

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ076257

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 31 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 379/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). Periodo impositivo. Pérdida del régimen especial. La falta de aprobación y depósito de las cuentas por parte de la SICAV motivó la revocación de la CNMV y la conversión en sociedad anónima. Los efectos fiscales de la revocación se producen desde el período en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la misma, lo que ocurrió en 2005. La entidad considera que como la transformación en sociedad anónima se produjo en 2008 es a partir de ese ejercicio en el que debe tributar al tipo general. En este caso no se aplica la norma que establece que la transformación supone la finalización del periodo impositivo [Vid., Consulta DGT de 03-10-2003, 1517/2003, (NFC018633)]. Prima lo dispuesto en la disp. adic. tercera de la Ley 35/2003 que establece que el tipo del 1% se deja de aplicar desde que se produzcan las circunstancias previstas para la pérdida de la condición de IIC.

PRECEPTOS:

Ley 35/2003 (Instituciones de Inversión Colectiva), arts. 10, 13 y 25.

Ley 23/2005 (Reformas tributarias de impulso a la productividad), disp. adic. tercera.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 14, 21, 26 y 31.

RD 1309/2005 (Rgto de la Ley 35/2003), art. 31.

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

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000379 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03108/2016

Demandante: ABC DE INVERSION MOBILIARIA, S.A.

Procurador: INÉS TASCÓN HERRERO

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. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil diecinueve.

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 379/2016, se tramita a instancia de la entidad ABC DE INVERSION MOBILIARIA, S.A., representada por la Procuradora Doña Inés Tascón Herrero, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 2 de marzo de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2006, ambos inclusive, y cuantía de 338.653,44 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 16 de junio de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este 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:

" A LA SALA SUPLICO: Que teniendo por presentado, en tiempo y forma, el presente escrito, tenga por formalizada demanda en autos de recurso contencioso-administrativo número 379/2016 y, en su día, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia por la que declare la nulidad de la referida Resolución y, por ende, de la Liquidación que confirma."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al 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:

"Que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto, de fecha 13 de marzo de 2017, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Seguó 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 17 de abril de 2017; y finalmente, mediante providencia de 21 de octubre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 24 de octubre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad ABC DE INVERSION MOBILIARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, desestimatoria del recurso de alzada formulado contra la resolución del T.E.A.R. de Cataluña, de fecha 13/06/2013, recaída en la reclamación nº 08/02476/2009, promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicios 2004, 2005 y 2006, procedente del acta de disconformidad nº 71504204.

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

PRIMERO: Con fecha 19 de enero de 2009, el Inspector Regional de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Cataluña dictó acuerdo de liquidación, en procedimiento de comprobación de carácter general, confirmando la propuesta contenida en el acta A02 71504204, excepto en lo relativo al cálculo de intereses, que se rectifican, siendo la deuda tributaria total a ingresar de 338.653,44 euros. La cuota ascendía a 305.428,62 euros, de las cuales correspondían 45.097 euros al ejercicio 2005 y 260.331,50 euros a 2006, siendo la cuota de 2004 de 0,00 euros.

El citado acuerdo de liquidación fue notificado a la obligada tributaria el día 22 de enero de 2009.

SEGUNDO: Contra el acuerdo dictado fue interpuesta ante el TEAR de Cataluña reclamación económico-administrativa, que en resolución de 13 de junio de 2013 acordó desestimarla.

El fallo fue notificado en fecha 24/07/2013.

TERCERO: Contra la Resolución dictada fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 08/08/2013, reiterando, en síntesis, lo alegado ante el Tribunal Regional: improcedencia de la aplicación retroactiva de la pérdida de eficacia del régimen fiscal especial de Instituciones de Inversión Colectiva como consecuencia de la revocación adoptada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (en adelante, CNMV) el 21 de diciembre de 2006; finalización del periodo impositivo como consecuencia de la transformación de ABC SIMCAV en sociedad anónima ordinaria; subsidiariamente, procedencia de la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales.

CUARTO: En fecha 2 de marzo de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó el recurso de alzada, desestimación que constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Insuficiente motivación de la resolución del TEAC.

Respecto del objeto principal de la presente controversia, esto es, el momento en que cabía entender perdido el Régimen Fiscal de las IIC, en las Resoluciones del TEAC de 22 de noviembre y de 20 de diciembre de 2007 ("las Resoluciones del TEAC") aquel Tribunal había concluido, de forma ampliamente motivada, como se desarrollará en el siguiente Fundamento de Derecho, que:

Por ello y sin perjuicio de que en la regulación vigente pudiera desprenderse de las normas generales el régimen que se postula en esta enmienda se considera conveniente fijar de modo inequívoco que la competencia para apreciar las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 13 de la Ley 35/2003 corresponde exclusivamente a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, como órgano supervisor, a partir de cuya decisión se producirá la modificación del régimen fiscal aplicable.

