

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085185

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 4349/2021, de 9 de noviembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2083/2020

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Declaraciones censales. Registro de Grandes Empresas. Fondo de Inversiones. Los Fondos de Pensiones 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 y, por ende, no cabe incluirlos en el Registro de grandes empresas. Se trata de recursos afectos a una función de previsión social, cuya propiedad es de los partícipes, aunque sean gestionados por una entidad gestora contratada al efecto, por lo que no participan de la naturaleza de actividad económica. En el presente caso, se sancionó a un Fondo de Pensiones por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de las autoliquidaciones de las retenciones con la periodicidad mensual a las que estaba obligado debido a su cambio censal por la condición de gran empresa. La Sala anula la sanción impuesta debido a que los fondos de pensiones no ejercen actividades empresariales y, por ende no se podía incluir en el Registro de grandes empresas.

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179, 184 y 191.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5 y 121.

RDLeg. 1/2002 (TR Ley Planes y Fondos de Pensiones), arts. 2, 11, 13 y 14.

PONENTE:

Don Eduardo Rodríguez Laplaza.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don ISABEL HERNANDEZ PASCUAL

Don EDUARDO RODRIGUEZ LAPLAZA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ 2083/2020 - RECURSO ORDINARIO 678/2020

Partes: "VIDACAIXA, S.A." c/ TEARC

En aplicación de la normativa española y europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable, hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 4349

Ilmos. Sres. Magistrados.

D^a. MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ, presidente

D^a. ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA (ponente)

En la ciudad de Barcelona, a nueve de noviembre de dos mil veintiuno.

LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso contencioso administrativo nº 678/2020, interpuesto por "VIDACAIXA, S.A.", representada por el Procurador D. Javier Segura Zariquiey, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA, Magistrado de esta Sala, quien expresa el parecer de la misma.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de la parte actora, por escrito presentado ante esta Sala, interpuso recurso contencioso administrativo contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en su caso), de fecha 2 de junio de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número 08-01541-2017, y acumulada, "contra acuerdos dictados por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de CATALUÑA. Por el concepto de retenciones del IRPF, períodos 01 y 02/2015. Sanción por infracción tributaria leve de acuerdo con lo previsto en el art. 191.6 de la LGT.". La cuantía, en la resolución recurrida, viene fijada, a efectos de aquella vía, en 128.427,91 euros (la mayor).

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta Jurisdicción. La actora dedujo demanda en la que, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que tuvo a bien, interesa de esta Sala sentencia por la que:

"anule la Resolución del TEARC y los Acuerdos de Imposición de Sanción que confirma"

Tercero.

La Administración demandada, en la contestación a la demanda, solicitó la desestimación del recurso.

Cuarto.

Señalada deliberación, votación y fallo del recurso, accedió a esta Sala, en fecha 5 de octubre, escrito de la actora, acompañando determinada resolución del TEAC (Sala 2^a), de fecha 21 de junio de 2021 (que no resuelve en sí, ni predetermina o condiciona, extremo alguno concreto controvertido en los presentes autos, no teniendo la aportación más sentido que el de cita de doctrina administrativa), que, aduce, no viene sino a redundar en su tesis (uno de los motivos de impugnación hechos valer en demanda) de razonable interpretación de la norma, que desplazaría el elemento subjetivo del tipo infractor aplicado. Del anterior escrito, con la resolución que lo acompañaba, se dio entrega por copia a la contraria, estándose expresamente al señalamiento para votación y fallo del recurso, el pasado día 27 de octubre, por providencia de fecha 21 de octubre de 2021, no recurrida a la fecha de la presente sentencia, transcurrido al efecto el plazo legal.

Quinto.

Ha tenido lugar la deliberación del recurso en la fecha señalada al efecto.

La fecha y número de la presente sentencia, conforme a acuerdo gubernativo, son consignados en la misma sin intervención de los Magistrados que componen el Tribunal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Como se ha adelantado en los antecedentes de hecho, el presente recurso contencioso administrativo tiene por objeto resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 2 de junio de 2020, que acuerda "desestimar la presente reclamación", seguida ante aquél bajo el número 08-01541-2017, y acumulada.

La resolución recurrida contiene la siguiente relación de antecedentes:

"PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación F. Inter. F. Entra.
08-01541-2017 y acumulada
08-01541-2017 03/02/2017 16/02/2017
08-01542-2017 03/02/2017 16/02/2017

SEGUNDO.- Como consecuencia del requerimiento de la Administración notificado al contribuyente el 12 de septiembre de 2016, se comunicaba que de acuerdo con los datos que figuraban en el censo de empresarios, profesionales y retenedores estaba obligado a presentar las autoliquidaciones mensuales de retenciones (Modelo 111) correspondientes a los meses de enero, febrero y marzo de 2015.

El contribuyente el día 19 de septiembre de 2016 presentó las autoliquidaciones (Modelo 111) de retenciones del trabajo correspondientes a los meses de enero y febrero de 2015 a los que se refería el citado requerimiento, solicitando que su importe se compensase con el ingreso de más que se había efectuado en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2015 que se había ingresado en su momento.

TERCERO.- Como consecuencia de haber ingresado la deuda tributaria de las citadas autoliquidaciones en una autoliquidación posterior sin cumplir con los requisitos establecidos por la normativa, la citada Dependencia, consideró que el contribuyente podía haber cometido una infracción tributaria tipificada en el art. 191.6 de la Ley 58/03 General Tributaria e incoó al contribuyente dos expedientes sancionadores (uno por cada autoliquidación) .Tales acuerdos constan notificados en fecha 30 de septiembre de 2016.

En fecha 11 de enero de 2017 se concluyeron los citados expedientes, considerando que en la conducta del contribuyente había existido la culpabilidad inherente a la negligencia, calificando la infracción cometida como LEVE tal como señalaba el citado art. 191.6. En cuanto al importe de las sanciones éstas ascendieron a 94.666,38 euros y 128.427,91 euros (50% de la base sancionable) para cada infracción cometida.

CUARTO.- Disconforme con estas sanciones el interesado el 3 de febrero de 2017 interpuso las correspondientes reclamaciones que fueron registradas con los números: 08/01541/2017 y 08/01542/2017 respectivamente, y en las alegaciones manifestó en síntesis: a) consideraba que no concurría el elemento objetivo de la infracción, al interpretar que su conducta no está tipificada como infracción en la normativa, b) también consideraba que no concurría el elemento subjetivo para imponer dichas sanciones, argumentando que pudo existir una diferencia de criterio sobre si los Fondos de Pensiones pues realizan una actividad económica y, por lo tanto, si podían ser calificados como una Gran Empresa, c) considera que la Gestora no había motivado suficientemente la existencia de culpabilidad y d) por último, consideraba la sanción desproporcionada y argumenta que la base de la sanción debería de ser como máximo el importe de los recargos e intereses que hubiesen procedido.

