

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082639

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 15 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 869/2017

SUMARIO:

Prescripción. Interrupción. Por actos de la Administración. Procedimiento de verificación de datos.

El procedimiento se limitaba a la acreditación de una deducción por donaciones que figuraba en la declaración del IS y pese a que no aportó la documentación requerida, se dio por finalizado. Fue un procedimiento de verificación inútil, porque la documentación ya estaba en poder de la Administración. Su finalidad era interrumpir la prescripción. Por tanto, no se considera interrumpida la prescripción.

Procedimiento de inspección. Facultad de comprobación. Alcance temporal. Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de Ley. IS. Gastos financieros. Amortización del fondo de comercio. *Compraventa intragrupo de participaciones en filiales no residentes.* La Administración pretende proyectar los efectos de la comprobación del ejercicio 2004, calificada como fraude de Ley, a ejercicios no prescritos de 2007 a 2010. Le está vedada la comprobación sobre actos anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003. [Vid., STS de 30 de septiembre de 2019, recurso n.º 6276/2017 (NFJ075107)].

Operaciones vinculadas. Gastos de personal del consejero delegado que la Inspección considera que debieron haberse repercutido a la matriz. Sin embargo, pese a su nombramiento como director de la división internacional, siguió conservando sus poderes en la española y se acredita que su gestión abarca la del grupo en España, por lo que se estima el recurso. **Exención por doble imposición internacional.**

Dividendos. *Participaciones preferentes.* Los rendimientos de las participaciones preferentes tienen la naturaleza de intereses, por lo que no se aplica la exención. **Gastos financieros.** Diferencias de cambio no imputadas a pérdidas y ganancias. No son deducibles. **Provisiones de las compañías de seguros.**

Reversión de fondo interno. No se puede comprobar si los ajustes de ejercicios anteriores se corresponden o no con las responsabilidades. *Provisión para prestaciones pendientes.* No se respetan las cuantías mínimas a deducir.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13, 19, 68, 131 y 191.

Constitución Española, arts. 103 y 106.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 103.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 89 y disp. trans. 26.^a.

RD 1317/2008 (PGC entidades aseguradoras), disp. trans. 1.^a.

RD 2486/1998 (Rgto. de ordenación y supervisión de seguros privados), arts. 41 y 43.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000869 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 05384/2017

Demandante: Grupo Bupa Sanitas S.L.

Procurador: D. ANIBAL BORDALLO HUIDOBRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a quince de marzo de dos mil veintiuno.

isto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 869/2017, promovido por el Procurador D. Anibal Bordallo Huidobro, en nombre y representación de la Entidad Grupo Bupa Sanitas S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/6/2017, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas por la sociedad recurrente frente al acuerdo de fraude de ley de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13/12/2013, en relación con el Grupo Fiscal nº. 55/03, la posterior liquidación, de 22/5/2014, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2007 a 2010 y la sanción derivada de esta última.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/6/2017, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas por la sociedad recurrente frente al acuerdo de fraude de ley de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13/12/2013, en relación con el Grupo Fiscal nº. 55/03, la posterior liquidación, de 22/5/2014, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2007 a 2010 y la sanción derivada de esta última.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo el Procurador Sr. Bordallo Huidobro, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los

emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador de la parte actora, presentó escrito de demanda el 2/1/2018, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule y deje sin efecto la resolución recurrida, así como los actos administrativos de los que trae causa

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 1/2/2018, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

Quinto.

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, y no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos, tras lo cual se declaró concluso el procedimiento, y se señaló para su votación y fallo el día 25/2/2021, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso. Antecedentes fácticos y contenido de la resolución recurrida.

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8/6/2017, por la que se desestimó las reclamaciones acumuladas núms. NUM000, NUM001 y NUM002, interpuestas por la sociedad recurrente frente al acuerdo de fraude de ley de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13/12/2013, en relación con el Grupo Fiscal nº. 55/03, la posterior liquidación, de 22/5/2014, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2007 a 2010 y la sanción derivada de esta última.

2. Son hechos que se desprenden del expediente administrativo, y que conviene poner de relieve, los siguientes:

Las actuaciones de comprobación que dieron origen a los actos recurridos se iniciaron mediante notificación de 10/10/2012, y concluyeron mediante la liquidación de 22/5/2014, notificada el 29/5/2014.

3. El expediente de fraude de ley.

El expediente de fraude de ley se inició el 8/10/2013 y concluyó con la declaración de fraude de ley por la resolución de 13/12/2013, mediante la que se consideró que merecía tal calificación la operación de compraventa intragrupo, por la que el obligado tributario adquirió las participaciones representativas de la entidad Bupa Care Homes (CFG), Plc, residente en UK, perteneciendo todas estas entidades al Grupo internacional Bupa, cuya matriz es The British United Provident Association Ltd, domiciliada también en UK.

En esencia, la operación calificada como fraudulenta consiste en que la sociedad española, Grupo Bupa Sanitas SL, holding del Grupo Sanitas (55/03), mediante la compraventa con pago aplazado a la entidad Bupa Treasury Ltd, se reubica en el seno del Grupo Bupa al 100% de la titularidad de las participaciones de la sociedad residente en el Reino Unido Bupa Care Homes (CFG) Plc. El aplazamiento en el pago otorgado por el vendedor para financiar la compraventa de las participaciones genera unos gastos financieros en Grupo Bupa Sanitas SL, que unidos a la deducción por veinteavas partes (ajuste al resultado contable) de la diferencia entre el precio de adquisición y el valor teórico contable de la participación, y por efecto del régimen de tributación consolidada, determinan una minoración de la base imponible del Grupo 55/03, absorbiendo fundamentalmente parte de los beneficios de la sociedad operativa Sanitas S.A. de Seguros.

Esta operación, que se llevó a cabo en el ejercicio de 2004, antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, es decir, antes del 1/7/2004, ha determinado una deducción por gastos financieros de 126,7 millones de euros en el periodo 2004 a 2007 y una amortización del fondo de comercio de 298,5 millones de euros en los periodos 2004 a 2024.

La resolución recurrida (13/12/2013) concluyó declarando que esta operativa se realizó en fraude de ley pues, en esencia, resulta acreditada la artificiosidad; el sujeto pasivo crea artificiosamente las condiciones que determinan el resultado pretendido, lo que se desprende de la operativa desarrollada. En resumen, cuando todas estas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente, pudiendo tenerse por probada la existencia de un propósito elusorio del impuesto.

4. La liquidación.

La regularización llevada a cabo comprendió:

(i) Las consecuencias derivadas del fraude de ley; esto es, la no deducibilidad de los gastos financieros declarados en el IS 2007, y la no admisión del ajuste negativo derivado de la amortización del fondo de comercio declarados en el IS 2007 a 2010.

(ii) No deducibilidad de los gastos de personal en que incurrió Grupo Bupa Sanitas en relación con el Sr. Lázaro y su asistente.

(iii) No aplicación de la exención por doble imposición internacional a los dividendos registrados por las acciones preferentes emitidas por Bupa Care Home.

(iv) No deducibilidad (parcial) de la amortización del fondo de comercio registrado como consecuencia de la fusión de Novomedic, S.A. de Seguros.

(v) Improcedencia del ajuste negativo practicado en el ejercicio 2009 en concepto de "reversión fondo interno seguros BUPA".

(vi) Regularización de los ajustes por el concepto "medical bonus" de la provisión para prestaciones practicada por la Compañía.

(vii) Regularización de las provisiones para prestaciones pendientes de liquidación o pago y provisión para siniestros pendientes de declaración.

(viii) Regularización de la provisión para gastos internos de liquidación de siniestros.

(ix) No deducibilidad de los gastos de consultoría para informe actuarial del fondo de previsión para médicos.

5. La sanción.

Anudada a la liquidación, el 15/12/2014, -notificada el 18/12/2014-, se le impuso una sanción, por la infracción prevista en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria (LGT), por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria.

6. Contra el acuerdo de fraude de ley se interpuso la reclamación NUM000. Contra la liquidación se interpuso la reclamación NUM001; y contra la sanción la reclamación NUM002, que, acumuladas en un procedimiento, fueron desestimadas por la resolución del TEAC de 8/6/2017, objeto inmediato de este proceso.

Segundo. *La prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2007.*

1. El primer motivo impugnatorio que abordamos es la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2007, porque su estimación determina la anulación de la liquidación de este ejercicio, en todos los aspectos que abarca, aunque en alguno de ellos también se producirá la anulación por otros motivos.

2. La prescripción del derecho a liquidar este ejercicio normalmente habría de producirse el día 26 de julio de 2012, a salvo la concurrencia de causas de interrupción de la prescripción. Como quiera que el procedimiento inspector que determinó la liquidación de este ejercicio se inició el 10/10/2012, no habría sido útil a estos efectos, de ahí que la liquidación encuentre otro procedimiento con esta virtualidad interruptiva, el procedimiento de verificación de datos.

3. El procedimiento de verificación de datos: 25/6/2012-1/10/2012.

Comenzó con la notificación al obligado el 25/6/2012, en el que la Administración tributaria solicitó la aclaración de la cantidad consignada en la casilla 565 del modelo 220 del año 2007, en concepto de deducción por donaciones a entidades sin fines de lucro, con determinación de la sociedad que realiza las donaciones aplicadas

en el citado ejercicio y aportación de certificados expedidos por la entidad donataria, justificativos del derecho a practicar la citada deducción.

El 6 de julio de 2012, dentro del plazo de 10 días conferido al efecto, Grupo Bupa Sanitas presentó escrito detallando que la cifra consignada en la casilla 565 del citado modelo 220 se correspondía con la deducción prevista por el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, "Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público".

