicios anteriores a la compra de las acciones del obligado tributario; no cabe por tanto, calificar el pago realizado a la Comisión liquidadora como "una aportación de los socios para compensar pérdidas" a efectos de incrementar el precio de adquisición de las acciones de CLÍNICA LORETO, Es decir, este precio de adquisición ya lleva incorporadas las pérdidas de la entidad (se ha pagado un precio muy inferior al que procedería en el caso de tratarse de un empresa en funcionamiento que obtuviera beneficios).

En definitiva lo que se ha de poner de manifiesto es que el precio de adquisición de las acciones de CLÍNICA LORETO fue el importe satisfecho en la compra por el obligado tributario (1 peseta por acción) y asciende a 25.485 pesetas; defender que el precio de adquisición de las acciones de una sociedad en quiebra, fuertemente endeudada y con activos de poco valor y devaluables por el uso (esto es, con un valor real negativo) asciende a 569.228.850 pesetas resulta irracional.

QUINTO.-El otro argumento expuesto por el interesado para hacer valer la deducción del gasto (558.513.916 pesetas) se ampara en lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS .

Con carácter general, para que pueda computarse una "provisión por depreciación de participaciones tenidas en el capital de otra entidad", es necesario que esta provisión se encuentre contabilizada como "gasto" (recordemos que no son deducibles los gastos que no se encuentran contabilizados, artículo 14 de la LIS) y que la entidad participada haya generado pérdidas contables en el ejercicio de que se trate, y siempre teniendo en cuenta lo dispuesto en la Norma de Valoración nº 8 del RD 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) y en el artículo 12.3 de la LIS

Pues bien, la Norma de Valoración número 8a apartado 2 del PGC dispone en su párrafo 4º:

"Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas; la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada, aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado".

Contablemente pues, la provisión a dotar por la entidad ascendería a 25.485 pesetas, esto es, se provisionaría la totalidad del precio de adquisición de las acciones teniendo en cuenta que el valor teórico existente a 31/12/01 era negativo.

Fiscalmente, la deducción máxima por este concepto sería el gasto contabilizado, limitada en su caso, por lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS que establece:

"La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente."

Lo que debe entenderse por "valor teórico contable" se encuentra definido por el ICAC en Consulta 1-BOICAC núm. 43, de 09-2000 "Sobre el cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados" en los términos siguientes: "...para la determinación del valor teórico se computarán los fondos propios que figuran en el pasivo del balance, incluyendo con signo positivo: el Capital suscrito, la Prima de emisión, Reservas de revalorización, Reservas, los Remanentes de ejercicios anteriores, las Aportaciones de socios para compensación de pérdidas y el Beneficio del ejercicio, y con signo negativo: los Resultados negativos de ejercicios anteriores, las pérdidas del ejercicio, los Dividendos a cuenta entregados y las Acciones o participaciones propias adquiridas, sea cual fuere el fin para el que se produjo la operación" de donde claramente se desprende que nada impide que el mismo pueda ser negativo.

En el presente, el obligado tributario adquirió las acciones de CLÍNICA LORETO en el propio ejercicio 2001 (el 30/11/01) por un precio superior a su valor contable (el precio de adquisición era de 1 peseta por acción y el valor contable de la participada era negativo); este "simbólico" sobreprecio no puede imputarse, por las razones expuestas, a ninguna plusvalía tácita existente en el momento de la adquisición y subsistente a 31 de diciembre de 2001. Sin tratar de justificar este extremo, pues el mismo resulta irrelevante tanto desde el punto de vista cuantitativo como para la resolución de la cuestión debatida, los valores que se han de considerar en la aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.3 de la LIS son el valor teórico inicial de las acciones de CLÍNICA LORETO (a 01/01/01) que era negativo (según alega el interesado ascendía a -3.972 pesetas/acción) y el valor teórico final de las acciones de CLÍNICA LORETO (a 31/12/01) que según manifiesta el interesado era de -22,024 pesetas/acción). Por consiguiente, la dotación fiscalmente deducible viene limitada por el principio del registro contable y ascendería a 25.485 pesetas"

Y esas argumentaciones, no desvirtuadas en el escrito de demanda, deben ser asimismo aceptadas por esta Sala, que al respecto quiere significar lo siguiente:

La norma 8ª de Valoración del Plan General de Contabilidad establece, en relación con los valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, que se dotará al final del ejercicio la correspondiente provisión "cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica".