Solicitaba la anulación de la sanción."

El cuerpo de fundamentos de la misma resolución obedece a la siguiente literal dicción, en lo que importa:

"(...) CUARTO.- El reclamante en sus alegaciones argumenta por un lado que la gestora no ha motivado suficientemente la sanción impuesta.

En relación a esta cuestión debe de señalarse que por motivación hay que entender una explicación, una manifestación explícita, en todo procedimiento que así lo requiera, de los puntos esenciales del proceso lógico que se inicia con la producción de supuestos de hecho y termina con consecuencias jurídicas, pero que necesariamente está sustentado en las normas aplicables; todo lo cual debe constar de manera clara y distinta, no formal sino como cumplimiento del requisito de fondo que consiste en dar razón de la causa del acto, de modo que nunca podrá consistir en fórmula predeterminada, general o polivalente que pueda adecuarse a todos los casos, pues ha de estarlo necesariamente al que se plantee en el procedimiento concreto. La STC 122/1991, de 3 de junio , expresó con precisión cuál debía ser el contenido mínimo imprescindible de las resoluciones judiciales, plenamente aplicable, por lo demás, a los actos administrativos, cuando dice:

"La satisfacción del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales requiere que la resolución recurrida, ..., permita identificar cuáles son las normas que se aplican y cuál ha sido el juicio lógico que, fundado en criterios

jurídicos razonables, ha presidido la articulación o subsunción del hecho concreto en el precepto normativo de que se trate, interpretado siempre en el sentido más favorable a la especial fuerza vinculante que caracteriza a los derechos fundamentales, lo cual supone, de otro lado, que deba descartarse la validez de aquellas motivaciones en las que no se contenga el más mínimo razonamiento que ponga en relación el hecho concreto con la norma que al mismo se aplica, impidiendo toda posibilidad de conocer cuál ha sido el criterio que ha conducido al órgano judicial a adoptar la decisión en el sentido en que lo ha hecho, pues en tales supuestos no existirá garantía alguna de que la resolución judicial ha sido adoptada conforme a criterios objetivos razonables y fundados en derecho, tal y como requiere el derecho a la tutela judicial efectiva, que no consiente decisiones que merezcan la calificación de arbitrarias, por carecer de explicación alguna o venir fundadas en explicaciones irrazonables".

Por otra parte, la doctrina jurisprudencial tiene declarado (refiriéndose a posibles irregularidades en la tramitación de expedientes administrativos) que, en principio, la existencia de las mismas no es suficiente para anular el acto administrativo, si no se ha producido indefensión del afectado; que la omisión de un trámite, por muy importante que sea, no es bastante para declarar la nulidad de pleno derecho del acto y que los defectos formales sólo pueden provocar la anulación cuando se aprecia la existencia de indefensión. Si bien y en relación a las sanciones, la Jurisprudencia exige que éstas se impongan una vez constatada la culpabilidad del contribuyente aunque sea por simple negligencia, no permitiendo la imposición de sanciones de forma automática y en base de fundamentaciones genéricas.

QUINTO.- En el presente caso, resulta que en los acuerdos sancionadores (diferenciando los periodos sancionados) se argumenta lo siguiente:

"La entidad Pensions Caixa RF Mixta, Fondo Pensiones, NIF V61227021, ha regularizado su situación tributaria mediante la presentación, tras requerimiento administrativo, de la declaración mensual del modelo 111, período 01, ejercicio 2015, con solicitud de compensación respecto de la declaración presentada por el mismo concepto en el Primer Trimestre del ejercicio 2015. Procede calificar esta conducta como constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 191.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al considerarse que el importe dejado de ingresar, por el concepto y período de referencia, fue regularizado por el tributario en su declaración del Primer Trimestre del modelo 111 presentada en plazo. La infracción se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento tal y como establece el apartado 2 del mismo precepto legal.

La infracción se califica como leve por el siguiente motivo:

- Así lo establece la Ley General Tributaria expresamente para este incumplimiento.

Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiéndose convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. La Entidad ha presentado con fecha 14-10-2016 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

Manifiesta disconformidad con el inicio del expediente sancionador alegando la inexistencia de los elementos necesarios para la consideración de

responsabilidad de la comisión de una infracción. Solicita la anulación del expediente sancionador.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Procede desestimar la alegación. Según datos obrantes en el expediente, en fecha 13.04.2015, fue notificado a la entidad el Trámite de alegaciones del procedimiento de rectificación censal recordando (que no comunicando) a la entidad la obligación de presentar las autoliquidaciones cuyo período de declaración, de acuerdo con su nueva situación censal como Gran Empresa, hubiesen vencido, entre ellas las correspondientes a los modelos 303, 111 y 115. A pesar de lo cual, la entidad presentó, en fecha 20.04.2015, una declaración Trimestral por el modelo 111, Primer Trimestre, ejercicio 2015,

incumpliendo sus obligaciones tributarias como Gran Empresa. En fecha 02.06.2015, le fue notificada a la entidad la resolución del Procedimiento de rectificación censal acordando su inclusión en el Registro de Grandes Empresas con efectos a 1 de enero del 2015, y finalmente, en fecha 12.09.2016, un nuevo requerimiento instando a la entidad a presentar mensualmente las declaraciones del modelo 111 de los meses de enero, febrero y marzo del 2015.

Por tanto, de los datos obrantes en el expediente se desprende una clara falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por parte de la entidad, concurriendo el elemento subjetivo suficiente para ser sancionada su conducta, puesto que ha sido necesaria la intervención administrativa para que cumpliera con sus obligaciones tributarias. A este respecto, hay que recordar que, según la normativa sancionadora tributaria, las infracciones son sancionables en cualquier grado de negligencia (art. 183 de la Ley 58/2003), no siendo necesaria la concurrencia de voluntad de infringir expresamente la norma.

.../...