Asimismo, indicó que, en el modelo 220 presentado por Grupo Bupa Sanitas, como entidad dominante del Grupo de Consolidación fiscal 55/03, el día 28 de julio de 2008, se informó que la entidad generadora de la deducción citada es la sociedad dependiente Sanitas S.A. de Seguros, y en el modelo 200, declaración individual del Impuesto sobre Sociedades, presentada por Sanitas S.A. de Seguros, el día 21 de julio de 2008, se incluyó el importe de la deducción, generado en el ejercicio 2007 por Sanitas S.A. de Seguros, y aplicado en el mismo ejercicio por el Grupo 55/03. Y en prueba de ello, se acompañó al escrito la siguiente documentación:

- Certificado emitido, con fecha 3 de abril de 2008 por D. Leoncio, como Presidente del Consorcio "Programa de Preparación de los Deportistas Españoles de los Juegos Olímpicos de Pekín 2008".

- Comunicación presentada el 12/5/2008 por Sanitas S.A. a la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a la que se acompañaba el citado certificado.

Asimismo, Grupo Bupa Sanitas señaló que, debido a la antigüedad de la documentación solicitada, relativa al ejercicio 2007, no era posible en el estrecho plazo concedido aportar el certificado que soporta la donación por importe de €174.000 realizada en el ejercicio 2007 por Sanitas S.A. de Seguros al Consorcio del Programa de Preparación de los Deportistas Españoles en Pekín 2008. Por lo que expresamente se solicitó, de acuerdo con la ley, la ampliación del plazo inicialmente concedido para atender al requerimiento de referencia, a fin de aportar el certificado emitido por el Consorcio del Programa de Preparación de los Deportistas Españoles en Pekín 2008.

Con fecha 1 de octubre de 2012, y sin haber recibido contestación acerca de la solicitud de ampliación instada a los efectos de aportar el certificado expedido por la entidad donataria, justificativo del derecho a practicar la citada deducción, y, por ende, sin haber sido aportada la certificación del Consorcio de juegos de Pekín, la entidad recurrente recibió notificación de resolución expresa del procedimiento de verificación de datos iniciado el 25 de junio de 2012. En la citada notificación se señala que "habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria".

4. Por ello, la demanda plantea que este procedimiento tuvo una exclusiva finalidad, servir de justificación o pretexto para interrumpir el plazo de prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2007.

Y tiene razón.

5. No se discute que formalmente concurrió el presupuesto habilitante de este procedimiento, el artículo 131 de la LGT, conforme al cual la Administración tributaria podrá iniciar el procedimiento de verificación de datos, - además de en otros tres supuestos, que ahora no tienen importancia-, "cuando se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas" (supuesto d). Tampoco se discute que este procedimiento pueda terminar por resolución en la que se indique que no procede practicar liquidación provisional.

La demanda pone en cuestión la finalidad que buscó la Administración tributaria, que, a su juicio, no fue otra que servir de instrumento espurio para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar este ejercicio, o lo que es lo mismo, cuestiona que el procedimiento seguido pueda considerarse un procedimiento tendente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del Impuesto, que es lo que exige el art. 68.1.a) de la LGT para que las actuaciones administrativas tengan eficacia interruptiva de la prescripción, al no concurrir el presupuesto de hecho legitimador del procedimiento de verificación de datos.

Pues bien, hemos de partir del dato incontestado que la información relativa a dicha deducción obraba en poder de la Agencia Tributaria desde el 12 de mayo de 2008, así como el certificado que lo acreditaba, y que la autoliquidación estaba presentada desde julio de 2008; y también que la necesidad de aclaración, - ínsita en la finalidad de esta clase de procedimientos, y en el concreto procedimiento seguido en este caso (así lo manifestó la resolución expresa que finalizó el procedimiento: "habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento..." sic)-, se satisfizo sin aportar la documentación requerida, es decir sin aportar el certificado expedido por la entidad donataria justificativo del derecho, por lo que no cabe sino concluir en el mismo sentido que la demanda, es decir, que se empleó el procedimiento para fines distintos de los señalados en el ordenamiento jurídico.

6. Adicionalmente, cabe entender, como lo hace la demanda, que resulta poco creíble que el procedimiento de verificación de datos no se iniciara hasta el 25 de junio de 2012, un mes antes de la prescripción, especialmente

cuando se trata de un procedimiento de gestión de carácter menor y cuyo sentido y finalidad es corregir de forma expedita y ágil irregularidades fiscales de porte menor, sin que se acierte a comprender que en el presente caso su inicio se dilatará tantos años, y coincidiera con el momento final en el que se produciría la prescripción del derecho a liquidar ese ejercicio..

7. No se opone a las anteriores afirmaciones ni la existencia de un plan de control tributario, ni el establecimiento de filtros, -aducidos por la resolución del TEAC- métodos de organización del trabajo tendentes a lograr una mayor eficacia administrativa, e incluso una mayor transparencia. En la aplicación de estos métodos, a través de los correspondientes procedimientos administrativos, han de seguirse no sólo los elementos de aplicación de cada uno de ellos, sino también, y principalmente, la finalidad de los mismos, dado que la Administración (también la tributaria), es una organización finalista, orientada a la consecución del interés general (artículo 103.1 CE), correspondiendo a los tribunales el control de la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican (artículo 106.1 CE), para lo que se requiere una especial motivación cuando, como en este caso, se está en presencia de una actuación administrativa que tiene la consecuencia clara de ser instrumento para interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, y esta actuación se desarrolla en fechas próximas a la expiración de los plazos inicialmente establecidos, o bien a través de fórmulas poco comprensibles; en cuyo caso, se requiere una especial motivación que aleje toda sombra de duda sobre la finalidad perseguida con dicha actuación (SAN de 11 de julio y 7 de noviembre de 2013, recaídas en los recursos nº 327/2010 y 420/2010).

8. Esta motivación no ha tenido lugar, ni resulta tampoco aceptable la ofrecida por la resolución del TEAC, cuando afirma que "habiendo sido aportado dicho certificado del consorcio y el escrito dirigido en su día a la UGGE, era lógico dar por terminado favorablemente a la entidad el procedimiento de verificación, pues aquello que se pretendía verificar se había cumplido. No era preciso esperar al documento...".

Lo lógico, y respetuoso con los principios de la actuación administrativa, y especialmente con la finalidad de la misma, era no haber iniciado un procedimiento de verificación de datos inútil, porque el documento que se requirió ya estaba en poder de la Administración Tributaria desde hacía mucho tiempo, y no fue necesaria su aportación dentro del procedimiento de verificación de datos para tener por aclarado el tema; y esta falta de lógica plantea con toda intensidad la finalidad espuria denunciada por la demanda cuando afirma que "trasladando mutatis mutandis esta doctrina a nuestro caso resulta que la iniciación de un procedimiento de verificación de datos que afecta a un elemento anecdótico de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de un grupo fiscal consolidado, un mes antes del vencimiento del plazo de prescripción y casi tres años después de la activación del filtro asociado para efectuar el requerimiento (13 de noviembre de 2009, según consta en el correo electrónico de fecha 5 noviembre de 2013 remitido por D. Rosendo) , y en el que se solicita una documentación que ya obra en el poder de la Agencia Tributaria desde 2008, requiere de una motivación específica que aleje la sospecha de que la finalidad del procedimiento no es la establecida en el artículo 131 de la LGT sino, de manera indirecta, el disfrute por la Inspección de una de sus consecuencias jurídicas - ciertamente gravosa para el obligado tributario- como es la interrupción de la prescripción para la comprobación general del mismo tributo y ejercicio por otros cuatro años más, hasta finales del 2016, lo que a todas luces resulta absolutamente desproporcionado. Motivación específica que, huelga decirlo, no se contiene en el expediente administrativo".

8. La consecuencia que ahora aplicamos es que el procedimiento de verificación de datos llevado a cabo no fue apto para interrumpir la prescripción.

Esta consecuencia es la que ha mantenido la jurisprudencia, si bien referida a un aspecto procedimental básico, cual es la utilización de un procedimiento de verificación de datos cuando debió seguirse uno de comprobación limitada; en este caso, es uniforme la más reciente jurisprudencia, de la que es ejemplo la STS 1684/2020 -de 9 de diciembre de 2020, Recurso 2494/2019 (ROJ: STS 4316/2020 - ECLI:ES:TS:2020:4316) y las que cita, al declarar la nulidad de este procedimiento, y la consecuencia jurídica de no ser instrumento apto para interrumpir la prescripción.

9. Se estima la prescripción del derecho a liquidar este ejercicio, y con ello la liquidación del mismo, y, eventualmente, la sanción que estuviera anudada a la misma.

Tercero. *La prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2008.*

1. En el caso de este ejercicio, la prescripción habría sido interrumpida (según la liquidación) por el procedimiento inspector, cuya duración se vio incrementada en seis meses más por el acuerdo de ampliación del mismo, y, además, por las dilaciones imputables al obligado tributario por no aportar documentación, o bien por solicitud de aplazamiento.

2. Estos son los datos a tomar en consideración.

El 8/10/2012, una semana después de concluido el procedimiento de verificación de datos, se acordó la carga en plan de inspección, iniciándose el procedimiento de comprobación e inspección, con alcance general para el IS, ejercicios 2007 a 2010, cuya notificación se realizó el día 10/10/2012.

El 30/9/2013, el obligado recibió notificación del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección por 6 meses adicionales.

El 29/5/2014 se notificó el acuerdo de liquidación, derivado del acta de disconformidad NUM003, respecto al IS 2007 a 2010.

A los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, la liquidación consideró que no se deben computar 282 días, atribuyéndolos a dilaciones no imputables a la Administración, de los cuales 268 días responden a retraso en la aportación de determinada documentación. Por ello, de los 596 días durante los que se ha extendido la duración del procedimiento inspector origen del presente recurso contencioso-administrativo, la Administración considera que sólo deben imputarse 314 días al desarrollo de las actuaciones de comprobación, por lo que el procedimiento inspector habría producido la virtualidad interruptiva de la prescripción que se deriva del artículo 150 LGT.