Es decir, el TEAC concluyó en el ejercicio 2007 que la pérdida del régimen fiscal debía producirse desde la adopción del acuerdo de exclusión por parte de la CNMV.

Por el contrario, en la Resolución recurrida, el TEAC concluyó como sigue:

En consecuencia, ha de concluirse que el periodo impositivo en que se dieron las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la CNMV, y al que hay que referir la no aplicación del régimen especial de tributación que prevé la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, fue 2005 (cabe recordar que la CNMV adoptó el Acuerdo de Exclusión a finales del ejercicio 2006).

- Momento en que se produce la pérdida del Régimen de IIC.

El apartado 1 de la DA 3ª reguló los efectos de la pérdida del Régimen fiscal de IIC en supuestos de revocación y suspensión de la autorización por parte de la CNMV, estableciendo que:

En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Al analizar la anterior DA 3ª el TEAC concluye lo siguiente:

Del tenor de la Disposición Adicional 3 de la Ley 23/2005 se sigue que los efectos de la revocación de la CNMV se producen desde el periodo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la misma. Siendo tan claro este tenor, no cabe interpretar, como pretende la interesada, que los efectos han de demorarse al momento que la CNMV emite y notifica su acuerdo de revocación.

Es decir, según el TEAC, la pérdida del Régimen fiscal especial de IIC se produce cuando se dan las circunstancias que motivan la revocación, con independencia de cuándo adopte el acuerdo la CNMV, entendiendo que en el presente caso dichas circunstancias concurren el 30 de abril de 2005.

Pues bien, la conclusión alcanzada por el TEAC es errónea, porque:

1. La correcta interpretación de la DA 3ª implica que no quepa entender producida la pérdida del régimen hasta que la CNMV no dicte el acuerdo de revocación.

2. Aun cuando se entendiera como la Administración que la DA 3ª permite la inaplicación del Régimen fiscal de IIC desde que se producen las causas determinantes de la revocación, no cabría entender que la falta de presentación en plazo de las cuentas anuales constituye, por sí sola, una causa de revocación de la inscripción de una IIC.

De hecho, atendiendo al contenido del Acuerdo de la CNMV, solo cabría considerar que las causas determinantes de la exclusión se produjeron tras la no presentación en plazo de las cuentas anuales del ejercicio 2005, es decir, el 30 de abril de 2006.

Se citan las resoluciones del TEAC de 22 de noviembre y 20 de diciembre de 2007 y las sentencias de esta Sala de 31 de mayo y 11 de julio de 2012.

A mayor abundamiento, incluso si se ignorase cuál fue la voluntad del legislador al redactar la DA 3ª y la correcta interpretación de la misma, la conclusión alcanzada en la Resolución recurrida sería incorrecta por cuanto

no cabe equiparar la no presentación en plazo de las cuentas anuales a la concurrencia de las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la CNMV.

Se invoca el artículo 13.1.a de la Ley de IIC.

En consecuencia, con independencia de cómo justificase la CNMV la revocación, en la medida que la Ley de IIC no la establecía como sanción por la falta de aprobación y depósito de las cuentas anuales, el TEAC no puede pretender que la causa que motivó la revocación de la autorización de ABC fue la no presentación en plazo de las cuentas anuales del ejercicio 2004.

De hecho, si tan claro es que la no presentación en plazo de las cuentas anuales de 2004 conllevaba la existencia de graves dificultades para el control por parte de la CNMV ¿ por qué no se inició el procedimiento de revocación hasta que no se produjo un segundo incumplimiento, esto es, la no presentación de las cuentas correspondientes al ejercicio 2005?

¿Por qué en el acuerdo de revocación se hace referencia a la no presentación de las cuentas de los ejercicios 2004 y 2005 si, como pretende el TEAC, la no presentación en plazo de las cuentas del ejercicio 2004 determinaba por sí sola la pérdida del régimen?

Todo parece indicar que, a diferencia de lo que ha entendido el TEAC, la CNMV apreció esas graves dificultades para el control de ABC cuando, tras no presentar en plazo las cuentas anuales de 2004, tampoco presentó las de 2005.

Por lo tanto, si se aceptase la interpretación de la DA 3ª realizada por el TEAC, cabría entender que las circunstancias determinantes de la pérdida del régimen se produjeron el 30 de abril de 2006, al no presentarse las cuentas anuales del ejercicio 2005, debiendo anularse la Resolución recurrida.

- Finalización del período impositivo como consecuencia de la transformación de ABC en sociedad anónima ordinaria.