La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el presente caso, de los antecedentes obrantes en el expediente sancionador, se deduce que la entidad, conocedora de que su volumen de operaciones, durante el año 2014, había sido superior a 6.010.121,04 euros, circunstancia que implicaba el pase a su condición de Gran Empresa para el 2015, presentó el correspondiente modelo 036 de 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, pero no presentó en plazo las declaraciones de referencia con carácter mensual, suponiendo esta conducta la omisión del más mínimo deber de cuidado exigible a cualquier otro contribuyente en sus mismas circunstancias, habiendo sido necesario, además, un requerimiento administrativo para que la entidad subsanara su falta de diligencia.

En concreto, se le notificó, el 19.09.2016, el correspondiente Requerimiento CPA recordando a la entidad la obligación de presentar, de forma mensual, la declaración de referencia. La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad tributaria, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias"

Es decir, en el acuerdo se especifican tanto las causas objetivas que llevaron al contribuyente a cometer la infracción tipificada como " dejar de ingresar " (art, 191.6), que consistieron en no haber presentado e ingresado las retenciones correspondientes a los meses de enero y febrero de 2015 en plazo, por tener la entidad la condición de Gran Empresa, sino que se habían ingresado en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2015, sin comunicar dicha circunstancia tal como establecía el art. 27.4 de la LGT y no haber solucionado dicha anomalía hasta que se le requirió, como las subjetivas, al apreciar que en dicha conducta existió cuando menos la culpabilidad inherente a la negligencia, por lo que, este Tribunal, considera que, aunque sea sucintamente en el acuerdo dictado se tipifica adecuadamente la infracción cometida así como se aluden a los motivos por los que considera tal circunstancia incurso en culpabilidad sancionable, por lo que, el reclamante, frente al acuerdo dictado ha podido afrontar su defensa con pleno conocimiento de los hechos y fundamentos de derecho respectivos, y así lo ha hecho, aunque la Gestora no ha compartido sus argumentaciones, por lo que, a juicio de esta Instancia el citado acuerdo no ha causado indefensión alguna en sede del recurrente.

Por último y tal como señala el Tribunal Supremo en la Sentencia de 12 de julio de 2010 (RC 480/2007) " nuestra jurisprudencia,...., impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria". Y en este caso, como se ha dicho, la gestora en el acuerdo sancionador ha expuesto los motivos por los cuales considera culpable la conducta del contribuyente, y el hecho que el contribuyente no los comparta no significa que el acuerdo no éste motivado.

SEXTO.- Dicho lo anterior, tal como queda acreditado en el expediente, la actuación del contribuyente consistente en haber dejado de ingresar en plazo la deuda tributaria en concepto de retenciones correspondiente a los meses de enero y febrero de 2015, pues éstas se habían ingresado al presentar la autoliquidación correspondiente al primer trimestre del año 2015, está tipificada de forma genérica como infracción tributaria LEVE en el artículo 191.6 de la Ley 58/03 General Tributaria al disponer que:

"No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, siempre constituirá infracción leve la falta de ingreso en plazo de tributos o pagos a cuenta que hubieran sido incluidos o regularizados por el mismo obligado tributario en una autoliquidación presentada con posterioridad sin cumplir los requisitos establecidos en el apartado 4 del artículo 27 de esta ley para la aplicación de los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. "

En el apartado 4º del art. 27 de la LGT se señala lo siguiente:

"Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período"

A tenor de lo expuesto esta Instancia no comparte la argumentación del reclamante relativa al elemento objetivo de la infracción, pues, al no haber especificado que en la autoliquidación trimestral se estaban ingresando cuotas correspondientes a autoliquidaciones mensuales, se estaba incumpliendo el citado apartado 4º y en consecuencia, la actuación del contribuyente se halla tipificada en el apartado 6º del art. 191 de la LGT .

En conclusión, hay que desestimar la pretensión del reclamante de anular la sanción impuesta por este motivo.

SÉPTIMO.- No obstante, a la hora de determinar si la conducta del contribuyente resulta constitutiva de infracción sancionable es necesario tener en cuenta la doctrina consolidada por el Tribunal Supremo en el sentido de que en el ámbito del derecho tributario sancionador tiene plenos efectos el principio de culpabilidad, a cuyo efecto se debía vincular la punibilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se hallara amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables y respaldada por el Tribunal Constitucional, en su Sentencia de 26 de abril de 1990, al analizar lo dispuesto en el mencionado precepto y entender que en esta materia regía el principio de culpabilidad que excluía la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, principios, que se recogieron de forma expresa en el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria en su redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, y asimismo se contienen en el artículo 179 de la vigente Ley 58/2003 en el que se expresa que " Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados"

Por ello, para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracción es, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa.

OCTAVO.- En el presente caso, como se ha dicho, el obligado tributario no ingresó en plazo las retenciones correspondientes a los meses de enero y febrero de 2015, pues aunque las ingresó en la autoliquidación correspondiente al primer trimestre de 2015, no se realizó conforme la normativa, incurriendo en la infracción tipificada en el apartado 6º del art. 191, conocida como decalaje.

El reclamante en su descargo alega que no existió culpa en su actuación, solo una diferencia de criterio, pues considera que al no realizar una actividad económica no podía tener la consideración de Gran Empresa y por lo tanto, la obligación de presentar las autoliquidaciones de forma mensual. Basa su argumentación en resoluciones de la DGT y Sentencias referidas a sociedades holding las cuales no son de aplicación a este caso, pues en las mismas se resalta que se trata de entidades meramente titulares de participaciones que no intervienen en la toma de decisiones, circunstancia en la que no encaja el obligado tributario que gestiona un fondo de pensiones y si toma decisiones.

Con independencia de lo anterior, y tal como ha señalado la Gestora, el obligado tributario, presentó la correspondiente declaración censal reconociendo que tenía la condición de Gran Empresa desde el 1 de enero de 2015 y no consta que dicha declaración se hubiese impugnado o revocado, y teniendo en cuenta que al presentar dicha declaración no regularizó su situación tributaria respecto de las autoliquidaciones controvertidas, sino que espero a ser requerido por la Administración, esta Instancia, al igual que la Gestora, considera que el obligado tributario no ha actuado con la diligencia mínima que se exige a todos los contribuyentes, además la negligencia no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, circunstancia que concurre en este caso; y como el incumplimiento de sus obligaciones fiscales tampoco se halla justificado ni por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarias, ni por una laguna interpretativa de las mismas, como se ha dicho, y no apreciándose ningún otro supuesto exculpatario en la conducta del sujeto pasivo, que quepa dentro del planteamiento doctrinal antes citado, deben de confirmarse la procedencia de la sanción.