Estos criterios valorativos racionales son los que se deducen del valor teórico de la acción, que se obtiene dividiendo el patrimonio neto de la sociedad por el número de acciones. A este valor, dice la norma 8ª de Valoración del Plan, deberá sumarse el importe de las plusvalías tácitas (no contabilizadas) existentes en el momento de la adquisición que subsistan en la fecha del balance.

La Ley de Impuesto sobre Sociedades admite esta regulación del Plan General de Contabilidad, aunque establece un límite a la cuantía máxima de la provisión a fin de corregir las insuficiencias que presenta la legislación contable en esta materia. Así el artículo 12.3 de la Ley dispone que la dotación máxima deducible en concepto de provisión será el importe de la diferencia entre el valor teórico al inicio y al cierre del ejercicio, siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente, debiendo tenerse en cuenta para dicho cálculo las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo, aplicándose el mismo criterio a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Pues bien, de lo expuesto derivan dos conclusiones:

1.-Que la dotación a efectuar no puede exceder de la diferencia entre el valor técnico contable al inicio y cierre del ejercicio. Y ese valor es el de acciones de Clínica Loreto al inicio del ejercicio 2001 y al final del mismo, tal como pone de relieve el TEAC, era negativo, según la propia contabilidad de la entidad.

Luego, en todo caso, la deducción no podía exceder de 25.485 ptas. La cifra de 569.228.580 ptas, conforme a lo expuesto, resulta irracional como afirma aquel órgano administrativo.

2) Naturalmente, del referido artículo 12.3 en la LIS se desprende que la ley al hablar en la diferencia entre el valor inicial y final, está haciendo referencia a los periodos del ejercicio en cuestión, no a las pérdidas generadas en anteriores ejercicios.

La Sala, considera inaplicable al caso de autos, el artículo 19.3 de la LIS, precepto referido a la aplicación de las excepciones contables al principio del devengo, que supongan adelantar un ingreso o retrasos en gastos.

La resolución del TEAC de 29 de marzo de 2007, acompañada por la parte a su demanda (doc. nº 1), viene a señalar que habría de atenderse, en cuanto a la provisión amparada en el artículo 12.3 de la Ley 43/1995, al inicio del ejercicio y no al valor teórico del momento de adquisición de las acciones, actuar al que se ha ajustado la Inspección.

Y el actuar de la recurrente no cabe calificarlo de economía de opción, pues esta ha sido definida en la STS de 2 de noviembre de 2002, en los siguientes términos "(...) los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre sus ventajas figura lo de poder escoger la que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no se vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales".

Y decimos que no resulta aplicable la economía de opción cuando por los hechos descritos anteriormente se observa que la conducta de la parte ha ido dirigida exclusivamente a la búsqueda de una ventaja fiscal. Procede, en consecuencia, desestimar dicho motivo, enunciado como quinto en la demanda.

Quinto.

En el segundo motivo (el enumerado como sexto en el escrito rector) alega la parte que las cantidades desembolsadas en Clínica Loreto por CBR y Grupo Prasa no constituyen mayor valor de adquisición de las acciones de Reina Victoria.

Razona, a este respecto el TEAC en los Fundamentos de Derecho Sexto y Séptimo:

"SEXTO.- El pago realizado por el obligado tributario a la Comisión liquidadora responde a la asunción de la obligación que tenía REINA VICTORIA 62, SA, frente a la misma; recordemos que en la escritura pública de compraventa de las acciones de esta última entidad se hacía constar que las partes compradoras (el obligado tributario, junto con PRASUR y GRUPO PRASA) "se comprometen a asumir la obligación consistente en que REINA VICTORIA 62, S.A., cumpla el convenio de acreedores aprobado".

Este pago está inexorablemente ligado a la compra de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA, teniendo una causa onerosa, la obtención de una contraprestación consistente en la adquisición de las acciones de esta mercantil, cuyo precio de adquisición será la suma de las cantidades pagadas en efectivo y las cantidades que las partes compradoras abonaron a la Comisión liquidadora al asumir la deuda de REINA VICTORIA 62, SA frente a la misma. En efecto, en la compra de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA, se pactó un precio inferior a su valor de mercado o real, pues existían plusvalías tácitas derivadas de la diferencia entre el valor contable del inmueble propiedad de la entidad y su valor real, de suerte que precio pactado ya llevaba descontado el importe de pagos a efectuar a la Comisión liquidadora de la quiebra.