3. La legalidad de la ampliación del plazo

La demanda sostiene que el acuerdo de ampliación de actuaciones inspectoras no ha cumplido con la exigencia de motivación específica exigida por la jurisprudencia, limitándose únicamente a justificar de manera aparente y formal la existencia del factor habilitante de "consolidación" incluido en la norma, pero sin argumentar de manera específica en qué medida ello ha elevado el grado de complejidad de la inspección realizada.

Hemos de entender, sin embargo, que el acuerdo de ampliación de plazo expresó las razones del mismo, que no resultan ni injustificadas, ni arbitrarias, y que satisfacen el requisito de la motivación.

En efecto, valoró que se estaba en presencia de tributación en régimen de consolidación fiscal, y así las dos primeras circunstancias teóricamente determinantes de la especial complejidad que cita el acuerdo ampliatorio consisten en que Grupo Bupa Sanitas es la sociedad dominante del grupo fiscal 55/03, que tributa en régimen de consolidación fiscal en el IS, y del Grupo 77/10, que tributa por el régimen especial de grupo de entidades en el IVA, a lo que no obsta que, en el procedimiento objeto de controversia se ha procedido exclusivamente a la comprobación tributaria de una entidad dependiente, Sanitas SA de Seguros, cuando existen no menos de seis sociedades dependientes del Grupo

Tuvo en cuenta el volumen de operaciones como determinante de la especial complejidad de la revisión efectuada:

Dice el acuerdo de ampliación:

"El volumen de operaciones declarado por la entidad GRUPO DE SOCIEDADES nº 55/03, en los períodos en comprobación, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, no se puede hacer constar por los motivos siguientes: a) estar dispensada la sociedad GRUPO BUPA SANITAS S.L. de formular cuentas anuales consolidadas al cumplir con los requisitos establecidos en el art. 43.2 del Código de Comercio y b) existir errores en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada consignada en el modelo 220 presentado por dicha sociedad, figurando un volumen de operaciones inferior al de la entidad dominada Sanitas SA de Seguros. En el ejercicio de 2010 los ingresos que figuran en cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, modelo 220, de GRUPO BUPA SANITAS S.L. son idénticos a los que figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias, modelo 200, de SANITAS SA DE SEGUROS.

Por lo que respecta a la sociedad dependiente que se comprueba, SANITAS SOCIEDAD ANÓNIMA DE SEGUROS, el volumen de operaciones es el siguiente: 2007 955.211.691,99; 2008 1.043.294.929,22; 2009 1.102.242.085,74 y 2010 1.120.685.030,55 euros.

Estas cifras superan ampliamente la requerida para determinar la obligación de auditar sus cuentas (art. 263 relacionado con el art. 257.1 b) del TR de la Ley de Sociedades de Capital)".

Consideró la dispersión geográfica, así como la realización de un requerimiento de información a la Administración Tributaria de Reino Unido etc.

Y, por último, considera procedente la ampliación del plazo de las actuaciones por concurrir el supuesto de especial complejidad previsto en el artículo 184.2.h) del RGGI, esto es: "Cuando se investigue a los obligados tributarios por la posible realización de operaciones simuladas, la utilización de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados o la intervención de personas o entidades interpuestas con la finalidad de eludir la tributación que correspondería al verdadero titular de los bienes, derechos o rentas".

Ciertamente, como sostiene la demanda, este requerimiento de información, justificativo del acuerdo de ampliación, pudo haber integrado un supuesto de interrupción justificada, de acuerdo con el artículo 103 del RGGI, pero también es, a nuestro juicio, indicativo de la especial complejidad del asunto, y, en cuanto a la investigación por la posible realización de operaciones simuladas, es cierto que nunca se declaró la simulación, pero no lo es menos que semanas más tarde se tramitó el procedimiento de fraude de ley, por lo que no resulta desacertada esta argumentación, (de la posible existencia de simulación), cuando aún no se habían definido los perfiles de una operación que más tarde, con acierto o sin él (nosotros no entraremos en su sustancia, por lo que diremos a continuación) se declaró la existencia de fraude de ley.

4. En definitiva, no existe ningún problema de aplicación normativa o jurisprudencial, dado que los requisitos a los que la jurisprudencia somete la legalidad del acuerdo de ampliación del procedimiento son claros y no precisan ser reiterados; sólo existe un problema de valoración sobre si los argumentos dados por el acuerdo de ampliación satisfacen o no el requisito de la motivación, que es el que ha sido puesto en tela de juicio. Y, en nuestra opinión, existe exteriorización de las razones, y no es meramente formal, como sostiene la demanda, sino que, con perspectiva global, es razonable sostener que el procedimiento de comprobación tenía la dificultad y complejidad suficiente para justificar una ampliación de plazo, que, por lo demás, fue razonablemente mesurada, al extenderlo mucho menos de las posibilidades legales.

5. La interrupción de la prescripción.

Partiendo, pues, de la legalidad de este acuerdo, y, por ende, de una duración de 18 meses, el procedimiento inspector habría tenido efectos interruptivos siempre que no hubiera excedido de esa duración, es decir, siempre que no hubiera excedido del 10/4/2014, fecha en la que finalizaría el plazo de 18 meses computados desde el inicio del procedimiento inspector (10/10/2012), y como quiera que la liquidación se notificó el día 29/5/2014, bastaría con que fuera imputable al obligado alguna dilación por tiempo superior a 49 días (diferencia de días entre ambas fechas) para entender que el procedimiento sí tendría efectos interruptivos de la prescripción.

La demanda rechaza por varias razones el cómputo de las dilaciones imputables al obligado tributario realizado por la liquidación; entre las que figura la falta de motivación de la liquidación sobre la incidencia que en la normal marcha del procedimiento inspector hubieran tenido las diferentes interrupciones que aprecia la liquidación por no aportar documentación.

Siendo cierto que la jurisprudencia exige el cumplimiento del requisito de la motivación de las liquidaciones, en la forma y con el rigor que expone la demanda, -que nosotros compartimos, y aplicamos en nuestras sentencias, lo que probablemente nos hubiera conducido también a realizar el mismo juicio de inidoneidad de la liquidación para levantar con éxito la carga de la motivación de las dilaciones computadas-, no lo es menos que, en el concreto caso que nos ocupa, no es necesario referirse a ellas, porque se ha acreditado, y se ha admitido por la demanda, que se extendió el procedimiento inspector durante 60 días por solicitud de aplazamiento del obligado tributario, por lo que, para tener efectos interruptivos de la prescripción, el procedimiento debió concluir como máximo el 10/6/2014, y al haber concluido el 29/5/2014 obvio resulta que se produjo tal efecto, sin necesidad de computar las restantes dilaciones por retraso en la aportación de documentación.

6. Se desestima este motivo y no se considera prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 2008.

Cuarto. *Sobre el alcance temporal de las potestades de comprobación. La jurisprudencia más reciente. La sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019; recurso de casación nº. 6276/2017*

1. Con relación a la declaración de fraude de ley llevada a cabo en la resolución de 13/12/2013, de la que deriva una parte importante de la liquidación, que afecta al IS 2007 en cuanto a los intereses de financiación de la operación, y a los IS 2007 a 2010 en cuanto al fondo de comercio derivado de esta operación, es lo cierto que finalmente la controversia hay que reconducirla a la incidencia que sobre ello ha tenido la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictada en el recurso de casación 6276/2017, en la que el Tribunal Supremo, -sentencia de 30 de septiembre de 2019 (ECLI:ES:TS:2019:3037)- resolviendo el mencionado recurso de casación y la cuestión controvertida sobre el alcance temporal de las potestades de comprobación, en un sentido que es netamente favorable a la tesis actora, por lo que el recurso ha de ser estimado, y ha de ser anulada tanto la declaración de fraude de ley como la liquidación que de ella trae causa, en cuanto derivó de esta declaración de fraude de ley.

2. La jurisprudencia recaída en esta sentencia de 30 de septiembre de 2019, es, en síntesis y en esencia, que le está vedado a la Administración Tributaria ejercer las potestades de comprobación sobre los actos o negocios

producidos en un ejercicio prescrito, anterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, que pudiera producir efectos en ejercicios posteriores no prescritos.

En efecto, el FALLO de la sentencia del Tribunal Supremo fijó como criterio interpretativo el siguiente: "la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es el de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

3. En el caso que nos ocupa, la Administración ejerció sus potestades de comprobación en el período comprendido entre el 10/10/2012, (comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras) y el 13/12/2013 (fecha de la declaración de fraude de ley de las actuaciones realizadas en junio de 2004), y el 29/5/2014, fecha de la notificación de la liquidación de 22/5/2014, En este periodo estaba vigente la Ley General Tributaria de 2003.

El objeto de la comprobación es la adquisición en el año 2004 de la sociedad Bupa Care; se remonta, pues, a un ejercicio tributario prescrito, correspondiente a un momento anterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003 (1/7/2004).

La Administración pretende proyectar los efectos de la comprobación de la operativa llevada a cabo en 2004, calificada como fraude de ley, a los ejercicios no prescritos de los años 2007 a 2010.

La consecuencia jurídica que resulta de ello es la imposibilidad de llevar a cabo dicha comprobación con la finalidad de producir efectos jurídicos en los ejercicios no prescritos, privando a la entidad recurrente del derecho a deducir los intereses y el fondo de comercio en la forma que lo hizo, lo que resultaría ya intangible.