Por último y respecto a la proporcionalidad de la sanción, señalar que la Gestora se ha limitado a aplicar la sanción mínima prevista por la normativa para el apartado 6º del art. 191 de la LGT, por lo que, hay que considerar ajustado a derecho el importe de la sanción aplicado, al cual se le han tenido en cuenta las reducciones del 30% y 25% previstas en el art. 188 de la LGT."

Segundo.

La actora sustenta su pretensión anulatoria en los siguientes motivos de impugnación:

-inexistencia de los elementos (objetivo y subjetivo) necesarios para considerar al Fondo responsable de la comisión de una infracción;

-en particular, en cuanto a la inexistencia de elemento subjetivo: interpretación razonable de la norma (el Fondo no podía ser considerado empresario o profesional que pudiera ser calificado de gran empresa, con cita de las Consultas Vinculantes nº V1872-16, V4169-15 y V0800-11, o de la resolución del TEAR de Aragón de 29 de octubre de 2015 -que se reconoce revocada por el TEAC-); y ausencia de dolo o negligencia, vista en particular la presentación de modelo 036 dándose de baja la actora del Registro de Grandes Empresas;

-improcedencia de la sanción, al haberse iniciado el procedimiento de rectificación censal vencido el plazo para presentar los modelos 111 mensuales por los que se castiga;

-falta de motivación de los acuerdos de imposición de sanción; y

-desproporción de la sanción impuesta. Errónea base de la sanción.

Tercero.

Como hemos destacado en numerosas sentencias, y en términos de la STC 76/1990 de 26 de abril,

"(...) toda resolución sancionadora, sea penal o administrativa, requiere a la par certeza de los hechos imputados, obtenida mediante pruebas de cargo, y certeza del juicio de culpabilidad sobre esos mismos hechos, de manera que el art. 24.2 de la Constitución rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción"

En cuanto a la certeza de los hechos típicos, ha de ser obtenida mediante pruebas de cargo válidamente obtenidas, pero aun cuando concorra certeza en los hechos, como ya hemos señalado y repetido en numerosas sentencias, la infracción tributaria no sólo exige tipicidad (art. 183.1 LGT 58/2003), y certeza en los hechos subsumidos en ella, sino también la concurrencia, en todo caso, de la indispensable culpabilidad (art. 183.1 LGT 58/2003: "acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia"). Habrá de concurrir, pues, una conducta dolosa o negligente, ya sea la negligencia grave, o leve o simple, según el grado de desatención. Y no existe negligencia, ni por tanto infracción, entre otros supuestos, cuando se haya puesto la "diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias" (art. 79.2.d) LGT 58/2003).

El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona, física o jurídica, como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles. Es imprescindible, a la sazón, una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

La extensión de la motivación para alcanzar tal suficiencia estará en función de circunstancias tales como la dificultad del caso, o la existencia o no de alegaciones. Tal motivación ha de contenerse en el propio acuerdo sancionador, sin que ni la Administración en ulteriores trámites, ni el órgano judicial en la revisión jurisdiccional, puedan subsanar un déficit al respecto. Sólo probada y motivada por la Administración la existencia de una conducta típica y culpable se invierte la carga y nace en el obligado tributario la de acreditar, en su caso, la concurrencia de causas de justificación o exención de la responsabilidad.

No cabe duda alguna de que los actos administrativos de la naturaleza del aquí recurrido, sancionadores, que expresan el ejercicio de una potestad administrativa reglada y no discrecional, aun mediante la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, necesariamente han de ser motivados con suficiencia, sin que basten para ello meras referencias genéricas o estereotipadas a las disposiciones generales aplicables, sin atención a las circunstancias concretas del caso de que se trate. Ello, por cuanto es jurisprudencia reiterada la de que la motivación de los actos administrativos es precisamente la que permite comprobar en cada caso que la actuación de la Administración Pública se adecúa al cumplimiento de los fines que señala el ordenamiento jurídico. En supuestos como el de autos, ha de examinarse si tanto la resultancia fáctica del caso concreto como los fundamentos jurídicos del acto administrativo sancionador impugnado en lo concerniente a los llamados elementos objetivo y subjetivo aparecen expresados suficientemente en las resoluciones sancionadoras, especialmente en el supuesto de autos este último, la culpabilidad, que por centrar la controversia se abordará con detalle en fundamentos sucesivos.

Esta Sala y Sección viene destacando la importancia capital que, sin duda, tiene en materia sancionadora administrativa o tributaria, en el marco del Estado social y democrático de derecho que proclama el artículo 1 de la Constitución, la debida efectividad del principio de tipicidad, cuya exigencia deriva de nuestro ordenamiento administrativo sancionador, también tributario, como manifestación de las garantías formal y material que se contienen en el principio constitucional de legalidad sancionadora, ex artículo 25.1 de la Constitución, y que recoge el artículo 27 de la Ley 40/2015, así como en este específico orden tributario el artículo 178 de la Ley 58/2003, General Tributaria, atendido el contenido implícito del mencionado precepto constitucional (STC número 34/1996, de 11 de marzo).

Se ha destacado la denominada garantía material del principio de legalidad (entre otras, y ya desde la STC 42/1987, de 7 de abril, SSTC 3, 11, 12, 100 y 101/1988, de 8 de junio, 161, 200 y 219/1989, de 21 de diciembre,

61/1990, de 29 de marzo, 207/1990, de 17 de diciembre, 120 y 212/1996, 133/1999, de 14 de julio, 142/1999, de 22 de julio, y 60 y 276/2000, de 16 de noviembre), que se identifica con el tradicional principio de tipicidad de las faltas y sanciones administrativas, y que exige una determinación normativa previa y cierta de la concreta conducta o conductas que por acción u omisión se estimen constitutivas de una falta o ilícito administrativo (principio de taxatividad), con prohibición de cualquier interpretación analógica o extensiva in malam partem (STC 125/2001, de 4 de junio, con cita de las SSTC 81/1995, de 5 de junio, 34/1996, de 11 de marzo, 64/2001, de 17 de marzo, y 113/2002, de 9 de mayo). Siendo asimismo doctrina jurisprudencial consolidada la que sienta que, en el ejercicio de su potestad administrativa sancionadora, la Administración actuante no responde, propiamente, al ejercicio de una potestad administrativa de esencia o tendencia discrecional, sino predominantemente reglada, para la aplicación a cada caso concreto del marco normativo sancionador preestablecido con carácter general en el ordenamiento aplicable, lo que comporta, de entrada, la exigencia de la necesaria adecuación y rigor en la calificación de los hechos imputados y su incardinación puntual y adecuada subsunción en el tipo infractor legalmente definido. De forma que lo contrario resultaría determinante de violación del derecho fundamental antes apuntado (SSTC 77/1983, de 3 de octubre, y 3/1988, de 21 de enero).