Subsidiariamente a lo anterior, con independencia del momento temporal en el que se sitúe la pérdida del Régimen fiscal de IIC, resultaría de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.2.d) del TRLIS, según el cual el período impositivo concluirá:

d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria.

- Régimen aplicable a ABC tras la pérdida de la condición de IIC.
- Conclusiones.

Tercero.

Por razones de lógica jurídica comenzamos por el segundo motivo del recurso, en el que la parte manifiesta que la pérdida del régimen especial debe producirse desde la adopción del acuerdo de exclusión por parte de la CNMV, que se produjo el 21 de diciembre de 2006.

Los Fundamentos de Derecho Segundo y Tercero del TEAC abordan esta cuestión en los siguientes términos:

"SEGUNDO: Constituye el primer objeto de controversia si la notificación de la CNMV al obligado tributario, mediante la que se le comunicaba la revocación de la autorización para ejercer como SIMCAV y la cancelación de su inscripción en el Registro específico para ellas tiene efectos fiscales a partir de dicha notificación, como sostiene la reclamante o tiene efectos retroactivos desde el ejercicio 2004 (último sujeto a Inspección y no prescrito), como sostiene la Inspección.

ABC SIMCAV tributó en los ejercicios objeto de comprobación en el régimen fiscal especial de Instituciones de Inversión Colectiva (en adelante, IIC) regulado en el Capítulo V del Título VII del Real Decreto Legislativo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Con fecha 21 de diciembre de 2006, notificado el 28 de diciembre, a la entidad y al Director de la AEAT, la CNMV adoptó Acuerdo de revocación y cancelación de la inscripción en el Registro administrativo de la CNMV de la entidad ABC SIMCAV. Dispone textualmente el Acuerdo:

"Revocar y cancelar la Inscripción en el Registro administrativo de la CNMV de la Sociedad ABC DE INVERSION MOBILIÀRIA, SICAV, SA (inscrita en el correspondiente registro de la CNMV con el numero 2685) al existir graves dificultades para su inspección y para obtener la información que la CNMV estima necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras, al no haber presentado las cuentas anuales e Informe de auditoría correspondientes al ejercicio 2004 cuyo plazo de presentación era el 30 de abril de 2005, sino después de haber iniciado el procedimiento de revocación. Tampoco se han presentado las cuentas correspondientes al año 2005."

Con fecha 13 de febrero de 2007, el Director General de Política Financiera del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalitat de Catalunya dispuso la exclusión de negociación de la Bolsa de Valores de Barcelona de la totalidad de las acciones de la entidad.

Con fecha 22 de febrero de 2008 se eleva a escritura pública los acuerdos adoptados por la Junta General de Accionistas de la entidad celebrada el 6 de noviembre de 2007; en los que, entre otros, se acuerda la transformación de la sociedad de SICAV en sociedad anónima, al no hallarse ya acogida, tras la referida exclusión, al estatuto de IIC y pasar a estar sujeta al régimen común de las sociedades anónimas; la sustitución del objeto social y la aprobación de los nuevos estatutos sociales.

Iniciadas las actuaciones inspectoras con carácter general respecto de los ejercicios 2004; 2005 y 2006, el 8 de abril de 2008, concluyeron con el acuerdo de liquidación aquí impugnado, que confirmaba la propuesta inspectora, consistente, en síntesis, en la tributación en régimen general del IS de los referidos ejercicios 2004 a 2006, por tanto, al tipo general del Impuesto y no al tipo especial del 1%.

Si bien ello carece de consecuencias en términos monetarios respecto al ejercicio 2004, toda vez que la base imponible comprobada es cero, sí las tiene en los ejercicios 2005 y 2006, de donde resulta cuota a ingresar.

TERCERO: El artículo 13 de la Ley 35/2003, de régimen jurídico de las IIC, dispone:

"1. La autorización concedida a las IIC sólo puede ser revocada por la CNMV, además de por lo dispuesto en el artículo 85 de esta ley, en los siguientes supuestos:

a) Por el incumplimiento de los requisitos establecidos en el apartado cuatro del artículo 10 o en el artículo 11 de esta ley.

El apartado 4 del artículo 10 de la misma Ley, prevé:

"4. La CNMV sólo podrá denegar, mediante resolución motivada, la autorización de creación de una IIC cuando no se cumplan los requisitos legales y reglamentarios, En el caso de las sociedades de inversión también podrá ser denegada la autorización en los siguientes supuestos:

(...)

c) cuando se deduzca que pueden existir graves dificultades para inspeccionarla u obtener la información que la CNMV estime necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras,

(...)

El Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 35/2003 de IIC dispone en su artículo 31, relativo a las Cuentas anuales:

"1. Las SGIIC de fondos de inversión y los administradores de la sociedad de inversión deberán formular, dentro de los tres primeros meses de cada ejercicio económico, las cuentas anuales de los fondos y de las sociedades referidas, al ejercicio anterior.

