

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075658

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 12 de noviembre de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2802/2016

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Instituciones de inversión colectiva. Necesidad de la inscripción en el Registro de Grandes Empresas de las Instituciones de Inversión Colectiva.** El Registro de Grandes Empresas está formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme al art. 121 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación del Impuesto. Este Registro forma parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La inclusión o baja en el Registro es automática, no obstante existe obligación de presentar una declaración censal comunicando la adquisición o pérdida de la condición de gran empresa. Ésta debe presentarse en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a aquél en que se hayan producido los hechos que determinan su presentación, y en cualquier caso, antes del vencimiento del plazo para la presentación de la primera declaración periódica afectada por la variación puesta en conocimiento de la AEAT o que hubiese debido presentarse de no haberse producido dicha variación.

Pues bien, con independencia de cualquier otra consideración el legislador reconoce expresamente que las entidades referidas en los números 5 y 6 del art. 28 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) tienen volumen de operaciones a los efectos del art. 121 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), estando obligadas a efectuar el pago fraccionado conforme a la modalidad del art. 45.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), cuando el citado volumen de operaciones supere durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo la cantidad de 6.010.121,04 euros, si bien las excluye del pago mínimo establecido por el Real Decreto-Ley 12/2012. Luego, el art. 121 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) resulta aplicable a los fondos de pensiones a efectos de determinar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, así como para determinar si deben incluirse en el Registro de Grandes Empresas.

Alega asimismo el interesado la incorrecta determinación por la Administración del volumen de operaciones puesto que, siendo los fondos de pensiones meros tenedores de activos financieros ninguna de sus operaciones debería ser computada a tal efecto. Pues bien, de acuerdo con el mencionado art. 121 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), para la determinación del volumen de operaciones en el presente caso deberá de tenerse en cuenta, al menos las siguientes partidas que constituyen su actividad ordinaria: los ingresos propios del fondo, y los resultados procedentes de la enajenación de sus inversiones, siempre que su importe total resulte de signo positivo. En el presente caso, el volumen de operaciones así determinado del año natural anterior (2013) del fondo de pensiones considerado excede del citado límite de 6.010.121,04 euros, debiéndose desestimar las pretensiones del obligado tributario al respecto. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (RGAT), art. 3.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 121.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 28 y 45.

Ley 22/2013 (PGE para 2014), art. 68.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón de fecha 29-10-2015 recaída en la reclamación económico-administrativa nº 50/2223/14

interpuesta por la entidad XA FONDO DE INVERSIÓN, con CIF: ..., relativa al Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 06-03-2014, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Aragón dictó propuesta de resolución y puesta de manifiesto del expediente relativo a la entidad **XA FONDO DE INVERSIÓN**, disponiendo lo siguiente:

"De los datos y antecedentes que obran en esta oficina se deduce que durante el año 2013, su volumen de operaciones ha sido superior a 6.010.121,04 Euros, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero, forman parte del volumen de operaciones las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC, los ingresos financieros y los resultados por enajenaciones de sus instrumentos financieros.

Esta circunstancia implica que pase a tener la consideración de gran empresa a efectos tributarios, desde el día 1 de enero de 2014.

Sin embargo, a esta Unidad no le consta que se haya efectuado la comunicación censal de cambio de período de liquidación en el IVA y a efectos de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IRNR e Impuesto sobre Sociedades por estar incluido en el Registro de Grandes Empresas. Por ello, se le requiere para que proceda a la presentación de la citada declaración censal (modelo 036). Asimismo, deberá presentar las autoliquidaciones cuyo período de declaración, de acuerdo con su nueva situación censal, hubiesen vencido.

Del mismo modo, se le pone de manifiesto el expediente, para que, si lo considera conveniente, formule las alegaciones y presente los documentos y justificantes que estime pertinentes en el lugar y plazo que se indica a continuación.

Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las entregas ocasionales de bienes inmuebles ni demás operaciones mencionadas en el artículo 121.tres de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de rectificación censal."

### Segundo.

Con fecha 10-04-2014 dictó la Administración resolución, indicando:

"ACUERDO

En fecha 20-02-2014 se notificó el inicio del procedimiento de rectificación censal, en el que se proponía la inclusión del obligado tributario en el Registro de Grandes Empresas por considerar que su volumen de operaciones durante el año natural anterior 2013, había sido superior a 6.010.121,04 Euros, calculado conforme al artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el mismo se le informó del derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiéndose convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunos para la defensa de sus derechos.