A su vez, por lo que aquí interesa, vistos los términos relevantes de la controversia, a los efectos de su resolución (se verá por qué), debemos partir del principio de culpabilidad en materia sancionadora administrativa, que descarta cualquier eventual pretensión de deducir responsabilidad sancionadora meramente objetiva o sin culpa (SSTC 15/1999, de 4 de julio, 76/1990, de 26 de abril, y 246/1991, de 19 de diciembre), y exige siempre que la acción u omisión calificada como ilícito administrativo sea imputable a su autor a título de dolo o imprudencia, de negligencia o ignorancia inexcusable, aun a título de simple inobservancia, en los términos ya recogidos a la fecha relevante por los artículos 178, 179 y 183.1 de la Ley 58/2003 y, a su vez, por el artículo 28 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público.

Culpabilidad que, como hemos dicho, debe aparecer ya suficientemente fundada y motivada en el propio acuerdo o resolución administrativa sancionadora, lo que no queda acreditado con la mera remisión a la conducta infractora tipificada por la norma tributaria aplicable, o la mera reproducción de fórmulas generalizantes para justificar la culpabilidad del sujeto infractor, y cuyo eventual defecto no puede ser tampoco subsanado a posteriori, ni por la resolución económico- administrativa, ni por este orden jurisdiccional, conforme a una aquilatada jurisprudencia contencioso-administrativa (entre otras, SSTS, Sala 3ª, de 23 y 30 de septiembre de 2010 -recursos 6163 y 6428/2005-, de 10 de diciembre de 2012 - recursos 563/2010 y 4320/2011-, de 20 de diciembre de 2013 - recurso 1537/2010-, de 28 de abril de 2014 - recurso 1994/2012-, de 28 de abril y 4 de julio de 2016 -recursos 894 y 982/2015-, de 19 de enero de 2016 - recurso 2966/2014- o, por más reciente, sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 20 de abril de 2017 -recurso 1172/2016; Roj: STS 1601/2017-). La exigencia de motivación aparece asimismo subrayada en este específico ordenamiento sectorial tributario por el artículo 211.3 de la Ley 58/2003, en particular por relación a los supuestos de posible exoneración de la culpabilidad por responder la conducta infractora a una interpretación jurídicamente razonable de la norma fiscal aplicable previstos por el artículo 179.2.d) de la misma, en tanto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria "cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", en los que resulta imprescindible, además, "una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (STC 164/2005, de 20 de junio).

Cuarto.

A tenor de la STS (Sección 2ª), de fecha 6 junio de 2014 (RC 1411/2012, FFJJº 5º, in fine, y 6º, siendo el destacado, en lo sucesivo, en todo caso propio de esta Sala):

"(...) Esta Sala ha dicho (sent. de 27 de noviembre de 2008 entre otras) que no es factible, en ningún caso, presumir una conducta dolosa por el mero hecho de las especiales circunstancias que rodean al sujeto pasivo de la imposición (importancia económica, clase de asesoramiento que recibe, etc.), sino que, en cada supuesto y con independencia de dichas circunstancias subjetivas, hay que ponderar si la discrepancia entre el sujeto pasivo y la Hacienda Pública se debe o no a la diversa, razonable y, en cierto modo, justificada interpretación que uno y otra mantienen sobre las normas aplicables (sentencias de 29 de junio de 2002 casa. núm. 4138/1997 , y de 26 de septiembre de 2008 , rec. casa. unif. doctr. núm 11/2004). En efecto, conforme a nuestra jurisprudencia, lo que "no cabe de ningún modo es concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, lo que no puede hacer el poder público, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 CE (véase, por todas, la sentencia de esta Sección de 6 de junio de 2008, rec. casa. unif. doctr. núm. 146/2004 , es imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas --aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida-- si la

interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable" (sentencia de 26 de septiembre de 2008 , cit., FD Cuarto)".

(...)"

En tanto que, conforme a la STS (Sección 2ª), de fecha 29 de noviembre de 2010 (RC 5250/2007, FJº 3º):

"(...) el motivo de casación debe ser rechazado en aplicación de la doctrina reiterada de esta Sala, conforme a la cual la simple afirmación de que no concurre la causa del artículo 77.4, letra d), de la Ley General Tributaria de 1963 , porque la norma es clara, no permite, aisladamente considerada, fundamentar la existencia de culpabilidad, pues no implica por sí misma el concurso de una conducta negligente en el obligado tributario. En primer lugar, porque la claridad de la norma tributaria aplicable no resulta per se suficiente para imponer la sanción. Basta recordar que el artículo 77.4.d) de la Ley General Tributaria de 1963 establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular", uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios", de donde se infiere que aquella claridad no permite, sin más, imponer automáticamente una sanción tributaria, porque es posible que, a pesar de ello, el contribuyente haya actuado diligentemente [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º, in fine), 29 de septiembre de 2008 (casación 264/04 , FJ 4º), 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º, in fine) y 15 de enero de 2009 (casación 4744/04 , FJ 11º, in fine), entre otras].

Y, en segundo término, porque no se puede sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 6º) y 18 de abril de 2007 (casación 3267/02 , FJ 8º), entre otras].

(...)"

Quinto.

En sentencia de esta misma Sala y Sección, de fecha 29 de julio de 2020 (rec. 634/2019), abordamos supuesto relativamente coincidente con el de autos (sobre todo en cuanto a la circunstancia de haber tenido lugar el cambio censal a la condición de gran empresa para la sancionada en el mismo ejercicio y fecha cuasi coincidente o inmediatamente próxima sobre los que se proyectaba la sanción impuesta por el mismo tipo infractor que aquí nos trae), en los siguientes términos (estimatorios del recurso, por no entenderse concurrente el elemento subjetivo del tipo, FFJJº 2º y ss.):

"SEGUNDO.- Consta en el expediente que la sociedad recurrente tuvo durante el año 2015 un volumen de facturación superior a 6.010.121,04€ -calculado conforme el art. 121 LIVA -, circunstancia que implicaba para el año natural siguiente que debiera determinar la deuda tributaria por el IVA mediante declaración- liquidación coincidente con cada mes natural, en lugar de trimestralmente, como hasta ese momento debía efectuar.