4. Siendo este el contenido primordial de la actuación administrativa, del que parte el resto de las consecuencias derivadas del mismo, es decir, la declaración de fraude de ley de las operaciones de las que dimanó el fondo de comercio, así como la deducción de los gastos financieros, y la posterior liquidación, procede considerar estas resoluciones no ajustadas al ordenamiento jurídico y, en consecuencias, anularlas, estimando el recurso, en esta parte.

Quinto. *La regularización del fondo de comercio y plusvalías de terrenos y construcciones generados en la fusión de NOVOMEDIC S.A. DE SEGUROS.*

1. Sostiene el Acuerdo de Liquidación que, dado que la ganancia patrimonial obtenida por los vendedores de la Sociedad Novomedic S.A. de Seguros a Sanitas S.A. de Seguros (sociedad dependiente en el Grupo 55/03) el día 15 de abril de 2002 sólo tributó en sede de los mismos de manera efectiva en un 25,74% , a su juicio, la diferencia entre el precio de la participación de la sociedad actora y los fondos propios de la sociedad adquirida, habría de computarse en esa misma proporción a la hora de calcular tanto el fondo de comercio fiscalmente deducible como el gasto de amortización de plusvalías igualmente deducible, generados a resultados de la posterior fusión celebrada en 2004 de Novomedic S.A. de Seguros en Sanitas S.A. de Seguros, todo ello de acuerdo con el artículo 89.3 del TRLIS.

2. La demanda opone el mismo motivo que en el apartado anterior, es decir, la imposibilidad de extender a los ejercicios prescritos, anteriores a la LGT de 2003, la potestad de comprobación de la Administración.

La resolución del TEAC ofrece la misma respuesta a esta cuestión que la que dió respecto al fraude de ley, sosteniendo la procedencia de comprobar y cuestionar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, que desvuelven sus consecuencias en ejercicios no prescritos.

3. Nuestra decisión ha de ser la misma que en el apartado anterior, por las mismas razones.

4. Se estima, y se anula la liquidación que recoja esta regularización, cualquiera que sea el ejercicio, obvio resulta, dentro de los que ahora fiscalizamos (2007 a 2010).

Sexto. *Ajuste de los gastos incurridos por el obligado tributario en relación con la división EMEALA.*

1. Durante los ejercicios 2008 y 2009, Grupo Bupa Sanitas, S.L y Sanitas SA de Seguros dedujeron gastos (gastos de personal y otros gastos) por los servicios prestados por el Sr. Lázaro, a la sazón Consejero delegado del Grupo Bupa Sanitas, y su asistente, al ser considerados gastos de personal.

2. La liquidación considera probado que en junio de 2008 se produce una reorganización del Grupo internacional Bupa en todo el mundo, en cuatro grandes divisiones, una de las cuales es la denominada Emeala, división de negocios internacionales (Europa, Oriente Medio, África y Latinoamérica), haciéndose cargo de esta

división, como Director General, el Sr. Lázaro, dejando de prestar servicios para el Grupo español, Bupa Sanitas, y pasando a prestarlos para la matriz en UK.

Con un razonamiento un tanto confuso, considera estos gastos imputables no a la Holding española, sino a la citada división Emeala, desde el 10/6/2008, y advierte que no consta que estos gastos, satisfechos por estas dos sociedades, hayan sido refacturados a la matriz, Grupo Bupa.

Por tanto, dice la liquidación "los gastos en que incurrió, tanto Grupo Bupa Sanitas SL como Sanitas SA de Seguros, en relación con el Sr. Lázaro y su asistente, gastos de personal y otros gastos, desde el 10 de junio de 2008 han de ser imputados (teniendo en cuenta que el cargo de Consejero delegado lo deja el 19/12/2008) a la División EMEALA y, por tanto, Grupo Bupa Sanitas SL y Sanitas SA de Seguros debieron haber repercutido los mismos a su matriz del Grupo BUPA situada en el Reino Unido"

La liquidación sostiene, por una parte, su no deducibilidad, dado que, a su juicio, el trabajo desempeñado por el Sr. Lázaro se desarrollaba no en beneficio de las sociedades españolas sino de la división Emeala, motivo por el que ambas compañías debieron de haber repercutido los gastos citados a su matriz situada en Reino Unido, y, por otra parte, concluye que "procede incrementar los ingresos declarados en el coste de los servicios más un margen del 5% por Grupo Bupa Sanitas SL y Sanitas SA de Seguros.....".

Se basa en que este gasto no cumple los requisitos necesarios para su deducibilidad, dado que no existe obligación alguna por parte del obligado (Grupo Bupa Sanitas) de asumirlos, por lo que debería habérselos refacturado a su matriz, responsable del área (Emeala) a que corresponden. Debería haber sido la matriz británica, la que debería haber contabilizado el gasto y, por tanto, haberse deducido el mismo de su base imponible. La asunción de estos gastos no es un gasto fiscalmente deducible ya que no tiene su origen en una obligación contractual, sino en un acuerdo de voluntades.

La forma de proceder del obligado tributario, al contabilizar y deducirse unos gastos de otra entidad, y no refacturar los citados gastos a esta última entidad, infringe los principios contables de correlación de gastos e ingresos, y, de registro contable, e impide que sus resultados reflejen una imagen fiel.

En definitiva, sostiene la liquidación, que la asunción de gastos por una determinada entidad respecto de otra, sin estar obligada a ello constituye un acto de liberalidad.

3. Con estos razonamientos, la conclusión que debería, en su caso, alcanzarse, sería la no deducibilidad de estos gastos, por no guardar correlación con la obtención de ingresos, y tratarse de una liberalidad (14.1 e) TRLIS), incrementando la base imponible en la misma cuantía.

4. Sin embargo, en un salto argumentativo no explicado convincentemente, y sin basarse en precepto alguno, la liquidación dio un paso más, valoró estos gastos como servicios entre entidades vinculadas, y más concretamente como servicios prestados para la casa central, y, por tanto, por su valor normal de mercado (art.16 RIS), y sobre la base del informe de precios de transferencia, emitido por EY y aportado por la entidad actora, sobre el margen neto a aplicar en los servicios prestados por la casa central del Grupo Bupa a las distintas sociedades del mismo, -este margen era del 5%, según la documentación aportada-, incrementó los ingresos en el coste de los servicios más el margen del 5%.

5. Examinando la legalidad de esta decisión, la resolución del TEAC se apartó argumentalmente de la liquidación, concluyendo, en esencia, que, si bien el gasto fue indebidamente deducido, no fue acertado incluirlos como ingreso, por mor de una pretendida refacturación, dado que "No hay contrato de prestación de servicios de la filial española a la división EMEALA, lo que sí hubiera justificado la determinación del valor de mercado (...)".

Pero, en su opinión, una decisión que hubiera revocado la de la liquidación habría conducido a agravar la situación de la entidad recurrente, -reformatio in peius-, y, para evitar este ilegal efecto, tal discrepancia no pasó de ser meramente doctrinal, dado que el TEAC mantuvo la decisión de la liquidación.

6. Por esta circunstancia resulta irrelevante su argumentación (la del TEAC) y la que, combatiéndola, desplegó la demanda. De esta forma, resulta inocuo el debate sobre si el TEAC se excedió o no en sus funciones, porque no lo hizo al mantener incólume la decisión de la liquidación, lo que deja bien patente que su discrepancia y la argumentación en que se basó, probablemente mucho más ajustada a derecho que la de la liquidación, no supuso ninguna extralimitación.

7. Por tanto, planteado el debate de la manera expuesta, lo que nos corresponde es examinar solamente las razones y contenido de la liquidación, esto es, si no siendo deducible un gasto por no guardar correlación con la obtención de ingresos, y constituir una liberalidad, -dado que desde junio de 2008 el Sr. Lázaro ya no prestaba servicios para las entidades recurrentes, sino para la división Emeala-, este gasto, convenientemente reevaluado a precio de mercado (con un margen del 5%) debía incrementar los ingresos de la actora.

8. La respuesta no puede ser otra que la que anticipó la resolución del TEAC, que, sin embargo, a nuestro juicio (y también, al de la demanda), no ponderó convenientemente que, de haber revocado la decisión de la liquidación, no produciría perjuicio a la recurrente.

9. En efecto, podría discutirse si la entidad recurrente probó o no que Emeala era una mera reorganización interna del trabajo, sin afectar al contenido organizativo, y, por tanto, a las relaciones jurídicas del Sr. Lázaro con la recurrente o con la matriz británica. Si compatibilizó o no su cargo de Director General de la División Emeala, con el de Consejero Delegado del Grupo Bupa Sanitas, hasta el 12/9/2009. Si, en fin, siendo Grupo Bupa Sanitas la sociedad holding y cabecera de las distintas sociedades adscritas funcionalmente a la división Emeala, la retribución del Director General de la misma, y, a la vez, CEO del Grupo Bupa Sanitas, debería tener o no la consideración de gasto deducible. Pero si la respuesta a todas estas preguntas fuera negativa, la consecuencia no podría ser otra que la ofrecida por la resolución del TEAC, el gasto no sería deducible, por no reunir las condiciones legales, señaladamente por no guardar correlación con los ingresos de la entidad actora. De ahí a incrementar en la misma cuantía (y un margen del 5%) los ingresos, resulta una decisión que no encuentra apoyo en norma alguna, o, al menos no se ha explicado, y por ello es contraria a derecho.

10. Para valorar si procede o no esta deducción ha de tomarse en consideración varias afirmaciones, tanto de la liquidación, como de la demanda.

La liquidación sostiene que el Sr. Lázaro dejó de prestar servicios para el Grupo español (pág.71) el 10/6/2008 " De esta División se hace cargo como Director General D. Lázaro dejando la Dirección General de Sanitas (página 6 Informe corporativo del Grupo BUPA de 2008 y página 13 del Informe Corporativo del Grupo Sanitas de 2008) " ; -si bien también dice que "el cargo de Consejero delegado lo deja el 19/12/2008"-, y pasó a prestarlos para la división Emeala ,, que dependería de la matriz del Grupo internacional y no del Grupo español.