Este Tribunal Central ha de confirmar la regularización practicada por la Inspección de los Tributos que ha sido ratificada por el TEAR de Andalucía, puesto que el obligado tributario transfirió los fondos de la Comisión liquidadora por cuenta de REINA VICTORIA 62, SA, en virtud de los compromisos contractuales asumidos con ocasión de la compra de sus acciones, y no por su condición de socio de CLÍNICA LORETO pues ninguna obligación impuso el Convenio a los socios de esta última entidad. Las cantidades satisfechas por el obligado tributario a la Comisión liquidadora ascienden a 3.420.981,12 euros (569.203.365 pesetas) y forman parte del precio de adquisición de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA.

SÉPTIMO.

Por otra parte, la parte actora sostiene que se ha producido una doble imposición con ocasión de la venta realizada el 2 de junio de 2005 por la entidad PRASA-PATRIMONIO DE BIENES Y DERECHOS, SL de las fincas registrales sitas en la calle Reina Victoria 62 de Madrid, dado que el valor contable por el que figuraban contabilizadas no incluía las cantidades que según la Inspección de los Tributos, formaban parte del precio de adquisición de las acciones de REINA VICTORIA 62, SA. Por consiguiente, alega, que la regularización practicada trae como consecuencia que se produzca una doble tributación en el conjunto de la operación, primero en el Impuesto sobre sociedades del obligado tributario y de GRUPO PRASA, SA en el ejercicio 2001, y después en el de PRASA- PATRIMONIO DE BIENES Y DERECHOS, SL en el ejercicio 2005.

Esta cuestión debió ser alegada ante la Inspección de los Tributos, órgano facultado por Ley para llevar a cabo la comprobación e investigación de la situación tributaria del contribuyente, este Tribunal no puede advenir lo alegado por el interesado al encontrarnos con una cuestión que aunque conexas, afecta a otro obligado tributario y a un ejercicio distinto a los comprobados. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ofrece a todos los contribuyentes mecanismos necesarios para evitar que sus intereses legítimos se vean perjudicados; a tal efecto, el artículo 120.3 de la citada LGT contempla las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que pueden promover los contribuyentes, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 126 y siguientes del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En consecuencia por las razones expuestas, este Tribunal no puede acceder a esta pretensión del interesado".

Pues bien, los argumentos de la recurrente deben ser desestimados. Y acogido, por contra, lo reseñado por aquel órgano administrativo, debiendo esta Sala añadir:

1) Como ha quedado descrito al describir las operaciones realizadas por las partes implicadas Reina Victoria 62, S.A. era la única entidad que asumía obligaciones, por un máximo de 1.500.000.000 ptas en el Convenio de acreedores. Por ello al desembolsar CBR Inversiones, S.A. las sumas antes mencionadas a la

Comisión liquidadora lo que hace en realidad es pagar la deuda de Reina Victoria. No se hacen para reflotar ni capitalizar a Virgen de Loreto, S.A.

Y 2) En realidad, el mismo fin de todas esas operaciones es adquirir el inmueble de Reina Victoria 62, S.A., para lo cual se adquieren sus acciones, con unas evidentes plusvalías, sociedad que en otro caso debería aportar dicho inmueble al pago de los compromisos adquiridos. Por lo tanto, CBR ha tenido un mayor coste al adquirir las acciones de Reina Victoria 62, S.A., y ese mayor coste forma parte del precio de adquisición de las mismas.

Expone la actora que el proceder de la Administración Tributaria no resulta ajustado a derecho, por tres razones:

a) Porque para pagar las cantidades adeudadas a la Comisión liquidadora de la quiebra, podían utilizarse diversas alternativas, todas ellas legítimas, constitutivas de economías de opción.

b) Porque de considerarlas como mayor valor de adquisición de las acciones se hubiera producido una doble tributación de la misma plusvalía cuando se enajenaron los inmuebles de Reina Victoria.

c) Y, por último porque ya la ONI comprobó al Grupo Prasa en 2004 y admitió expresamente que las cantidades pagadas por esta última a través de Clínica Loreto a la citada Comisión liquidadora declaran computarse como mayor valor de adquisición de las acciones de esta última.