También que presentó modificación censal (modelo 036) para su consideración como gran empresa a efectos fiscales desde el primero de 2016 en fecha 14 de marzo de 2016, en la que igualmente presentó la declaración-liquidación del mes de enero de 2016. Y esto como consecuencia que el 10 de marzo de 2016 se le notificara el trámite de alegaciones y propuesta de resolución del procedimiento de rectificación censal, en el que se le comunicaba que, de los datos y antecedentes que obraban en la oficina gestora se deducía que durante el año 2015, su volumen de operaciones había sido superior al importe antes referido, lo que conllevaba la consideración de gran empresa a efectos tributarios desde el 1 de enero de 2016.

Como consecuencia de la liquidación de la deuda por el concepto de IVA de enero de 2016 en fecha 14 de marzo de 2016, habiendo vencido el plazo el 22 de febrero de aquel año, fue sancionada por la resolución que es causa de la Resolución del TEAR impugnada, la que contiene la siguiente motivación: " (...) a pesar de ser conocedora de que su volumen de operaciones, durante el año 2015, había sido superior a 6.010.121,04 euros, circunstancia que implicaba el pase a su condición de Gran Empresa para el 2016, no presentó en plazo el correspondiente modelo 036 de 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, ni consecuentemente, presentó en plazo las declaraciones de referencia con carácter mensual, suponiendo esta conducta la omisión del más mínimo deber de cuidado exigible a cualquier otro contribuyente en sus mismas circunstancias, habiendo sido necesario, además, un requerimiento administrativo para que la entidad subsanara su falta de diligencia."

TERCERO.- 1.- Dicho esto, la demanda refiere que se notificó la incoación y resolución del expediente sancionador cuando todavía no se formalizaron las Cuentas Anuales, por lo que la imposición de la sanción se produjo en un momento en el que la base de la sanción pudiera ser jurídicamente provisional.

Expresa igualmente que la sanción es desproporcionada por no producirse ningún perjuicio económico, como que la conducta no es típica por no haber dejado de ingresar ninguna deuda.

Que no debería ser sancionada la presentación extemporánea de la liquidación por haberse efectuado de manera espontánea; y,

Resulta improcedentes la sanción por ausencia de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo, al punto que la Administración incumple el mandato expreso de motivación de la concurrencia de la culpa.

2.- El escrito de contestación del Abogado del Estado propone que es irrelevante la ausencia de dolo o intencionalidad, por cuanto la culpabilidad existirá siempre que deba afirmarse una actuación negligente, que es indiscutible en el caso de autos pues como recoge el órgano sancionador la omisión de la diligencia exigible concurre en quien no presenta en plazo autoliquidaciones, lo cual se puso de manifiesto al presentarla fuera de plazo y tras requerimiento, en el reconocimiento de la recurrente del cumplimiento de la condición contemplada en el Reglamento de la Ley del Impuesto que le imponía la obligación de respetar un periodo de liquidación mensual en el ejercicio 2016.

(...)

CUARTO.- 1.- Analizamos a continuación la justificación que de la culpabilidad de la recurrente motiva la resolución sancionadora.

Pues bien, toda la materia relativa a infracciones tributarias, como inscrita en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, ha de resolverse desde la perspectiva de los principios de culpabilidad y tipicidad, y no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración o en la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, sin motivar específicamente de dónde se colige la existencia de la culpabilidad;

Como señala la STC 76/1990, no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Asimismo, conforme declara la STC 164/2005, no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere.

La existencia de culpabilidad debe aparecer, por consiguiente, debidamente fundada en la resolución administrativa sancionadora, de tal forma que, desde la perspectiva de los artículos 24.2 y 25.1 de la Constitución española, lo que debe analizarse es si la resolución administrativa sancionadora contenía una argumentación suficiente acerca del elemento subjetivo del tipo infractor. Ni los Tribunales Económico-Administrativos ni los Tribunales contencioso-administrativos pueden subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar a quien corresponde motivar la imposición de la sanción. SSTs de 20 de diciembre de 2013 (RC 1537/2010, FJ 4º) y 10 de diciembre de 2012 (RC 563/2010, FJ 3º, y 4320/2011, FJ 4º).

Asimismo, como expresa la STS de 21 de mayo de 2012 (RC 2953/2008, FJ 5º) "de ningún modo cabe concluir que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus circunstancias personales; o dicho de manera más precisa, sin vulnerar el principio de culpabilidad que deriva del artículo 25 de la Constitución española, no es posible imponer una sanción a un obligado tributario (o confirmarla en fase administrativa o judicial de recurso) por sus circunstancias subjetivas -aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida- si la interpretación que ha mantenido de la disposición controvertida, aunque errónea, puede entenderse como razonable [véanse, por todas, las sentencias de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 4º) y 26 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 11/04, FJ 4º); en idéntico sentido que esta última, entre muchas otras, las sentencias de 18 de noviembre de 2010 (casación 4082/07, FJ 5º), 31 de marzo de 2011 (casación 290/08, FJ 3º) y 14 de abril de 2011 (casación 2507/09, FJ 3º)]."

2.- En lo que nos ocupa, la motivación de la resolución sancionadora se limita a constatar el retraso en la liquidación del IVA del mes de enero de 2016, lo que reconoce es consecuencia directa de la omisión de la declaración censal que su ingreso se efectuaría mensualmente en vez de realizarlo de manera trimestral, como hasta ese mismo año natural estaba obligada la recurrente a efectuar.

Y, a continuación, reputar que dicha conducta omite el "más mínimo deber de cuidado exigible a otro contribuyente en sus mismas circunstancias". Esto a pesar que esta declaración apodíctica se refiere a la extemporaneidad de la modificación censal, pero no a la de la liquidación del mes de enero que es su mera consecuencia, sin que, por lo demás, como ya dijimos arriba, constituya suficiente motivación de la culpabilidad los genéricos términos en los que viene expuesta, ni haga explícito ningún otro razonamiento ligado al caso concreto.

3.- No obvia el Tribunal que en otras ocasiones pueda motivarse de manera suficiente el elemento de la culpabilidad de la infracción contemplada en el art. 191 LGT con la constatación de la falta de presentación de la

liquidación tributaria e ingreso de la deuda en el plazo establecido en la normativa del impuesto, en la consideración que, en las concretas circunstancias de la relación jurídico-tributaria del obligado tributario, dicha omisión suponga una verdadera comisión que conlleve o haga inherente la asunción del elemento psicológico de la reprochabilidad.