La demanda, sin embargo, puntualiza estas afirmaciones diciendo que el Sr. Lázaro era durante los ejercicios inspeccionados uno de los consejeros delegados del Grupo Bupa Sanitas, cargo que mantuvo hasta el 12 de noviembre de 2009 (no de 2008, como afirmó la liquidación), extremo muy relevante y no suficientemente aclarado por la liquidación. Admite que el 10 de junio de 2008 se hizo cargo de la División Emeala, pero compatibilizándolo con el de consejero delegado de Grupo Bupa Sanitas.

En la documentación aportada junto con el escrito de alegaciones presentado por Sanitas SA de Seguros ante la Inspección, consta que los poderes de representación mercantil del Sr. Lázaro en Sanitas S.A. de Seguros y Grupo Bupa Sanitas S.L. se mantuvieron vigentes hasta su revocación el 12 de noviembre de 2009. Consta, asimismo, que el Sr. Lázaro mantuvo su condición de alto cargo en el Registro Especial de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones hasta la comunicación de su revocación mediante escrito de fecha 15 de enero de 2010. Consta, en fin, que la resolución de la relación laboral del Sr. Lázaro con Grupo Bupa Sanitas S.L. se produjo el día 30 de septiembre de 2009.

De toda esta documentación, concluye la demanda que hasta esta última fecha sus funciones no fueron otras que la gestión del negocio e inversiones de Grupo Bupa Sanitas y sus filiales.

11. Esta documentación no fue valorada por la liquidación, -al menos explícitamente-, quizás porque sobre esta regularización no efectuó alegaciones el obligado-, y por tanto han de tenerse como probados los mencionados extremos, es decir que la relación laboral del Sr. Lázaro con el Grupo Bupa Sanitas se mantuvo hasta el 30/9/2009, y la compatibilidad de funciones del Sr. Lázaro como CEO hasta el 12/11/2009, por las razones que expresa la demanda, apoyadas en la prueba documental mencionada, que no han sido combatidas.

No se opone a lo anterior la afirmación de la resolución del TEAC de que (folio 45 in fine) "resulta probado que el Sr. Lázaro dejó sus responsabilidades en el Grupo Sanitas, - en el informe corporativo figura el Sr. Lázaro como CEO en 2007, y el Sr. Amadeo como Director General de clientes, y en el 2008 figura el Sr. Amadeo como CEO y no aparece el Sr. Lázaro- , sucediéndole como consejero delegado D. Amadeo, y pasando D. Lázaro a ser managing director de Emeala" , pues resulta complementaria de las afirmaciones de la demanda, que no ha negado que pasara a dirigir Emeala, sino que lo compatibilizó, y en definitiva, sus servicios aprovecharon al Grupo español.

Siendo esto así, la respuesta no puede ser otra que estos gastos "no son sino gastos relativos a la gestión del propio negocio de GRUPO BUPA SANITAS S.L. y de las participaciones en el capital de sus filiales, que, razonablemente, han de ser soportados por ella misma y no por ninguna otra sociedad del Grupo, ya que el beneficiario efectivo de las funciones del Sr. Lázaro no es otro que la propia GRUPO BUPA SANITAS" (sic).

Y, por tanto, reúnen las condiciones necesarias para ser deducidos, por lo que procede estimar esta pretensión.

Séptimo. *Exención por doble imposición internacional correspondiente a los rendimientos de participaciones preferentes emitidas por BUPA CARE HOMES Ltd.*

1. Este ajuste afecta tanto al ejercicio 2007, como al 2008. Obvio resulta que el del 2007 ha de ser anulado por la prescripción que hemos declarado.

2. En cuanto a la regularización del ejercicio 2008, Sanitas SA de Seguros realizó en 2008 un ajuste negativo a la base imponible en concepto de exención de dividendos, por las acciones preferentes emitidas por Bupa Care Home (CFH Care) Ltd, por 4.661.694 €.

La liquidación incrementa la base imponible en este importe, al calificar como intereses estos dividendos, por lo que no les es de aplicación el artículo 21.1 TRLIS, que declara la exención de los "dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español", con una serie de condiciones.

3. La demanda aduce dos motivos impugnatorios: falta de aplicación de la ley material extranjera; subsidiariamente, deducibilidad de las diferencias cambiarias registradas por Sanitas SA de Seguros como consecuencia de la primera aplicación del Plan General Contable.

4. En cuanto a la ley aplicable, la demanda sitúa la contienda en el mismo plano que la liquidación: lo determinante es si las rentas provenientes de UK a consecuencia de la titularidad de las acciones preferentes, constituyen una retribución en concepto de dividendos, o por el contrario obedecen al pago de intereses por razón de un préstamo concedido a la filial británica.

5. Sin embargo, no podemos compartir el análisis que realiza sobre la naturaleza jurídica y sobre el concepto de dividendo, a la luz de la norma británica, porque, como afirmó la liquidación, en esta regularización no existe esa controversia, no hay una controversia de derecho internacional privado, sino si la calificación (artículo 13 LGT) dada por la liquidación a los rendimientos percibidos de la filial británica tiene, a efectos fiscales (sólo a efectos fiscales) la consideración de dividendos o de intereses de un préstamo, dada la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado.

6. El examen de la naturaleza jurídica del negocio realizado conduce a la conclusión de su consideración como intereses, por las precisas, extensas y a la vez bien argumentadas razones de la liquidación: "Atendiendo al fondo económico de esta inversión, no cabe sino concluir que se trata de un pasivo financiero para el emisor y por tanto, un activo financiero calificado como préstamo y generador de intereses y no de dividendos. Se trata de una "acción" rescatable o reembolsable a petición del inversor, con un interés o "dividendo" acumulativo, que ha sido calificado como deuda e interés por el emisor, etc. Esta calificación fiscal, al amparo del artículo 13 de la LGT afecta tanto al ejercicio 2007 como al 2008, dado que las condiciones son las mismas y la operación ha sido siempre un préstamo que, como tal, reconoce el grupo emisor". "Por tanto se trata de una calificación de la inversión que se fundamenta en las circunstancias concurrentes en la misma y con independencia de su calificación mercantil o contable. Es cierto que con el nuevo plan Contable su calificación como préstamo es indudable, pero fiscalmente, como se ha expuesto, la calificación se extiende incluso a los períodos anteriores".

No es necesario que reproduzamos literalmente toda la construcción argumental, porque consta en la liquidación, y, sobre todo, porque siendo tan concretas, y, por tanto, susceptibles de ser contra argumentadas, no las ha combatido la demanda.

7. En cuanto a la deducibilidad de las diferencias cambiarias registradas por Sanitas SA de Seguros como consecuencia de la primera aplicación del PGC, conforme a lo previsto en la Disposición transitoria primera del Real Decreto 1317/2008, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras, tampoco la demanda rebate las razones del rechazo a esta pretensión subsidiaria por parte de la liquidación.

8. La demanda realiza su propia construcción sin realizar análisis crítico alguno de los argumentos de la liquidación. En base a esa construcción entiende que si se admite la recalificación anterior como instrumento financiero, esto obliga a admitir necesariamente, en el ejercicio 2008 un ajuste negativo por importe de 31.695.000 Euros, correspondiente a la pérdida cambiaria por la diferencia Euro-Libra Esterlina en dicho ejercicio respecto de la inversión en Bupa Care Homes (CFC Homes) Ltd., que fue contabilizada contra reservas, de conformidad con lo dispuesto en la Disposición transitoria primera del citado Real Decreto 1317/2008.

9. En esencia, sostiene la liquidación que se pretende reducir la base imponible en determinadas diferencias de cambio que no están contabilizadas con cargo a los resultados del ejercicio 2008, cuando corresponden en parte al ejercicio 2007, y en ninguno de los dos ejercicios se han contabilizado ni deducido; no fueron imputadas a la cuenta de pérdidas y ganancias sino con cargo a reservas; además, en la memoria de las cuantías anuales de Sanitas SA de Seguros ya se clasifica la participación en Bupa CFC Homes como "préstamo a otras partes vinculadas", por lo que nada tiene que ver esta pretensión con la regularización de la inspección. Por otra parte, tampoco tiene nada que ver esta pretensión de deducirse diferencias negativas de cambio con la Disposición

Adicional Vigésimo Sexta del TRLIS; el nuevo Plan General Contable ya estaba en vigor desde 2008, ejercicio en que se adquiere la participación por absorción, y el obligado ya lo calificó contablemente de forma correcta en 2008. Dice la liquidación "Es decir, esta calificación fiscal como préstamo en sede de Sanitas SA de Seguros nada tiene que ver con un régimen transitorio o de adaptación al nuevo Plan. Dado que Sanitas SA adquiere esta Inversión en 2008, su clasificación contable no podía ser sino como préstamo desde el momento en que se adquiere, por disolución de su participada, como así se menciona en la Memoria. Señala ahora el obligado que aplicó la Disposición Transitoria Primera del Plan de Contabilidad de las Entidades Aseguradoras por lo que las diferencias de valoración derivadas de la primera aplicación del mismo se registraron contra reservas. Sin embargo, estas transitorias afectarían en su caso a las diferencias de cambio de ejercicios anteriores y en ejercicios anteriores no tenía la participación, pero no puede aplicarse a las diferencias de cambio del propio ejercicio en que se aplica el Plan y en el que se adquiere la inversión".