(...)

4. Dentro de los cuatro primeros meses de cada ejercicio, las SGIIC y las sociedades de inversión presentarán a la CNMV los citados 'documentos contables. Junto con el Informe de auditoría.

5. El ejercicio económico para las sociedades y para los fondos de inversión será el año natural."

La Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, dispone, en lo que aquí interesa:

"1. En los supuestos previstos en el artículo 13 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el periodo impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

(...)

4. Todas las revocaciones y suspensiones acordadas por la Comisión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria.

La Administración tributaria podrá practicar la regularización que, en su caso, sea procedente en atención a los acuerdos de revocación o suspensión que sean ejecutivos, sin perjuicio de la aplicación del citado artículo 219 de la Ley General Tributaria a la vista de la resolución de los recursos interpuestos contra aquéllos."

Del tenor de la Disposición Adicional 3 de la Ley 23/2005 se sigue que los efectos fiscales de la revocación de la CNMV se producen desde el periodo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la misma. Siendo tan claro este tenor, no cabe interpretar, como pretende la interesada, que los efectos han de demorarse al momento en que la CNMV emite y notifica su acuerdo de revocación.

Una cosa es que la Inspección pueda actuar, cómo prevé el párrafo segundo del apartado 4 de dicha disposición adicional, practicando la regularización procedente en atención a los acuerdos de revocación que sean ejecutivos y otra distinta y compatible con la anterior, que los efectos de tal regularización se retrotraigan por imperativo del apartado 1 de esa misma disposición adicional, al periodo impositivo en que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la revocación.

La cuestión se circunscribe, pues, a concretar cuándo se han producido las circunstancias determinantes de la revocación, y, como prius lógico, cuáles han sido estas.

En el presente caso, tal como se desprende del literal del Acuerdo de la CNMV, la revocación viene motivada por el supuesto previsto en la letra c) del apartado 4 del artículo 10 de la Ley 35/2003. En concreto, señala el propio Acuerdo, el incumplimiento de la obligación de presentación de las cuentas anuales e informe de auditoría del ejercicio 2004, cuyo plazo de presentación era el 30 de abril de 2005.

Dice la Inspección que los efectos se aplican desde 2004 porque ya entonces se incumplían los requisitos mercantiles para ejercer su actividad, circunstancia que le impedía gozar del régimen fiscal especial que venía aplicando.

En primer término ha de precisarse que el motivo por el que la ley, en su artículo 10, letra c), sustenta la revocación, no es directamente, como se dice en el acuerdo impugnado, las irregularidades de orden mercantil, sino propiamente el que se deduzca que pueden existir graves dificultades para que la CNMV pueda inspeccionar u obtener la información precisa para desarrollar sus funciones supervisoras. En ese sentido, la afirmación de la Inspección de que "el obligado tributario incumplió las condiciones generales a que se había adherido para ostentar la condición de Sicav; y ese incumplimiento implica la pérdida del goce del régimen especial que lo hemos de referir al momento temporal en que se dio incumplimiento a los preceptos legales que lo otorgaban, es decir, desde el ejercicio 2004", carece de rigor en orden a fundamentar la regularización.

Ciertamente la CNMV motiva o fundamenta, a su vez, la "grave dificultad" en la falta de presentación de las cuentas e informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2004, sin cuya información parece lógico que no pudiera desarrollar adecuadamente sus funciones supervisoras, pero, en puridad esa ausencia de información solo podía considerarse relevante como privación de Información en orden a la generación de las graves dificultades a que alude la norma, desde que existía la obligación de presentar las cuentas anuales y el informe de

auditoría, como precisa el propio Acuerdo de la CNMV, al indicar que "el plazo de presentación era el 30 de abril de 2005".

Siendo esto así, en una correcta interpretación de la Disposición Adicional Tercera referida, sólo a partir de entonces puede razonablemente considerarse que se han producido las circunstancias determinantes de la revocación.

Se observa que en el expediente figuran documentos que evidencian que la entidad habla incumplido la obligación de depósito de las cuentas anuales e informe de auditoría del ejercicio 2003 en el Registro Mercantil.

Así se desprende de la Notificación de calificación negativa del Registrador del Registro Mercantil de Barcelona, de 10 de octubre de 2005, en la que se suspende la práctica de la inscripción de una escritura de 26 de septiembre de 2005, indicándose como causa el "hallarse cerrada la hoja registral por no haber constituido el depósito de las cuentas anuales de la sociedad de 2003". La presentación en el Registro Mercantil figura como "prorrogada", constando al lado el sello de nueva presentación el 23/01/2008, y siendo finalmente inscrito en el mes de febrero de 2008.