A la vista de los antecedentes de que dispone y, en su caso, de las alegaciones presentadas, de los datos y justificantes aportados, esta Unidad ha acordado modificar de oficio su situación tributaria dándole de alta en el Registro de Gran Empresa con efectos desde 1 de enero de 2014, por considerar que:

En este tipo de entidades, en el volumen de operaciones ha de computarse todas las operaciones a las que alcance la exención prevista en el art. 20. Apartado uno. número 18º de la ley de IVA, al tratarse de las operaciones habituales de su actividad empresarial, incluyéndose en el mismo los resultados procedentes de la enajenación de sus inversiones, comisiones y demás ingresos financieros de la siguiente forma:

1) Fondos de pensiones: los ingresos propios del fondo y los resultados procedentes de la enajenación de sus inversiones.

2) Instituciones de inversión colectiva de carácter financiero: las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC, los ingresos financieros y los resultados por enajenaciones de sus instrumentos financieros.

3) Instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario: en el caso de Instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario, forman parte del volumen de operaciones las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC, los ingresos procedentes del arrendamiento y los resultados por enajenaciones de inmovilizado.

Por lo tanto, en aquellos obligados tributarios que si bien no han declarado en el modelo 390 un volumen de operaciones por un importe superior a la cifra de 6.010.121,04 de Euros, sin embargo de los datos disponibles en nuestras bases de datos se puede concluir que reúnen los requisitos para formar parte del Censo de Grandes Empresas."

#### **Tercero.**

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo, interpuso con fecha 30-05-2014 recurso de reposición.

#### **Cuarto.**

Con fecha 10-06-2014 dictó la Unidad de Gestión de Grandes Empresas Acuerdo desestimatorio del recurso de reposición, disponiendo lo siguiente:

"Por tanto, con independencia de cualquier otra consideración el legislador reconoce expresamente que las entidades referidas en los números 5 y 6 del artículo 28 del Texto Refundido tienen volumen de operaciones a los efectos del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando obligadas a efectuar el pago fraccionado conforme a la modalidad del artículo 45.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, cuando el citado volumen de operaciones supere durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del periodo impositivo la cantidad de 6.010.121,04 euros, si bien las excluye del pago mínimo establecido por el Real Decreto-ley 12/2012.

En cuanto al concepto de obligado tributario, lo podemos obtener del artículo 35.1 de la Ley General Tributaria, según el cual son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Es decir, cualquier obligado con independencia de que tenga o no la consideración de empresario o profesional deberá de estar incluido en el mencionado Registro, cuando reúna el resto de requisitos.

Tanto en el caso de las instituciones de inversión colectiva como en los fondos de pensiones su carácter de obligado tributario es evidente, por cuanto se encuentran obligados a la presentación de diferentes declaraciones, tanto en su carácter de retenedor como de contribuyente. Por tanto el primer requisito parece estar acreditado.

TERCERO. Se acuerda desestimar el presente recurso.

Las instituciones de inversión colectiva y los fondos de pensiones en la medida en que tienen la condición de obligados tributarios, cuando su volumen de operaciones del año natural anterior supere la cifra de 6.010.121,04 euros, deberán de ser inscritos en el Registro de Grandes Empresas."

#### **Quinto.**

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón con fecha 02-07-2014 la reclamación económico-administrativa nº 50/2223/14.

#### **Sexto.**

Con fecha 29-10-2015, notificada al interesado el 10-11-2015 y al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria el 02-12-2015, dictó el TEAR resolución señalando:

"En conclusión, los Fondos de inversión no ejercen una actividad empresarial, por cuenta propia y con ordenación de los medios de producción, ni intervienen en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son un patrimonio separado e independiente de las entidades que los promueven y gestionan, careciendo de personalidad jurídica, con una regulación tributaria específica, cuya propiedad es de los partícipes, si bien es gestionada por la entidad gestora contratada al efecto, por cuya actividad recibe una retribución. Sus ingresos únicamente proceden de los intereses, dividendos o variaciones patrimoniales de su propio patrimonio, que no participan de la naturaleza de actividad económica.