Analizando los ejercicios 2007 y 2008, en relación con estas diferencias de cambio, entiende la liquidación que "Sanitas SA de Seguros sólo tendría una diferencia de cambio en el ejercicio 2008 por 6.487.600, hasta junio, dado que a partir de esa fecha firma un contrato por lo que la diferencia es asumida por otra entidad vinculada (el posible gasto lo asume la vinculada). Y esa diferencia no se imputó por el obligado ni contablemente, ni fiscalmente a resultados, sino que optó por hacer un cargo a reservas, por lo que esta Oficina Técnica no puede acceder a su pretensión. Debe destacarse, además, que el tipo de cambio se va recuperando en los ejercicios 2009 y 2010, sin que la entidad haya tampoco imputado a resultados contablemente ni en la base imponible dicha recuperación".

10. Pues bien, esta argumentación tampoco ha sido combatida por la demanda, que ni siquiera enfrenta alguna de las afirmaciones de la liquidación, que son relevantes para la decisión, cual es el caso de que no figura en la contabilidad de Sanitas SA de Seguros., en la cuenta de pérdidas y ganancias, el importe de 14.441.000 Euros, que el obligado sostenía fue registrada como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de Grupo Bupa Sanitas S.L.U. y correlativamente como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de Sanitas S.A. de Seguros en el ejercicio 2008, y sobre ello la demanda nada ha dicho.

11. En definitiva, procede considerar ajustada a derecho la afirmación de la liquidación (y su decisión), según la cual "...En definitiva, el obligado pretende deducirse e incluso duplicar unas diferencias de cambio que no imputa contablemente a resultados en ningún ejercicio, remitiéndose a los regímenes transitorios por la aprobación de los nuevos planes contables, régimen que en ningún caso le resulta aplicable, dado que la inversión la adquiere en 2008. Por lo tanto, no existe norma legal que exija una contabilización con cargo a reservas, como ha hecho la entidad. En concreto, reclama la aplicación de la DA 26ª del TRLIS para imputar a la base imponible gastos no imputados contablemente pero que fueron contabilizados contra reservas en 2008 por la primera aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad".

Se desestima este motivo.

Octavo. Procedencia del ajuste negativo realizado en el ejercicio 2009 en concepto de "REVERSION FONDO INTERNO SEGUROS BUPA".

1. La entidad Sanitas SA de Seguros en su declaración del Impuesto sobre Sociedades (Mod. 200) del ejercicio 2009 incluye, dentro de los ajustes negativos al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, una disminución por importe de 3.141.444,23 euros que corresponde a Reversión provisión fondo interno, que explica de la siguiente manera:

"toda vez que el gasto contable de las aportaciones al fondo interno de autoseguro de BUPA figura contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de SANITAS SA DE SEGUROS de los ejercicios 2001 a 2007 (principio de inscripción contable) y que está acreditada la existencia de los correspondientes ajustes positivos al resultado contable en dichos ejercicios por importe de € 3.141.444,23, mi representada considera que, al menos, resulta fiscalmente deducible la totalidad de dichos ajustes positivos en el ejercicio 2009, por ser éste en el que tuvo conocimiento de las reclamaciones de terceros gestionadas por BUPA y HDI, conforme a las reglas de imputación temporal de gastos fiscales contenidas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

2. Por tanto, la entidad recurrente contabilizó correctamente gastos de los ejercicios 2007 y anteriores, que pretende revertir en 2009, a través de un ajuste negativo, para neutralizar los ajustes positivos de cada uno de esos ejercicios.

3. La liquidación, en esto un tanto contradictoria, no admitió este ajuste negativo (i) porque no resulta aplicable el artículo 19.3 TRLIS, sino el artículo 19.1, dado que el artículo 19.3 "se refiere a los efectos fiscales de la contabilización incorrecta, es decir, al caso de ingresos y gastos contables que se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio distinto al de su devengo. Este supuesto no concurre en este caso, en el que

el gasto sí se contabiliza en cada ejercicio de su devengo, y mediante vía ajuste extracontable se anula en ejercicios anteriores, ahora prescritos, y se imputa al ejercicio 2009, mediante ajuste extracontable" (sic). Además, porque de aplicarse el artículo 19.3, se produciría una tributación inferior, dado que la mayor parte de los gastos son de ejercicios prescritos. Por ello, no resultando aplicable el artículo 19.3 del TRLIS para dar efectos fiscales en un ejercicio posterior a los ajustes fiscales indebidamente practicados en otro anterior, deben tenerse en cuenta las reglas generales establecidas en la LGT, esto es, la rectificación de las autoliquidaciones referidas al periodo impositivo al que correspondan tales ajustes indebidamente practicados.(ii) Pero además de esta argumentación, rechazó el ajuste negativo practicado al no haberse acreditado detalladamente las reclamaciones dirigidas contra el obligado; y así añade en el último párrafo del fundamento de respuesta a esta cuestión (folio 91): "Ante estas alegaciones, cabe destacar que la regularización no se fundamenta en la inexistencia de un activo por diferencia temporal, que no es más que un indicio, sino precisamente en que no se considera acreditado el que los ajustes extracontables positivos se correspondan con unas reclamaciones concretas, determinadas y contra el propio obligado. Se presenta un listado de reclamaciones, por diversos conceptos, sin especificar a quién corresponde, ni a qué ejercicio, y por otra parte no se ha contabilizado provisión o gasto alguno en concepto de dichas reclamaciones. En definitiva, el que la entidad no identifique, contabilice y devengue en cada correctamente sus diversas responsabilidades con terceros, no implica que deba darse como gasto en el ejercicio 2009 el importe pagado en diversos ejercicios por un auto seguro interno que cubre dichas reclamaciones y que no es deducible. En definitiva, el ajuste se corresponde a una falta de acreditación del gasto en concreto, ni su individualización, ni correcta imputación a un ejercicio concreto".

4. La demanda no rebate la interpretación de la no aplicabilidad del artículo 19.3, y tan sólo aduce que sería aplicable porque no se produciría una tributación inferior a la que correspondería de haber procedido la imputación del gasto a un ejercicio anterior, dados los tipos impositivos del 2009 (fecha de la reversión), y de los ejercicios en los que se practicó el ajuste positivo (2007 y anteriores).

En cuanto a la falta de prueba, sostiene que con la carta (aportada a la Inspección el 7/2/2014) que dirigió Bupa (la matriz británica) al obligado, se adjuntó la relación de reclamaciones de terceros contra él, en concepto de responsabilidad civil, cuyo coste estaba respaldado por el fondo interno de auto seguro gestionado por Bupa, siendo a partir de ese momento cuando tuvo conocimiento de la existencia de estas reclamaciones y, por ende, cuando pudo realizar la reversión de los ajustes positivos realizados en ejercicios anteriores, conforme a lo dispuesto en el artículo 19 (mencionado).

5. El artículo 19.1 TRLIS obliga a la contabilización del gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio de su devengo. La liquidación sostiene que esto se produjo en cada ejercicio (hasta el 2007), por lo que la imputación fue temporalmente correcta; y sólo se permite la posibilidad de una imputación temporal diferente cuando no ha habido esta corrección, y cuando, además de cumplirse las restantes condiciones del apartado 3, no se produzca una menor tributación.

Y como señala la liquidación, y nada ha dicho al respecto la demanda, todos los ejercicios en los que se contabilizó están prescritos (salvo el 2007, respecto del cual nada dice la demanda: aunque situados en nuestro momento actual, también el 2007 está prescrito, porque así lo hemos acordado), por lo que se produciría una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

Y en cuanto a la falta de prueba, existe la carta y el listado al que se refiere la demanda, pero de estos documentos resulta imposible comprobar (así lo dice la liquidación y lo refrenda el TEAC) si los importes que la entidad señala se corresponden con los ajustes extracontables hechos en ejercicios anteriores, responden o no a responsabilidades que correspondía asumir a la reclamante: "resulta imposible de casar con los importes que se aportaron al fondo interno de Bupa. Más complicado resulta aún, puesto que, con ese fondo interno, a su vez, Bupa pagaba unas pólizas de seguro de responsabilidad civil a terceras aseguradoras", dijo el TEAC, entre otras razones que justificaron la afirmación de falta de acreditación, sobre lo que la demanda simplemente nos remite a la carta y al listado, sin mayor concreción.

6. Se desestima este motivo.

Noveno. *Procedencia del ajuste por concepto medical bonus en la provision para prestaciones.*

1. El concepto "médical bonus" no es sino parte integrante de la Provisión técnica para Prestaciones Pendientes de Declaración, Liquidación y Pago, y no una provisión contable genérica para cubrir posibles gastos futuros, ya que su naturaleza y finalidad es incentivar determinadas especialidades y/o redes asistenciales en zonas geográficas determinadas, lo que constituye un mayor coste de la provisión médico-sanitaria de la entidad aseguradora, como mayor gasto técnico de los siniestros en caso de que los médicos de la red asistencial

cumplieran, al 100% o sólo parcialmente, los objetivos de calidad y volumen a los que estaba vinculado, con carácter bianual, el pago del "bonus".

Aun cuando el incentivo de la red asistencial denominado "médical bonus" formaba parte integrante de la Provisión para Prestaciones desde su implantación, no era calculado conforme a métodos estadísticos, de acuerdo con los términos del artículo 43.3.b) del Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (en adelante, ROSSP).

El gasto médico correspondiente a este concepto se excluía de la base de datos empleada para desarrollar el cálculo estadístico de la provisión, por "presentar características o concurrir circunstancias que justificaban estadísticamente su exclusión".

Por lo tanto, este concepto integrado en la provisión técnica para prestaciones se calculaba y provisionaba de forma individualizada, como exige el citado artículo, para no distorsionar el cálculo estadístico al incluir en el mismo un gasto médico que, aunque real, hubiera distorsionado significativamente la aplicación del método estadístico, incrementando de forma muy sustancial pero no justificada técnicamente el importe de la provisión total para prestaciones.