Si bien, en lo que nos ocupa, debería haberse valorado de alguna manera la circunstancia que la tardanza en la presentación de la declaración del IVA del mes de enero del año 2016 no constituía tanto un hecho autónomo, como la consecuencia directa de la extemporaneidad de la modificación censal en dicho ejercicio, que no aparece haya sido objeto de expediente sancionador, y que además fue subsanada de manera prácticamente inmediata por la demandante. Dichas especiales circunstancias, globalmente consideradas, hace que la imposición de una sanción por el importe de 87.340,71 euros por el hecho de retrasarse unos días en la presentación de la liquidación y pago del IVA de enero de 2016, requiriese de la identificación precisa de cómo o de qué manera concurría el elemento intencional que la infracción sancionadora, que por no concurrir conduce a la estimación del motivo.

(...)"

Sexto.

No desconocemos, ni nos pasa desapercibido, el peculiar comportamiento de la recurrente en el supuesto de autos, en buena medida omitido en el escrito de demanda, redactado a conveniencia de la pretensión anulatoria, y muy en particular la circunstancia de haberse presentado, con carácter previo a la omisión de las liquidaciones mensuales que resumidamente viene a castigarse, por la misma obligada tributaria, modelo 036 comunicando a la recurrida su nueva condición censal de gran empresa, con efectos a partir del ejercicio litigioso, o no haberse dignado aquélla presentar las liquidaciones mensuales omitidas (aquietándose como lo hizo a las resultas del procedimiento de rectificación censal que la propia recurrente precipitó al volver sobre sus pasos y presentar un nuevo modelo 036 de signo contrario al anterior el 18 de febrero de 2015 -primero de los hechos con que comienza la demanda, obviando en puridad el anterior, que sí refiere la resolución sancionadora-) sino a requerimiento practicado al efecto meses después de la resolución del aludido procedimiento de rectificación censal (hecho éste, por lo demás, posterior a la consumación de la infracción castigada, e irrelevante a los efectos de aquella tipicidad).

Ello no obstante, y como en aquélla (en demanda, se entiende) se pone suficientemente de relieve, la cuestión atinente a la posible condición de gran empresa (determinante de la obligación de autoliquidar las retenciones litigiosas con periodicidad mensual, cuya omisión en los dos primeros meses de 2015 desencadenó la imposición de sanción) de los fondos de pensiones se revela polémica, de lo que, a la postre, es buena (que no única) y significativa muestra la resolución del TEAC (Sala 2ª), de fecha 21 de junio de 2021 (reclamaciones en instancia 00/03722/2018 y 00/02639/2018). A tenor de la misma, en lo que aquí interesa (el destacado es de nuevo propio de este Tribunal):

"(...) CUARTO.- La cuestión objeto de controversia radica en determinar si resulta o no procedente la inclusión de la entidad reclamante, XZ FP (NIF ...), en el Registro de Grandes Empresas.

La Administración entiende que corresponde su inclusión en los años 2017 y 2018, pues su volumen de operaciones durante el año natural anterior había sido superior a 6.010.121,04 euros, calculado conforme al artículo 121 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido .

Por el contrario, la reclamante sostiene que, siendo un Fondo de Pensiones, no realiza ninguna actividad económica. Añade que las Instituciones de Inversión Colectiva y los Fondos de Pensiones son patrimonios separados, propiedad de sus partícipes y accionistas, que captan recursos del público, directamente (en el caso de las IIC) o a través de los Planes de Pensiones que en ellos se integran (en el caso de los FP), y los destinan a la inversión en activos para la obtención de un rendimiento que se establece en función de los resultados colectivos. Concluye que 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).

(...)

A este respecto, no resulta cuestión controvertida que los Fondos de Pensiones han de formar parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores. La cuestión se centra en determinar si, además, en el caso concreto de XZ FP (NIF ...) procedía su entrada en el Registro de Grandes Empresas a los efectos tributarios que de ello se derivan.

Los fondos de pensiones se encuentran regulados en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de los Planes y Fondos de Pensiones (TRLRPF), aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que define su naturaleza en el artículo 2 de la siguiente manera:

"Los fondos de pensiones son patrimonios creados al exclusivo objeto de dar cumplimiento a planes de pensiones, cuya gestión, custodia y control se realizarán de acuerdo con la presente Ley.

También podrán crearse fondos de pensiones abiertos con el objeto de canalizar las inversiones de otros fondos de pensiones, según lo previsto en el artículo 11 ter."

La Exposición de Motivos del Texto Refundido, al hilo de la naturaleza de estos fondos, recoge que:

"La configuración de los fondos de pensiones se sitúa en su modalidad genuina de fondos externos a las empresas o entidades que los promuevan, adoptando la naturaleza de patrimonios separados e independientes de éstas, carentes de personalidad jurídica e integrados por los recursos afectos a las finalidades predeterminadas en los planes de pensiones adscritos".

El artículo 11 regula la constitución de los fondos de pensiones, disponiendo en su apartado 1 lo siguiente:

"1. Los fondos de pensiones se constituirán, previa autorización administrativa del Ministerio de Economía y Hacienda, en escritura pública otorgada por las entidades promotora o promotoras, gestora, depositaria y se inscribirán en el Registro Mercantil y en el Registro especial administrativo establecido al efecto. Los fondos de pensiones carecerán de personalidad jurídica y serán administrados y representados conforme a lo dispuesto en esta Ley."

El artículo 13 regula la administración de los fondos de pensiones señalando que:

"Los fondos de pensiones serán administrados con las limitaciones establecidas en el artículo 14, por una entidad gestora con el concurso de un depositario y bajo la supervisión de una comisión de control, en la forma que reglamentariamente se determine."

Por tanto, de manera sintética, puede definirse un fondo de pensiones como una entidad o un patrimonio colectivo creado con el objeto de instrumentalizar planes de pensiones mediante la gestión de las aportaciones efectuadas por los partícipes y de los rendimientos que se vayan generando con dicha gestión inversora.

Procede, por tanto, valorar las alegaciones del obligado sobre la improcedencia de incluirle en el Registro de Grandes Empresas, pues al no ser desarrollar ninguna actividad económica, ni ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios, no puede concluirse que hubiera tenido, ni en el año anterior ni en ningún otro, un "volumen de operaciones" ni importe de cifra de negocios en los términos en que aquí se definen a tales efectos.