A la luz de este conjunto de apreciaciones estimamos que la ausencia de la naturaleza de empresario de los Fondos de Inversión imposibilita la inclusión de los mismos en el registro de grandes empresas, motivo por el que debe ser anulada la resolución impugnada.

### III.- FALLO

Por lo expuesto, este Tribunal, constituido en Pleno y resolviendo en primera instancia en esta vía la reclamación económico-administrativa que se indica en el encabezamiento, ACUERDA: Estimar la reclamación interpuesta, anulando íntegramente el acuerdo impugnado."

#### Séptimo.

Disconforme el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT con la anterior resolución del TEAR, interpuso con fecha 18-12-2015 ante este TEAC el recurso de alzada nº 2802/16 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación de la misma planteando la cuestión siguiente:

Única.- Procedencia de inscribir a **XA FONDO DE INVERSIÓN** en el Registro de Grandes Empresas.

#### Octavo.

Con fecha 22-03-2016 se notificó a la entidad la interposición del anterior recurso de alzada por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

#### Noveno.

Disconforme **XA FONDO DE INVERSIÓN** con el recurso interpuesto, presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 19-04-2016, planteando la cuestión siguiente:

Única.- Los fondos de inversión no realizan actividad económica alguna lo que imposibilita su inclusión en el Registro de Grandes Empresas, no pudiéndose considerar empresarios o profesionales a efectos de IVA, siendo asimismo incorrecto el volumen de operaciones determinado por la Administración.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

#### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

\* La conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada.

#### Tercero.

De acuerdo con las alegaciones planteadas pasaremos a analizar si procede inscribir a XA FONDO DE INVERSIÓN en el Registro de Grandes Empresas, manifestando al respecto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, lo siguiente:

"En el presente caso, el volumen de operaciones así determinado del año natural anterior del fondo de inversiones considerado excede del citado límite de 6.010.121,04 euros.

Aunque la referencia al volumen de operaciones es la alegación que efectuó el obligado tributario, la Resolución del TEAR de Aragón no discute en ningún momento que el volumen de operaciones del año natural anterior del fondo de inversión no excede de 6.010.121,04 euros.

Luego, dicho fondo de inversión cumple los dos requisitos establecidos en el artículo 3.5 del RGAT para formar parte del Registro de Grandes Empresas.

...la Resolución del TEAR de Aragón no discute ninguno de los dos requisitos establecidos en el artículo 3.5 del RGAT para que una empresa forme parte del Registro de Grandes Empresas, aunque el segundo de ellos era el motivo exclusivo de las alegaciones de la empresa.

En cambio, la Resolución del TEAR centra su argumentación para estimar la reclamación en que el Registro de Grandes Empresas forma parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y entiende que para la inclusión en éste último la entidad debe realizar las actividades económicas. En concreto, el TEAR señala que "teniendo en cuenta que el Registro de grandes empresas forma parte del Censo de empresarios, profesionales o retenedores, y que para la inclusión en este han de realizarse las actividades referidas anteriormente, habrá de determinarse previamente si los Fondos de Inversión realizan una actividad económica".

El TEAR de Aragón concluye que los Fondos de Inversión no realizan ninguna actividad económica, por lo que no pueden estar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y, como consecuencia de ello, tampoco pueden estar en el Censo de Grandes Empresas.

...Aunque la cuestión de si los Fondos de Inversión realizan o no una actividad económica es una materia compleja y discutible, no es ni siquiera necesario entrar en dicha discusión. Ello se debe a que resulta del todo evidente que, en cualquier caso, se trata de retenedores y, como tales, deben figurar necesariamente, y sin ninguna discusión, en el citado Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Por lo tanto, incluso si se llegara a concluir que no desarrollan una actividad económica, ello no implicaría -como pretende la Resolución del TEAR de Aragón- que los fondos de inversión no formaran parte del Censo del artículo 3.2 del RGAT.