Las Cuentas Anuales del ejercicio 2003 constan examinadas y aprobadas en la Junta General Ordinaria celebrada el 22 de julio de 2005.

De ello parece desprenderse qué se estaba incumpliendo lo previsto en el artículo 31, apartado 1 del Reglamento de IIC y en buena lógica también, en el apartado 4 pues si no se han formulado las cuentas anuales, difícilmente pueden aportarse a la CNMV.

Quiere esto decir que circunstancias determinantes de una "grave dificultad" a que alude la norma, parece qué podían darse ya en el ejercicio 2004, pero no por los motivos expuestos por la Inspección, sino por el eventual incumplimiento de la obligación de presentar las cuentas del ejercicio 2003, lo que podría hacer residenciar ya en 2004 la falta de información motivadora de las dificultades de la CNMV para ejercer su supervisión.

Ahora bien, dicho esto, no ha de olvidarse que la Disposición Adicional a que nos venimos refiriendo, en su expresión "con efectos desde el periodo Impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores", residencia la eficacia en las circunstancias determinantes de la revocación acordada por la CNMV.

Y ha de recordarse asimismo que la circunstancia determinante de la revocación aquí implicada (ex artículo 10.4.c) radica en la "deducción por la CNMV de que pueden existir graves dificultades...".

Ello requiere, por tanto, estar a la propia fundamentación o motivación del Acuerdo de la CNMV de 21 de diciembre de 2006, que, no se olvide, constituye una resolución administrativa, susceptible como tal de los correspondientes recursos, de la que sólo cabe extraer lo que en ella se expresa.

Y en esa resolución no se hace referencia alguna, como causa de las graves dificultades en las que fundamenta su revocación, a la falta de presentación de las cuentas anuales e informe de auditoría de 2003, sino que solo las circunscribe a las de 2004 y 2005.

Entiende este TEAC que, por razones de seguridad jurídica, no cabe extender las razones o causas sustentadoras de la revocación de la CNMV mas allá de sus propios términos.

Que la falta de depósito de cuentas del 2003 y el consiguiente déficit de información para la CNMV pudiese eventualmente haberse apreciado ya anteriormente, es decir, cuando se incumplieron en 2004 las obligaciones relativas a las cuentas anuales de 2003, es una conjetura que excede del ámbito revisor de este TEAC.

Ha de tenerse en cuenta también que los apartados 2 y 3 de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 contemplan la facultad de la Administración Tributaria de lo que en la terminología administrativa se denomina "excitar" la actuación de la CNMV; es decir, en síntesis, pedir a la CNMV la incoación del expediente de revocación y posible actuación en su defecto, en los siguientes términos:

"2. La iniciación de oficio de los procedimientos de suspensión o revocación, por parte de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, comprenderá la incoación mediante petición razonada de la Administración tributaria.

3. Cuando la Administración tributaria comunique la existencia de circunstancias o hechos distintos de los que motivaron la inscripción en los Registros previstos en el artículo 16 del Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003 de los que pueda apreciarse la concurrencia de alguno de los supuestos previstos en el citado artículo 13; la Comisión Nacional del Mercado de Valores se pronunciará sobre la improcedencia de incoar expediente de

revocación o suspensión o dictará acuerdo declarando o no la suspensión o revocación en el plazo de seis meses desde que la comunicación haya tenido entrada en cualquiera de los registros de la Comisión.

El transcurso de dicho plazo sin que se haya producido el pronunciamiento o el acuerdo de la Comisión a los que se refiere el párrafo anterior habilitará a la Administración tributaria para dictar el acto de liquidación que procediera, si bien las calificaciones que lo motiven sólo tendrán efectos tributarios."

Pues bien, nada de ello ha ocurrido en el caso que aquí nos ocupa.

En consecuencia, ha de concluirse que el periodo impositivo en que se dieron las circunstancias determinantes de la resolución de revocación acordada por la CNMV, y al que hay que referir la no aplicación del régimen especial de tributación que prevé la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, fue 2005 y no 2004.

Ha de advertirse que esta conclusión, que difiere del criterio sostenido por la Inspección en el acuerdo impugnado, sin embargo, no supone la estimación de pretensión alguna de la interesada, toda vez que lo que ella postulaba era la no aplicación de efectos fiscales sino desde la notificación del Acuerdo de revocación de la CNMV el 28 de diciembre de 2006, lo que se ha rechazado por las razones expuestas."

Pues bien, esta Sala comparte dichos razonamientos pues como claramente deriva de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de Reformas en materia Tributaria para el impulso a la productividad, "con efectos desde el periodo impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores" la suspensión de la autorización concedida por la CNMV da lugar a la pérdida del régimen especial de tributación a partir del propio periodo impositivo en que se produce esa circunstancia, pasando a tributar en régimen general.