En cuanto a la posible, que no acreditada doble imposición, tal como reseña el escrito del Abogado del Estado, respecto de la Entidad Prasa-Patrimonio de Bienes y Derechos S.L cuando se enajenaron los inmuebles sitios en la calle Reina Victoria 62, de Madrid, cabe significar que es esa sociedad y no la recurrente quien debe plantear dicha posible doble imposición, no refiriéndose la misma ni al obligado tributario ni al ejercicio impugnado. Y naturalmente, lo puede efectuar, como dice el TEAC, presentando, en su caso, una solicitud de rectificación de su declaración.

Nos queda, por tanto, examinar el argumento de la parte referido a si la Inspección ha admitido que las cantidades aportadas por Grupo Prasa a la Comisión liquidadora de la entidad Clínica Loreto debían computarse como mayor valor de adquisición de las mismas. Esta última alegación ya se recogía ampliamente en los antecedentes del escrito rector.

La recurrente se remite fundamentalmente, a los documentos obrantes en los folios 144 a 148 del expediente administrativo

Pues bien, de los folios obrantes en páginas 144 a 148, lo único que consta es un simple correo del Inspector Sr. Jesús Luis al grupo Prasa el 13 de enero de 2014. Las manifestaciones de la parte interpretando dicho correo, son sólo eso, manifestaciones sin apoyo legal alguno.

Mayor importancia tiene el acta de conformidad, de fecha 21 de enero de 2004, incoado a la Entidad Grupo Prasa S.A respecto del ejercicio 2001(folios 139 a 143) en la que la Inspección no aprecia infracción tributaria alguna respecto de dicha entidad y en lo que respecta a la provisión por depreciación de las acciones de la entidad Clínica Loreto, por importe de 3.003.192,30 euros.

Procede, por lo tanto, desestimar el motivo.

Sexto.

Nos referimos a continuación a la pretensión subsidiaria formulada en la demanda, es decir, que si no se admite la deducibilidad de la provisión por depreciación de las acciones de Clínica Loreto en 2001, debe admitirse la pérdida puesta de manifiesto al venderlas en 2002. La actora distingue aquí, la previa comprobación realizada al Grupo Prasa, en el ejercicio 2001, que obra en el expediente administrativo, segunda parte y se refiere al citado correo electrónico, del que a su juicio se deriva que la ONI ha considerado que las tres cantidades no admitidas como gasto fiscal en los ejercicios 1999 y 2001 (entre ellas la "provisión de Loreto" por importe de 549.604.954 pts) si podrían serlo en ejercicios posteriores, en concreto, cuando se produjera la enajenación de las acciones de esta sociedad.

Asimismo, señala que el día 21 de enero de 2004, día en que firma el Acta, el Inspector Jefe dicta una diligencia que se aportó como documento nº2 "al objeto de aclarar y concretar determinados aspectos relativos a las actas A-01 incoadas a la Entidad (Grupo Prasa) en esta misma fecha, que pueden tener incidencia en los ejercicios siguientes".

En lo que respecta a la segunda comprobación del ejercicio 2003, 2004, 2005 y 2006, manifiesta la actora que existen dos diligencias del equipo de Inspección nº6 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes y una certificación expedida por la Secretaria del Consejo de Administración del Grupo Prasa, documentos obrantes en el expediente del TEAC bajo los números 164 a 175.

A juicio de la actora, de todo ello se deduce que la Agencia Tributaria ha dado a las dos sociedades que compraron simultáneamente las acciones de Clínica Loreto, dotaron una provisión por depreciación por cuantías muy aproximadas y finalmente las vendieron en 2002 recogiendo contablemente la pérdida, un tratamiento dispar

pues a Prasa S.A., aunque no se le admitió la provisión dotada en 2001 por deterioro del valor de las acciones de Clínica Loreto, se le ha admitido la pérdida antedicha al venderlas en 2002, la cual se la ha deducido fiscalmente en 2004 y además la provisión no fue sancionada en el ejercicio 2001.

Tacha, además, de incongruente la resolución del TEAC al no haberse pronunciado sobre estos documentos.

En cuanto a la primera regularización a la que alude la parte debemos reiterar nuestros anteriores pronunciamientos, relativos a que no consta liquidación a Prasa en la que se admitiera esa pérdida en el ejercicio 2002.

En lo que respecta a los documentos mencionados respecto de la regularización de los ejercicios 2004 a 2006, la Sala tampoco aprecia la certeza de ese presunto trato dispar.