Los Fondos de Inversión tienen obligaciones de retener, de acuerdo con la normativa tributaria, al satisfacer sus prestaciones a los beneficiarios. Por ello, los Fondos de Inversión marcan la casilla de la declaración censal referente a la obligación de presentar las declaraciones de retenciones y presentan efectivamente dichas declaraciones de retenciones. Este es el caso del Fondo de Inversión al que se refiere la reclamación considerada. Por ello, en ningún momento el obligado tributario ha dicho que no tenga obligaciones de retener, ni que no deba figurar en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

Los datos tributarios sobre las prestaciones y retenciones de los fondos de inversión es una información de gran trascendencia tributaria, y especialmente si se trata de entidades de elevado volumen de prestaciones, es decir, de grandes empresas. Por ello, el fallo del TEAR de Aragón no solo resulta incorrecto, sino que resulta una decisión que afecta directamente y de forma muy negativa a la gestión tributaria de un colectivo muy importante, los fondos de inversión.

En resumen, el TEAR concluye que los fondos de inversión no pueden formar parte del Registro de Grandes Empresas, dado que al no tener actividad económica no podrían formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. Este argumento es claramente incorrecto, dado que los Fondos de Inversión tienen obligaciones de retención y, por lo tanto, no cabe ninguna duda de que sí forman parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores."

Manifestando al respecto el obligado tributario lo siguiente:

"Así pues, los Fondos de Inversión son patrimonios separados, propiedad de sus partícipes, que captan recursos del público, directamente, y los destinan a la inversión en activos para la obtención de un rendimiento que se establece en función de los resultados colectivos. Dichos patrimonios son gestionados por una Gestora, con el concurso de un depositario, que se limitan a realizar las actividades que la ley les encomienda, en beneficio de los partícipes, sin que se produzca confusión alguna entre el patrimonio de los vehículos gestionados (fondos de inversión) y el de las entidades que intervienen en su gestión y custodia.

Por lo tanto, no realizan actividad empresarial o profesional alguna, limitándose a ostentar la titularidad de los activos que los integran y de las rentas que éstos generan (ya sea por dividendos o intereses, ya sea por las plusvalías derivadas de su transmisión).

Esta condición imposibilita su consideración como empresario o profesional.

En este sentido se ha pronunciado el TEAR de Aragón en la resolución de la Reclamación Económica Administrativa interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Aragón de la AEAT, relativa a la inclusión de los Fondos de Inversión en el Registro de Grandes Empresas.

...en ningún caso el TEAR ha concluido que los Fondos de inversión no puedan formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, sino más bien, que la ausencia de la naturaleza de empresario de los Fondos de Inversión imposibilita la inclusión en el Registro de Grandes Empresas.

...Por todo lo anteriormente expuesto, los Fondos de Inversión, aunque tienen la condición de contribuyentes, no son empresario o profesional ni a efectos de IVA, ni a efectos de IAE, ya que no existe en ellos una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, sino que son meros patrimonios gestionados por un tercero.

En consecuencia, si el concepto de empresario o profesional, tal y como se define en la normativa tributaria no es de aplicación a los Fondos de Inversión, éstos no realizan actividad empresarial alguna y no cabe considerar a estas figuras como Gran Empresa.

...Por todo lo anteriormente expuesto, queda patente que los Fondos de Inversión son patrimonios gestionados por una Sociedad Gestora que no realizan ni prestaciones de servicios ni entregas de bienes sujetas al IVA. Por tanto, no pueden tener la consideración de empresario o profesional, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, y consecuentemente no tienen volumen de operaciones, tal y como se describe en el artículo 121 de la LIVA, determinante de la consideración como Gran Empresa...

Así pues de acuerdo con la normativa fiscal aplicable a estas entidades y la doctrina administrativa, los Fondos de Inversión no realizan entregas de bienes ni prestaciones de servicios, sino que son meros tenedores de activos financieros, por lo que si se considerara aplicable el concepto de volumen de operaciones -quod non- sus operaciones no deberían ser computadas en el cálculo de su volumen de operaciones, tal y como se define en el artículo 121 de la LIVA, y en consecuencia no deben considerarse gran empresa.

Como conclusión final, el Fondo de Inversión XA, FI, con NIF ...no debe considerarse gran empresa, puesto que ni es empresario o profesional, ni desarrolla actividad económica alguna, ni realiza entregas de bienes ni prestaciones de servicios, por lo que no tiene volumen de operaciones.

Y subsidiariamente, en caso de considerarse aplicable el concepto de volumen de operaciones -quod non- éste resultaría ser cero, ya que el Fondo de Inversión no efectúa operaciones computables."

Dispone el artículo 3.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT), respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"5. El Registro de grandes empresas estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto.

Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores."