En resumen, conforme a las exigencias del ROSSP, normativa reguladora de los criterios de cálculo de provisiones técnicas de entidades aseguradoras, el elemento "médical bonus", aun siendo parte de la provisión para prestaciones, se calculaba sin acudir a métodos estadísticos, siendo objeto de ajuste al resultado contable la parte de la prestación correspondiente a estos bonos médicos.

2. De la liquidación se desprende que los ajustes negativos practicados por el obligado en los ejercicios 2007 a 2010 obedecen, en su mayor parte, a la reversión de los positivos efectuados en los años 2004 a 2006. Pero, pese a referirse también a la reversión en ejercicios posteriores de ajustes practicados en ejercicios anteriores, lo cierto es que la liquidación sólo realizó un ajuste positivo al resultado contable por importe de 3.214.777 €, correspondiente al exceso de dotación a la provisión para prestaciones del ejercicio 2007, a la vez que rechazó el ajuste negativo practicado por este mismo ejercicio por 3.113.692,39 €. Por tanto, el ajuste total de la liquidación por este concepto fue de 6.328.469,39 €.

Obvio resulta que no procede esta regularización, porque hemos declarado la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2007.

Se estima la pretensión respecto al ejercicio 2007, por estar prescrito.

3. La demanda se refiere también a los ejercicios posteriores, 2008 y 2009, pero lo cierto es que de la liquidación no se desprende la regularización por estos ejercicios, o al menos, no lo ha explicado. En efecto, si bien en los antecedentes (pág. 7), la liquidación menciona los ajustes por este concepto referidos a 2007, 2008, 2009 y 2010, en el desarrollo de estos antecedentes (apartado 3.3.2.4) se explica el procedimiento de aplicación de este concepto, y ciertamente alude a los ejercicios posteriores a 2007, -en unos el obligado practicó ajustes negativos y en otros positivos-, y se concluye diciendo (folio 28): "Por tanto, los ajustes en la base imponible del Impuesto sobre sociedades del 2007 por el concepto medical bonus, según los datos acreditados por la entidad, deben ser, a juicio de la Inspección: 2007 Ajuste positivo +3.214.777; Ajuste negativo; Ajuste Neto +3.214.777; Ajuste entidad - 3.113.692,39; Diferencia +6.328.469,39".

Y en la fundamentación jurídica, tampoco aclara nada la liquidación, porque, tras el análisis de la documentación y explicaciones del obligado se concluye: "Por tanto, los ajustes en la base imponible del Impuesto sobre sociedades del 2007 por el concepto medical bonus, según los datos acreditados por la entidad, deben ser: +6.328.328.469,39 €.

Dice la liquidación, en lo que importa (folios 92 y ss): "Una vez analizada la documentación y explicaciones del obligado, analiza la Inspección la sistemática de las provisiones técnicas, dado que estos importes se incluyen en una provisión técnica. Según esta sistemática, en cada ejercicio forman parte del resultado contable, por un lado, el gasto por la dotación de la provisión que proceda tener constituida para hacer frente a las obligaciones al cierre y por otro, el ingreso por la aplicación de la totalidad de la provisión constituida al cierre del ejercicio anterior.

Es decir, todos los años revierte el saldo de la provisión del año anterior y se dota un importe que coincide con el saldo al final del ejercicio. Este movimiento se produce también, respecto de aquella parte de la provisión que se corresponde con el "bonus".

"De acuerdo con las manifestaciones del obligado, y de la operativa de las provisiones técnicas no cabe sino concluir que en cada ejercicio por la dotación de la provisión que, es decir por su saldo a 31/12, debería realizarse un ajuste extracontable positivo y por el saldo de la provisión del ejercicio anterior que revierte, un ajuste negativo.

Sin embargo, los ajustes negativos y positivos extracontables de la entidad no coinciden con esta operativa. Por ello, la Inspección analiza los ajustes extracontables realizados y los que debieron realizarse, y regulariza la diferencia, en unos casos positiva y en otros negativa. Como señala la Inspección: -Sin embargo, la secuencia de

los ajustes realizados, según la información aportada por la entidad, no se adapta a esta sistemática contable. Ello se produce, no sólo en los ejercicios anteriores para los que no se ha acreditado ni la provisión constituida ni el exceso sobre la fiscalmente deducible; sino también en la de los ejercicios 2008 a 2010, en los que la variación de la provisión de "bonus médicos" es la siguiente".

Pero la conclusión se refiere al ejercicio 2007 (folio 94).

4. De todo ello, resulta absolutamente imposible discernir si la regularización por este concepto sólo se refiere a 2007, puesto que de los datos finales del cuadro donde se contiene la nueva liquidación, en la página 116 de la resolución de 22/5/2014, no se detalla estos extremos. Y la resolución del TEAC tampoco profundiza en esto, limitándose a realizar la afirmación (folio 62) de que "lo mismo lleva a cabo la Inspección en los ejercicios siguientes", que nada nos aclara al respecto.

5. En cualquier caso, si la regularización abarcara a ejercicios posteriores, la razón de la misma, expresada por la liquidación (folios 94 y ss), sería jurídicamente la misma que la ofrecida por la liquidación para el concepto "REVERSION FONDO INTERNO SEGUROS BUPA", que hemos analizado en el fundamento anterior, es decir, la inaplicabilidad del artículo 19.3 TRLIS. Dice la liquidación: "Como se ha señalado respecto del ajuste anterior, no resulta aplicable al presente caso lo establecido en el artículo 19.3 de la LIS según la redacción efectuada de acuerdo con la Ley 16/2007 ya que este artículo se refiere a los efectos fiscales de la contabilización incorrecta, es decir, al caso de ingresos y gastos contables que se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio distinto al de su devengo. Y en este caso es mediante ajustes extracontables la forma elegida por el obligado para calcular la base imponible, en lo que a esta "provisión" se refiere".

Y de ser así, nuestra respuesta a esta cuestión es la misma que en el apartado anterior, es decir, considerar ajustada a derecho la interpretación jurídica realizada por la liquidación sobre el artículo 19 TRLIS, en relación con la menor tributación, y, en su caso, con la rectificación de las autoliquidaciones.

6. Si fuera así, la pretensión respecto a los ejercicios 2008 a 2010 resultaría desestimada.

Décimo. PROVISION TÉCNICA PARA PRESTACIONES PENDIENTES DE LIQUIDACION O PAGO (PPPLP) y PROVISION PARA SINIESTROS PENDIENTES DE DECLARACION (PPPD).

1. Tampoco en este apartado y en todos los referidos a las provisiones técnicas, se nos ofrece la necesaria claridad expositiva, lo que dificulta enormemente nuestra tarea, a lo que contribuyó, sin duda, que el obligado no presentara alegaciones previas a la liquidación sobre alguno de estos extremos.

2. Sin necesidad de reiterar todo el proceso de obtención de información en el procedimiento inspector, ni el argumentativo y los cálculos efectuados por la liquidación, que, a su vez, se remite al informe de la Inspección, y a su exhaustivo y técnico análisis, ésta concluyó en el apartado que nos ocupa : "Teniendo en cuenta el procedimiento conjunto de estimación de la provisión para prestaciones pendientes de liquidación y de declaración empleado por la entidad y las diferentes magnitudes que intervienen en su determinación, se han comparado las cifras de provisión constituida por la entidad por el primer y segundo métodos y las resultantes de la provisión para prestaciones pendientes de liquidación según las autorizaciones pendientes del periodo considerado y la provisión para prestaciones pendientes, de acuerdo con los métodos estadísticos resultantes del recálculo de la entidad. Ello arroja los siguientes resultados, en los ejercicios 2008 a 2010, únicos en los que ha sido posible disponer de la información completa,....., por los que se realiza los correspondientes ajustes por la dotación en cada ejercicio y por la aplicación en el siguiente de la provisión para prestaciones"..

3. La liquidación parte de que, según lo manifestado por el obligado, éste realiza la determinación de la provisión para siniestros pendientes de declaración y liquidación, como contempla el artículo 41 del ROSSP, de 20/11/1998, a través de dos métodos estadísticos diferentes; para Sanitas Seguros, mediante métodos estadísticos, realiza un cálculo conjunto de la provisión para prestaciones pendientes de liquidación y pendientes de declaración, explicando que en la composición de estas provisiones se contienen diferentes conceptos, tales como provisión para prestaciones pendientes de declaración y liquidación, provisión para crónicos, provisión para prestaciones pendientes de pago y provisión de gastos internos de liquidación de siniestros. Los métodos estadísticos de cálculo (salvo el segundo método) no diferencian entre la provisión para prestaciones pendientes de liquidación y de declaración, lo que está autorizado por el artículo 43 del citado reglamento, que prevé la posibilidad de que la empresa utilice métodos estadísticos para el cálculo de la provisión, que podrán aplicarse bien a los siniestros pendientes de pago, liquidación y declaración, o bien únicamente a estos últimos.

Entiende la liquidación que, teniendo en cuenta la comunicación y la autorización de la Dirección General, en 2008, los métodos previstos y permitidos para la determinación de la provisión para prestaciones son los

estadísticos contenidos en la comunicación para la provisión de siniestros pendientes de declaración, y el de valoración pormenorizada para la provisión de prestaciones pendientes de liquidación y pago.

Pero achaca a la forma de actuar del obligado que en el cálculo de esta provisión no se ajusta a la comunicación que a tal respecto hizo en 2003 a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a la que, en la comunicación de los métodos estadísticos, manifestó expresamente que la provisión para prestaciones pendientes de liquidación el ramo de asistencia sanitaria comprende las autorizaciones emitidas y no facturadas, estableciendo los plazos desde la prescripción hasta la realización del servicio (30 días) y desde la realización del servicio hasta la presentación del mismo (3 meses), especificando la manera de obtener los importes para la cuantificación de la provisión que corresponde a cada autorización pendiente.