Las sentencias de la Sala de 31 de mayo y 11 de julio de 2012 (recurso 465/2011 y 464/2011), se refieren, como reconoce el escrito rector, a casos distintos al de autos.

Y como se ha visto la resolución recurrida no equipara la presentación en plazo de las cuentas anuales a la revocación de la CNMV.

Por lo tanto, no es automática la revocación por la no presentación de las cuentas anuales, como parece entender el recurrente, sino que la revocación se acuerda por la circunstancia de que, debido a esa falta de presentación de cuentas, se han producido graves dificultades para inspeccionarla u obtener la información que la CNMV estime necesaria para el adecuado desarrollo de sus funciones supervisoras.

En cuanto, a que el TEAC no se pronuncie sobre las resoluciones del órgano citado en la demanda, debemos reproducir lo dicho en la contestación a la demanda:

"En resumen, la doctrina de los actos propios solo resulta aplicable a aquellas materias en las que la Administración tributaria cuenta con cierto grado de discrecionalidad en su actuación. Si la norma permitía cierto margen de valoración, cualquier previa calificación o interpretación administrativa dentro de dicho margen vincularía a la Administración. Pero fuera de dicho margen de actuación y, en especial, en relación con normas regladas, el criterio de la Administración debe regirse por el principio de legalidad, sin que la mera expectativa del contribuyente de que la Administración se mantendrá en una interpretación incorrecta o errónea, determine la perpetuación de una actuación contraria a Derecho, o consagre una especie de igualdad contra la ley."

Procede, en suma, desestimar este motivo y el primero referido a la falta de motivación del TEAC.

Cuarto.

El tercer motivo del recurso hace referencia a la finalización del periodo impositivo como consecuencia de la transformación de ABC en sociedad anónima ordinaria. La parte invoca el artículo 26.2, d) del TRLIS.

El TEAC en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto declara al respecto:

"CUARTO: Concluido lo anterior, ha de analizarse la segunda cuestión planteada en el expediente y aducida por la reclamante, que se refiere a una precisión más en tomo a la eficacia temporal de las consecuencias derivadas de la pérdida del régimen tributario especial de las IIC. Cuestión esta que obliga a hacer referencia al artículo 26 del TRLIS, relativo al periodo impositivo:

"1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

2. En todo caso concluirá el periodo impositivo:

a) Cuando la entidad se extinga.

(...)

d) Cuando se produzca la transformación de la forma Jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma Jurídica originaria."

A juicio de la entidad, como la transformación de la sociedad de IIC en sociedad anónima de régimen general no se produjo hasta 2008, no cabe aplicar hasta dicho ejercicio el tipo general del Impuesto en lugar del tipo reducido del que venía disfrutando, en aplicación del artículo 26.2.d) del TRLIS.

Considera la Inspección que no procede la aplicación del referido artículo 26.2.6) y por consiguiente no procede la conclusión del periodo impositivo y el inicio de uno nuevo en los casos de entidades de inversión colectiva que dejan de serlo y se transforman en sociedades anónimas de régimen ordinario; y ello porque entiende que, con carácter general, en estos casos no se da la transformación que constituye el supuesto de hecho de la letra d) del precepto citado dado que, en síntesis, sigue siendo una sociedad anónima.

Ante esta controversia este TEAC ha de señalar que comparte la conclusión de la Inspección, pero no las razones en las que esta la sustenta.

Ello requiere partir de una serie de precisiones. En primer lugar, este precepto no afectaría a los casos en que una sociedad se extinguiese sino únicamente a supuestos en los que la personalidad jurídica se mantuviese.

En segundo lugar, ha de distinguirse el supuesto de transformación, por decir así, espontánea o voluntaria de una entidad, de aquellos otros en los que la pérdida de la condición de IIC viene impuesta por un acuerdo de revocación de la CNMV, como es el caso que nos ocupa.

Dejando este último caso para el final, esté Tribunal no comparte la negativa de aplicación del referido artículo 26.2.d) al supuesto de transformación citado en primer lugar; es decir, el afrontado por una entidad sin previo expediente de revocación. En relación con estos, el artículo 25.2 de la Ley 35/2003, prevé:

"2. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, todas las sociedades de inversión acogidas al estatuto de las IIC podrán transformarse en sociedades que no posean ese estatuto. Igualmente, las sociedades anónimas se podrán transformar en sociedades de inversión."