Así en la diligencia de 23 de junio de 2010 (folios 171 y 172 del expediente del TEAC extendida al Grupo Prasa S.A y documento 2 de la demanda), en cuyo apartado primero se refiere a la no deducción de la provisión fiscal respecto a Clínica Nuestra Señora de Loreto, se afirma simplemente "los anteriores ajustes se han realizado por la entidad de acuerdo con lo recogido en diligencia de simple constancia de hechos con fecha 21 de enero de 2004".

En el folio 173 a 175, diligencia de consolidación de 15 de julio de 2010 se afirma (folio 174) "En concreto en los años 2003 y 2004 se realizó otra Inspección Tributaria a la Sociedad dominante Grupo Prasa incoándose actas en enero de 2004 por la DCGC, Inspector D. Jesús Luis . La pasada comprobación abarcó el período temporal de los años 1998 a 2001. Los resultados de esa comprobación Inspectora desplegó efectos en ajustes fiscales en los años 2003 a 2006 los cuales se dan por correctos".

En suma, no resulta acreditado nada de lo manifestado por la demandante, argumentación no desvirtuada por la certificación obrante en el folio 175, pues de ser cierta la manifestación contenida en la Secretaría del Consejo de Administración del Grupo Prasa, relativa a los años 2003 a 2006, hubiera bastado aportar el resultado de dicha regularización a la mencionada sociedad. Y aunque la actora en el escrito de conclusiones ha aportado acta de conformidad incoada a Prasa en los ejercicios 2003 a 2006, en fecha 15 de julio de 2010, con incumplimiento de lo dispuesto en la normativa civil y en el artículo 56.4 de la Ley 29/1998, la Sala , de su página 3/12 "los principales hechos susceptibles de regularización han sido detallados en diligencia extendida en el día de hoy, diligencia de puesta de manifiesto del expediente, o en las diligencias extendidas a las sociedades dependientes", tampoco aprecia que quede justificada la pretensión de la parte, relativa a la admisión como deducible de la pérdida sufrida en el año 2002 al enajenarse a un tercero las acciones de Clínica Loreto.

La parte actora reitera esa petición en el escrito rector, afirmando que:

- Se han probado los hechos constitutivos de esta pretensión.

- Si se han argumentado las razones por la que el valor de las acciones de Reina Victoria no deben incrementarse en las cantidades pagadas a nombre de Clínica Loreto por CBR y Grupo Prasa y si se ha probado que a Grupo Prasa le ha sido admitida la pérdida sufrida en el ejercicio 2002 por la venta de sus acciones en Clínica Loreto, le debe ser admitido el motivo del recurso.

Sin embargo, esas argumentaciones no deben acogerse, partiendo de que ninguna de las premisas antes expuestas y en las que la actora pretende basarse ha sido admitida por esta Sala.

Si ello es así, el motivo tampoco puede ser admitido.

Séptimo.

En los siguientes supuestos motivos del escrito rector, se impugna la sanción impuesta a la entidad CBR alegándose la interpretación razonable de las normas contables y fiscales, la improcedencia de la responsabilidad objetiva y el tratamiento absolutamente dispar dado al Grupo Prasa por los mismos hechos, por lo que en este caso se vulnera el principio de unicidad y coordinación de la Administración Pública (cita del artículo 103.1 CE y 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre).

Igualmente se entiende vulnerado el principio de igualdad consagrado en el artículo 14 CE , en relación con el artículo 31.1 de C.E .

En este caso, el motivo debe ser estimado, partiendo de un hecho acreditado en el expediente y respecto del cual no hay pronunciamiento alguno ni por el TEAC ni en el acuerdo de imposición de sanción de 14 de febrero de 2006, que por los mismos hechos a PRASA, S.A., no se le impuso sanción en el ejercicio 2001, tal como se ha reseñado anteriormente.

Octavo.

Procede en consecuencia la estimación parcial del recurso. De conformidad con el artículo 139.1.2 de la LJCA de 13 de julio de 1998 cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación del GRUPO PRASA, S.A. y las entidades mercantiles JOBAR, S.L. e INICIATIVAS Y PROYECTOS 21, .S.L., en calidad de beneficiarios de la escisión de C.B.R. INVERSIONES, S.A. contra la resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 21 de septiembre de 2011 a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en cuanto a la sanción impuesta a la recurrente, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por se ajustada de derecho.

En cuanto a los costas, cada parte abonara las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.