4. En cuanto a la provisión para prestaciones, plantea la demanda (i) que la Inspección en los cálculos utilizó sólo uno de los dos métodos, pero esto no se desprende de la liquidación, que (folio 104) calcula las diferencias tomando en consideración las cifras de provisión por el primer y segundo métodos. Además, las conclusiones, así obtenidas, no han sido rebatidas. (ii) que la liquidación rechaza la inclusión en la base del cálculo de la provisión para prestaciones de autorizaciones pendientes emitidas en fecha anterior a los cuatro últimos meses del año, plazo máximo establecido para la presentación del servicio desde la prescripción, y se remite a lo dispuesto en la Ley 50/1980, del Contrato de Seguro, según la cual la sociedad ha de aceptar cualquier autorización correspondiente a siniestros acaecidos estando vigente la póliza de seguros, incluyendo, por tanto, las que excedan de tres meses desde la fecha de autorización de la prestación del servicio asegurado. Pero esto no ha sido objeto de controversia, ni de regularización, sino sólo si la metodología planteada por la recurrente y autorizada por la Dirección general era así o no. Y cómo ya hemos advertido, la liquidación ha respetado la metodología, y su contenido, autorizada por la Administración competente, entre el que se encontraba el citado plazo de cuatro meses. Si, como se afirma, esta autorización fue no de cuatro, sino de seis meses, debió aclarar esta discrepancia con la liquidación, y no limitarse a decir que (pág. 155) "de la página 25 del Acta de la Inspección de la DGS citada anteriormente, y que autoriza el primer método de cálculo de la provisión para prestaciones reconoce espesamente que la utilización en el mismo de la media de coste de los últimos seis meses". Debió, en cualquier caso, la entidad recurrente modificar ante dicha autoridad la inclusión de los siniestros que excedieran de ese plazo, si consideraba que la Ley del Contrato de Seguro le obligaba a ello.

5. Con carácter general, la demanda sostiene que no se ha respetado la cuantía mínima a deducir.

A este respecto, según el número 1 de la Disposición Adicional Tercera del ROSSP, que regula la cuantía mínima de la dotación de las provisiones técnicas, las dotaciones a efectuar a las provisiones técnicas conforme a los métodos previstos y permitidos en el presente reglamento, así como las adicionales que, en su caso, se efectúen para adaptarse a lo previsto en el mismo, tendrán a todos los efectos la consideración de cuantía mínima para la constitución de las citadas provisiones técnicas. Establece a continuación esta Disposición Adicional determinados límites máximos en los que se estima la cuantía mínima de la provisión en los casos de uso de los métodos estadísticos conforme al artículo 43 del ROSSP.

El importe en que se fija esta cuantía mínima tiene transcendencia fiscal, al establecer el artículo 13 TRLIS, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

Artículo 13. *Provisión para riesgos y gastos.*

1. No serán deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables.

2. No obstante lo establecido en el apartado anterior, serán deducibles:

(...)

e) Las dotaciones a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras, hasta el importe de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables.

La Liquidación analizó la dotación máxima fiscalmente deducible, de acuerdo con lo anterior, comprobando las prestaciones pendientes de declaración, las pendientes de liquidación y de pago, según los métodos autorizados, llegando a la conclusión de que son las autorizaciones que se encuentran dentro de cuatro meses entre la prescripción y la presentación de la factura, las que pueden considerarse para calcular la provisión para prestaciones pendientes de liquidación individualizadas.

6. También se regularizó los importes incluidos en la provisión de crónicos, para evitar la duplicidad en la provisión detectada por la Inspección, duplicidad que no ha sido combatida con éxito, no bastando con afirmar que la entidad recurrente ya manifestó en la diligencia 32 de la Inspección que no se producía dicha duplicidad, y que

para acreditarlo se acompañó un fichero en que se acredita específicamente la eliminación de estas autorizaciones en el cálculo de la provisión para prestaciones, a diferencia de lo que incorrectamente sostiene el acuerdo de liquidación; hubiera sido necesario practicar alguna prueba tendente a aportarnos los conocimientos técnicos necesarios para formar nuestra convicción de que en tales ficheros verdaderamente se eliminaban las duplicidades detectada por la Inspección..

7. Se desestima esta pretensión.

Undécimo. PROVISIÓN TÉCNICA PARA GASTOS INTERNOS DE LIQUIDACIÓN DE SINIESTROS (PGILS).

1. Dado que se trata también de una provisión técnica, siguiendo en buena medida las argumentaciones del apartado anterior, la liquidación regularizó esta concreta provisión, por lo que lo dicho respecto a la metodología, autorizaciones, límite mínimo etc, es aplicable ahora.

Sostiene la demanda que la liquidación, en este ajuste, adolece de una notable incorrección, y niega la existencia de exceso de dotación a la PIGLS detectada y regularizada por la liquidación, por lo que concluye que la dotación realizada se ha realizado conforme a lo dispuesto en el ROSSP y es fiscalmente deducible en su totalidad, y, subsidiariamente, que los ajustes contenidos en la liquidación son incorrectos.

Partiendo de la premisa de que la liquidación expresa razones tales como que en la documentación remitida por el obligado no se incluyen fórmulas que permitan verificar el concreto método de cálculo, y que las bases técnicas, a las que alude el artículo 77.1,g) del ROSSP no establecen ningún procedimiento de cálculo de esta provisión diferente del contemplado en el Reglamento, y que el método de cálculo empleado no se ha recogido por el obligado en las bases técnicas del ramo, y que la Inspección procedió a recalcularlo, con arreglo al procedimiento descrito en el art. 42 del ROSSP, cuyo resultado se expresa en los cuadrantes, afirmar que la liquidación adolece de notable inconcreción no pasa de ser una mera fórmula retórica, inútil a los fines de defensa de la pretensión; y que no existe exceso en la dotación resulta injustificado, por falta de argumentación y prueba.

2. Se desestima esta pretensión.

Duodécimo. Improcedencia de la sanción impuesta a GRUPO BUPA SANITAS.

1. La sanción se impuso por la infracción tipificada en el artículo 191.1 LGT, por dejar de ingresar parte de la deuda tributaria, como consecuencia de cuatro de las operaciones regularizadas: (i) por la deducción de la amortización por veinteavas partes del Fondo de comercio aflorado en la fusión de Novomedic, así como del valor contable de las plusvalías obtenidas en los inmuebles; (ii) por los gastos de personal correspondientes al Sr. Lázaro, que fueron deducidos; (iii) el ajuste negativo al resultado contable del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 por importe de 3.141.444,23 euros, correspondiente a la "reversión provisión fondo interno seguro BUPA"; (iv) la no deducibilidad de los gastos relacionados con un fondo interno de previsión para médicos.

2. En la medida que hemos anulado la regularización de los dos primeros apartados integrantes del elemento objetivo de la infracción, en la misma medida hemos de anular la sanción impuesta.

3. En cuanto a la sanción que afecta los restantes elementos, -hemos confirmado la regularización del tercero, y el cuarto no ha sido objeto de atención por parte de la demanda-, la pretensión actora se centra en la culpabilidad, y más concretamente en la falta de motivación de la misma.

4. La resolución sancionadora analiza si la conducta descrita puede calificarse o no como diligente, o si concurre alguna de las causas de exoneración de responsabilidad.

En lo relativo al ajuste negativo por reversión provisión de fondo interno seguro BUPA, la resolución expone en qué elementos se apoya para afirmar la culpabilidad, y lo expresa de la siguiente manera:

"A juicio de esta Oficina Técnica el comportamiento de la entidad, realizando un ajuste extracontable en el ejercicio 2009, para revertir unos ajustes de signo contrario de ejercicios anteriores no puede sino ser voluntario y consciente. Las reglas del devengo e ingresos y gastos vienen claramente fijadas en el artículo 19.3 del TRLIS, con las excepciones relativas a la contabilización de un gasto en un período impositivo posterior, circunstancia que no concurre en este caso. En definitiva, no puede alegarse complejidad de la norma o de su interpretación, que es clara. Lo que existe es una complejidad en la actuación del obligado, que tiene un fondo interno de autoseguro, al que imputa gastos contables que ajusta fiscalmente y que pretende darse el gasto en ejercicios posteriores. No se explica que no se provisionen las posibles reclamaciones, y tampoco se acredita el que exista posteriormente un control de las mismas. En suma, no existe argumento alguno que justifique el ajuste extracontable, ni la coherencia

en su actuación, ni norma alguna que le ampare. Como se señaló en el Acuerdo de liquidación, "en definitiva, el que la entidad no identifique, contabilice y devengue en cada correctamente sus diversas responsabilidades con terceros, no implica que deba darse como gasto en el ejercicio 2009 el importe pagado en diversos ejercicios por un autoseguro interno que cubre dichas reclamaciones y que no es deducible. En definitiva, el ajuste se corresponde a una falta de acreditación del gasto en concreto, ni su individualización, ni correcta imputación a un ejercicio concreto".

No puede, pues, en rigor hablarse de falta de motivación de la culpabilidad, sino todo lo contrario, y la expresada satisface los cánones jurisprudenciales de motivación, y de razonabilidad de la misma, suficientes para considerar la sanción impuesta ajustada a derecho.

5. Se estima parcialmente la pretensión de anulación de la sanción.

Decimo tercero. *Sobre las costas procesales.*

A tenor de lo dispuesto en el artículo 139 LJ no procede hacer expresa condena en costas.

FALLAMOS

Estimar parcialmente el recurso nº. 869/2017 interpuesto por el Procurador Sr. Bordallo Huidobro contra las resoluciones recurridas (identificadas en el encabezamiento) que anulamos en parte, por no ajustarse enteramente al ordenamiento jurídico, con el alcance y contenido que se infiere de la argumentación jurídica, sin hacer expresa condena en costas.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, 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.