Pues bien, ese supuesto, considera este TEAC que es incardinable en el supuesto de hecho del artículo 26.2.d), pues, aun cuando no sea exactamente una transformación de forma societaria (sociedad anónima) sí se modifica su régimen jurídico, su especial estatuto en relación con las sociedades anónimas ordinarias; la sociedad dejará de estar regulada por la normativa propia de las IIC, lo que supone la modificación de la "lex societatis" aplicable a la misma; y ello conlleva, como la norma prevé, un cambio de tipo impositivo y de régimen tributario.

Ello no resulta baladí y la consideración de transformación a los efectos del precitado artículo 26.2.d) tiene efectos relevantes, que simplemente enunciamos: De una parte, conclusión del periodo impositivo dado que dicha transformación determinara que la sociedad resultante tribute a un tipo de gravamen diferente. Con la consecuencia de tener que discernir el corte de operaciones a efectos de que las rentas a caballo de ambas, circunstancias temporales tributen a su respectivo tipo. A este respecto la propia norma da un criterio subsidiario, a falta de prueba al respecto. De otra, neutralidad a nivel de los socios, dado que dicha operación no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad transformada que, como hemos advertido inicialmente, es la misma pues ni se disuelve ni extingue; con la salvedad de que siempre que no se altere el porcentaje de participación en el capital de la entidad. Por último, respecto a la distribución de dividendos, dado que los beneficios generados antes y después de la transformación han tenido un régimen fiscal diferente, en la sociedad deberá distinguirse la procedencia de los mismos en el momento de su distribución.

En este mismo sentido se ha pronunciado la doctrina administrativa.

Así, por ejemplo, cabe citar la contestación a consulta de la Dirección General de Tributos 1517-03, de 3 de octubre de 2003, emanada en el marco del artículo 24.2.d). antecesor en la LIS del aquí analizado del TRLIS.

Extractando de la misma lo que aquí resulta de relevancia, expone:

"En cuanto a la segunda de las cuestiones planteadas por la consultante, conviene recordar que el artículo 24.2 de la LIS establece que:

"En todo caso concluirá el período impositivo:

(...).

d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a esta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria".

Según se desprende del escrito presentado, la consultante, que es una sociedad transparente que tributa en el Impuesto sobre Sociedades al tipo impositivo del 35%, se verá sometido a un proceso de transformación del que resultará una SIMCA V. En la medida en que dicha entidad cumpliera los requisitos establecidos por la Ley 46/1998, de 26 de diciembre, de instituciones de inversión colectiva, y sus valores representativos del capital social estuvieran admitidos a negociación en Bolsa de Valores, estaría sujeta al tipo impositivo del 1%, en virtud de lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LIS . En tales circunstancias se daría el presupuesto de hecho contemplado en el artículo 24.2 d) de la LIS , por lo que procederá su aplicación.

Por otra parte, con efectos para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2003, el régimen de transparencia fiscal ha sido sustituido por el régimen de sociedades patrimoniales, aprobado por Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, aún en el supuesto de que la transformación de la sociedad en SIMCAV tuviera lugar estando vigente el citado régimen, seguiría siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 24.2 d) de la LIS , por concurrir los requisitos exigidos por el precepto.

El mismo criterio se había mantenido en una contestación anterior de la misma Dirección General de Tributos en consulta 2394-00, de 21 de diciembre de 2000, en un supuesto de transformación inversa, descrito como "Una sociedad de inversión mobiliaria de capital variable (SIMCAV) se transforma en sociedad anónima y planea distribuir dividendos y reducir capital con devolución de aportaciones en un futuro."

En ella se expone:

"De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria única de la Ley 20/1998, de 1 de julio, la operación planteada supone la transformación de la forma jurídica de la sociedad de inversión mobiliaria de capital variable (SIMCAV), y dado que ello supone la modificación de su tipo de gravamen, será de aplicación lo establecido en el artículo 24.2 d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), acerca de la conclusión para dicha sociedad de un período impositivo.

En relación con la primera de las preguntas planteadas relativa a la existencia o no de renta gravable en sede de los socios de la SIMCAV por el hecho de su transformación, habida cuenta que dicha operación no afecta a la personalidad jurídica de la sociedad transformada y, en consecuencia, ésta no se extingue ni supone su disolución, aquélla no provoca, para el socio persona física, ni ganancias ni pérdidas patrimoniales en los términos establecidos en los artículos 31 y siguientes de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), en la medida en que esta operación no implique la modificación del grado o porcentaje de participación en el capital social de la entidad."

En síntesis, pues, puede concluirse que el supuesto previsto en el artículo 26.2.d) del TRLIS sí resulta de aplicación a las SICAV o Sil que se transformen en una sociedad anónima ordinaria o viceversa.

Quinto.

Ahora bien, en el caso que aquí se plantea, en que la transformación no es sino la consecuencia de la pérdida de la condición de IIC, impuesta por un acuerdo de revocación de la CNMV, consideramos que no resulta de aplicación dicho precepto.