En lo que respecta al contenido del citado Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, dispone el artículo 3.2 del RGAPGIT, que:

"2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.

b) Abono de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

c) Adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.

También se integrarán en este censo las personas o entidades no residentes en España de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o satisfagan en dicho territorio rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, y las entidades a las que se refiere el párrafo c) del artículo 5.º de la citada ley.

De igual forma, las personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido quedarán integradas en este censo cuando sean sujetos pasivos de dicho impuesto.

Asimismo, formarán parte de este censo las personas o entidades que no cumplan ninguno de los requisitos previstos en este apartado pero sean socios, herederos, comuneros o partícipes de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y tengan obligaciones tributarias derivadas de su condición de miembros de tales entidades.

El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores formará parte del Censo de Obligados Tributarios."

El Registro de grandes empresas está formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme al artículo 121 de la LIVA, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto. Este Registro, aunque no viene recogido en la LGT, forma parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

La inclusión o baja en el Registro es automática, no obstante existe obligación de presentar una declaración censal comunicando la adquisición o pérdida de la condición de gran empresa. Ésta debe presentarse en el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a aquél en que se hayan producido los hechos que determinan su presentación, y en cualquier caso, antes del vencimiento del plazo para la presentación de la primera declaración periódica afectada por la variación puesta en conocimiento de la AEAT o que hubiese debido presentarse de no haberse producido dicha variación.

La inscripción conlleva los siguientes efectos:

- El periodo de liquidación en el IVA es mensual en lugar de trimestral.
- Las declaraciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IRNR e IS deben presentarse mensualmente en vez de trimestralmente.
- Los pagos fraccionados en el IS se calculan obligatoriamente sobre la base imponible del año en curso y no sobre la cuota íntegra de períodos anteriores (LIS artículo 40.3).
- Los procedimientos de gestión son desarrollados por las Unidades de Gestión de Grandes Empresas dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria en lugar de las Administraciones de la AEAT o por las Dependencias Regionales de Gestión Tributaria (AEAT Resolución de 24-03-1992).
- Deben presentar de forma electrónica por Internet con certificado electrónico las autoliquidaciones y declaraciones (OM HAP/2194/2013).
- Deben presentar electrónicamente por Internet todo tipo de documentación con trascendencia tributaria relativa a procedimientos gestionados por la AEAT (OM HAP/2194/2013). También deben recibir las comunicaciones y notificaciones por este método (artículo 4 del RD 1363/2010).

Aunque los Fondos de Inversión no tienen personalidad jurídica, sin embargo, la LIS considera contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a aquéllos que estén regulados en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva.

#### Cuarto.

Pues bien, partiendo de lo anterior, pasaremos a continuación a analizar si XA FONDO DE INVERSIÓN cumple los requisitos para formar parte del Registro de Grandes Empresas, esto es:

- Que se trate de un obligado tributario.
- Que su volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la LIVA.

El concepto de obligado tributario está recogido en el artículo 35.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que dispone que son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. No cabe ninguna duda de que los fondos de inversión se encuentran obligados a la presentación de diferentes declaraciones, tanto en su carácter de contribuyente como de retenedor, resultando por tanto evidente el carácter de obligado tributario de los fondos de inversión, circunstancia que no ha sido discutida ni por el propio interesado ni por el TEAR de Aragón.

En lo que respecta al volumen de operaciones, dispone el artículo 121 de la LIVA, lo siguiente:

"Uno. A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas de/Impuesto.

En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación a la parte de su patrimonio transmitida.

Dos. Las operaciones se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tres. Para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1. Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.
2. Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.
3. Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado Uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo."

La determinación de volumen de operaciones tiene repercusión para ciertos aspectos como es el caso del pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto hay que destacar que recientemente el legislador ha tenido en cuenta a estas entidades para excluirlas del pago fraccionado mínimo establecido mediante el Real Decreto-Ley 12/2012, en la Disposición final séptima de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, de la siguiente manera:

Disposición final séptima. Modificación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público:

"Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, se modifica el número cuatro del apartado primero del artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que queda redactado de la siguiente forma:

«Cuatro. La cantidad a ingresar correspondiente a los pagos fraccionados establecidos en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos



impositivos dentro del año 2012 ó 2013 sea al menos veinte millones de euros, no podrá ser inferior, en ningún caso, al 12 por ciento del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, minorado exclusivamente en los pagos fraccionados realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo.