Dado que lo que produce la pérdida del régimen especial de tributación es la concurrencia de esas circunstancias excepcionales determinantes de la revocación, la transformación posterior es irrelevante a los efectos de, valga la redundancia, la eficacia temporal de la revocación, fijada por la reiterada Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005 en el periodo impositivo en el que concurran las circunstancias determinantes de la pérdida del régimen.

Obsérvese que en la propia escritura pública de 26 de febrero de 2008, en que se elevan a públicos los acuerdos de la Junta General Extraordinaria de accionistas celebrada el 6 de noviembre de 2007, se viene a reconocer que los acuerdos de modificación de denominación, sustitución del objeto social; y aprobación de los nuevos Estatutos Sociales no son sino la consecuencia de la pérdida de la condición de SICAV producida por el Acuerdo de revocación de la CNMV y no por un Acuerdo societario de transformación.

Así se expresa el acuerdo Quinto de dicha JGE:

"(a) La Junta toma conocimiento de que el Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, en su reunión del día 21 de diciembre de 2006, adoptó el acuerdo de revocar y cancelar la inscripción con el número 2685 de la Sociedad en el Registro administrativo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Se adjunta(...)

(b) Asimismo la Junta toma conocimiento de la resolución adoptada (...)

(c) Como consecuencia del acuerdo y resolución anteriores, la Sociedad ha perdido su condición de Sociedad de Inversión de Capital Variable, por lo que no se encuentra acogida al estatuto de Instituciones de inversión Colectiva (IIC) como sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV). Por todo lo anterior, la sociedad pasa a estar sujeta al régimen común de las sociedades anónimas."

No es, pues, sino la constatación de un efecto que, con independencia del acuerdo de la Junta General, ya se ha producido.

En estos casos, pues, prima lo previsto en la Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, respecto a las efectos temporales de la revocación, cuando dispone que no resultará de aplicación el régimen especial de tributación previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con efectos desde el período impositivo en el que se hubieran producido las circunstancias determinantes de la suspensión o revocación acordada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sin que se contenga una previsión equivalente a la recogida en el artículo 26.2.d) del TRLIS.

En consecuencia, se desestima la pretensión actora al respecto."

Y la Sala acepta esos razonamientos, teniendo en cuenta que todo deriva de la pérdida de la condición de IIC, y no propiamente de un Acuerdo de Transformación de la sociedad, siendo de recordar los efectos derivados de la citada Disposición Adicional Tercera de la Ley 23/2005.

Procede, por tanto, la desestimación de este motivo.

Quinto.

El siguiente hace referencia a la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, tema al que hace referencia el Fundamento de Derecho Sexto de la resolución recurrida:

"SEXTO: La última cuestión es la relativa a la procedencia de la tributación en el régimen de sociedades patrimoniales.

Se trata de una cuestión introducida ex novo por la entidad en la vía económico administrativa, haciendo alegaciones y aportando documentación, sin que en ningún momento a lo largo de la comprobación inspectora lo hubiera suscitado a la Inspección, que era a quien competía el análisis del eventual cumplimiento por parte de la entidad de los requisitos de dicho régimen determinante de su aplicación. Es más, la entidad ante la Inspección

planteó unas cuestiones que resultan antitéticas con una eventual aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, lo que supone por parte de la interesada una contradicción en sus propios planteamientos. Consta, en efecto, que en el trámite de alegaciones previo al acuerdo de liquidación, la entidad solicitó expresamente que se le aplicara el régimen de empresas de reducida dimensión y que se le aplicaran determinadas deducciones calculadas según las reglas del régimen general del impuesto, accediendo la Inspección a todo lo solicitado.

En consecuencia, este TEAC comparte todo lo expuesto por el TEAR en su Fundamento 5, respecto al momento procedimental oportuno para haberlo planteado, respecto a la imposibilidad de este órgano revisor de llevar a cabo el análisis que implicaría funciones de comprobación: ítem mas, tratándose la calificación de una entidad patrimonial de una cuestión compleja que, como advierte el TEAR, no queda aclarada con la documentación aportada y resaltando, además, una serie de Inconsistencias en los datos aportados, por lo que se confirma en este punto el pronunciamiento del TEAR y se desestima la pretensión de la reclamante."

Y el Fundamento de Derecho Quinto del TEAR, se pronuncia en igual sentido, examinando, ya en cumplimiento de la STS de 21-2-2019, RC 1985/2017, las circunstancias exigidas para la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales, razonamientos no desvirtuados por el escrito rector, lo que conlleva a decaer el motivo, y por ende, el recurso interpuesto.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede la imposición en costas a la parte actora, conforme al criterio del vencimiento.

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 DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad ABC DE INVERSION MOBILIARIA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

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 Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.