No obstante, el porcentaje establecido en el párrafo anterior será del 6 por ciento para aquellas entidades allí referidas, en las que al menos el 85 por ciento de los ingresos de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural o, para sujetos pasivos cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado, correspondan a rentas a las que resulte de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 y 22 o la deducción prevista en el artículo 30.2, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Lo dispuesto en este número no resultará de aplicación a las entidades a las que se refieren los apartados 4, 5 y 6 del artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni a las referidas en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.»"

Los citados apartados 5 y 6 del artículo 28 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades se refieren específicamente a las instituciones de inversión colectiva y a los fondos de pensiones, lo que supone que se está reconociendo de forma específica el que dichas entidades puedan verse sometidas al sistema de pago fraccionado del artículo 45.3 del citado Texto Refundido cuando cumplan los requisitos para ello.

La obligación de efectuar el pago fraccionado conforme a lo previsto en el artículo 45.3 del Texto Refundido se establece anualmente en la Ley de Presupuestos. Respecto del ejercicio que aquí nos ocupa se recoge en el artículo 68 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, según el cual:

Artículo 68. Pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades.

"Respecto de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2014, el porcentaje a que se refiere el apartado 4 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, será el 18 por ciento para la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 2 del mismo. Las deducciones y bonificaciones a las que se refiere dicho apartado incluirán todas aquellas otras que le fueren de aplicación al sujeto pasivo.

Para la modalidad prevista en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el porcentaje será el resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto.

Estarán obligados a aplicar la modalidad a que se refiere el párrafo anterior los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014.

A efectos de la aplicación de la modalidad de pago fraccionado prevista en el apartado 3 del artículo 45 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9. Primero. Uno del Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, y en el artículo 2.Tercero de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras."

Por tanto, con independencia de cualquier otra consideración el legislador reconoce expresamente que las entidades referidas en los números 5 y 6 del artículo 28 del Texto Refundido tienen volumen de operaciones a los efectos del artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando obligadas a efectuar el pago fraccionado conforme a la modalidad del artículo 45.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, cuando el citado volumen de operaciones supere durante los doce meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo la cantidad de 6.010.121,04 euros, si bien las excluye del pago mínimo establecido por el Real Decreto-Ley 12/2012.

Luego, el artículo 121 de la LIVA resulta aplicable a los fondos de inversión a efectos de determinar el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, así como para determinar si deben incluirse en el Registro de Grandes Empresas.

#### Quinto.

Alega asimismo el interesado la incorrecta determinación por la Administración del volumen de operaciones puesto que, siendo los fondos de inversión meros tenedores de activos financieros ninguna de sus operaciones debería ser computada a tal efecto.

Pues bien, de acuerdo con el artículo 121 de la LIVA, arriba expuesto, para la determinación del volumen de operaciones de las Instituciones de Inversión Colectiva deberá distinguirse entre aquellas que tiene un carácter financiero de las que tienen un carácter inmobiliario.

Así, respecto de las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero se considerará que constituyen ingresos de sus actividades ordinarias: las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC, los ingresos financieros y los resultados por enajenaciones de sus instrumentos financieros, siempre que su importe total resulte de signo positivo.

En relación con las instituciones de Inversión Colectiva de carácter inmobiliario, se considerará que constituyen ingresos de sus actividades ordinarias: las comisiones de descuento por suscripciones y/o reembolsos y las retrocedidas a la IIC, los ingresos procedentes del arrendamiento y los resultados por enajenaciones de inmovilizado, siempre que su importe total resulte de signo positivo.

En el presente caso, el volumen de operaciones así determinado del año natural anterior (2013) del fondo de inversiones considerado excede del citado límite de 6.010.121,04 euros, debiéndose desestimar las pretensiones del obligado tributario al respecto.

Así pues, cumpliendo **XA FONDO DE INVERSIÓN** los requisitos para formar parte del Registro de Grandes Empresas, el cual forma parte a su vez del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, no podemos sino confirmar lo dispuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, estimándose por tanto sus pretensiones al respecto, habiéndose pronunciado en este mismo sentido y en esta misma Sala este Tribunal en las siguientes resoluciones: RG 2752/16, 2753/16 y 2962/16.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

#### ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.