No ha sido cuestión discutida si la entidad interesada tiene o no la condición de obligado tributario pues es evidente que sí, cumpliéndose así la primera de las condiciones exigidas para ser incluido en el Registro de Grandes Empresas.

La problemática se ha suscitado sobre el "volumen de operaciones de la entidad" y, concretamente, sobre si puede afirmarse que la entidad tenía "volumen de operaciones", habida cuenta de cuál es su naturaleza y la actividad que desarrolla .

En el proceso de gestión financiera de ese patrimonio común concurren tres entidades de diferente consideración:

- a) el Fondo de Pensiones, que es un patrimonio sin personalidad jurídica propiedad de los partícipes o beneficiarios;
- b) la entidad gestora, que es una entidad mercantil con habilitación especial para dicha actividad, que administra los bienes del Fondo (contabilidad, emisión de certificados, selección de las inversiones, compraventa de activos...), con criterios de rentabilidad y prudencia financiera;
- c) y la entidad depositaria, que es la entidad de crédito responsable del depósito y custodia de los bienes, valores mobiliarios y demás activos financieros integrados en el Fondo de Pensiones.

Legislación vigente atribuye, pues, un claro carácter instrumental a estos fondos, que se hallan al servicio de los planes de pensiones, pues a través de los mismos se persigue, mediante el recurso al ahorro privado, generar el capital necesario para cubrir las prestaciones futuras , adquiriendo así un papel protagonista como operadores dentro del mercado de capitales.

Dicha cotitularidad de los partícipes sobre el patrimonio común se encuentra permanentemente unida a una estructura de gestión profesional destinada a acrecentar el patrimonio constituido por las aportaciones de los partícipes y no a la mera conservación del patrimonio. Dicho de otro modo, los partícipes se adhieren al plan y realizan las aportaciones, no con el objetivo de formar una masa patrimonial de la que reciban únicamente los rendimientos de los activos que se adquieran, sino para obtener a través de la Entidad Gestora del fondo la máxima rentabilidad de su ahorro.

La naturaleza de ese patrimonio es autónoma, es decir, no perteneciente al Fondo, sino que es propiedad de los partícipes, y ello se explica además por la autonomía patrimonial de la que disfrutaban los fondos, en virtud de la cual los acreedores no pueden hacer efectivos sus créditos sobre los patrimonios de los promotores de los planes y de los partícipes, quedando su responsabilidad limitada a sus respectivos compromisos de aportación a sus planes de pensiones adscritos (artículo 12.1 del TRLRFPF), y no respondiendo el patrimonio de los fondos por las deudas de las entidades promotora, gestora y depositaria (artículo 12.2 del citado Texto Refundido).

En cuanto a la condición de empresario ha de tenerse en cuenta que la Ley del IVA dispone en su artículo 5 que:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la 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.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (...)"

El desarrollo de una actividad empresarial implica, en esencia, la realización de una actividad de organización de factores de producción en orden a la prestación de bienes o servicios al mercado bajo la racionalidad que este impone y asumiéndose los riesgos que de ello pueda llegar a derivarse. En el caso de los Fondos de Pensiones, su naturaleza se caracteriza por ser un patrimonio común al servicio de un fin aseguratorio, o de previsión social, siendo una fórmula de ahorro sin personalidad jurídica, que administra dicho patrimonio a través de una Entidad Gestora del Fondo de Pensiones, que tampoco es la propietaria de los fondos, sino la que los gestiona bajo los criterios, acotados legalmente, de seguridad, rentabilidad, diversificación y congruencia de plazos adecuados a sus finalidades, todo lo que resulta difícilmente conciliable con el riesgo inherente al desarrollo de toda actividad empresarial.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, como de la naturaleza de lo que cabe considerar como actividades empresariales o profesionales a los efectos del IVA, y a este concepto es al que se refiere el precitado artículo 3.5 RGAT, procede analizar si en la norma operativa de los Fondos de Pensiones cabe apreciar la existencia de operaciones que, en tanto que tales, sean susceptibles de generar un volumen que deba computarse a estos efectos.

De la tenencia de valores y los ingresos que de ella pueda derivarse se ha ocupado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, de forma reiterada. Ya la sentencia de fecha 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar, señala (subrayamos nosotros):

"13. Sin embargo, según jurisprudencia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, lo que daría a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien.

14. Distinto es el caso cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio.

(...)

17. En consecuencia, procede contestar a la primera cuestión que el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de esta Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio. La pertenencia de la sociedad holding a un grupo mundial, que se presenta al exterior con una única denominación no ha de ser tenida en cuenta para la calificación de la sociedad como sujeto pasivo del IVA."

La sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam. C-333/91 , vino a confirmar lo anterior, especificando que la percepción de dividendos, como tal, no se puede considerar como contraprestación de la realización de operaciones sujetas al impuesto.

Otras sentencias de fecha posterior (por todas, mencionaremos las de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00 , o, mucho más reciente, de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17), han venido a matizar lo anterior para el caso de que, efectivamente, hay una prestación de servicios por parte de la entidad que participa en el capital o fondos propios de otra, pero sin cuestionar en ningún caso que el mero dividendo, que trae causa de la obtención de un beneficio cuyo reparto entre los socios se acuerda, pueda ser contraprestación de operaciones sujetas al impuesto.

Asimismo, la sentencia del TJUE de fecha 6 de febrero de 1997, asunto C-80/95 , Harnas-Helm, dispone lo siguiente (volvemos a subrayar nosotros):

"12. En primer lugar, debe señalarse que, conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva, el concepto de actividad económica comprende, en particular, una operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

13. Seguidamente, es necesario recordar que, como ha reiterado el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem, C-186/89 , Rec. p. I-4363, apartado 17), el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al Impuesto sobre el Valor Añadido, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios.

14. Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el concepto de "explotación", en el sentido del apartado 2 del artículo 4, se refiere, conforme a las exigencias del principio de la neutralidad del sistema común del IVA, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, que tienen por finalidad obtener del bien de que se trate ingresos continuados en el tiempo (sentencia Van Tiem, antes citada, apartado 18).

15. No obstante, el Tribunal de Justicia también ha precisado que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo (sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111 , apartado 13). La mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véase, asimismo, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91 , Rec. p. I-3513, apartado 12).

(...)

18. A este respecto, procede señalar, como ha hecho del Gobierno neerlandés, que la actividad de un tenedor de obligaciones puede definirse como una forma de inversión que no excede la naturaleza de la mera gestión de un patrimonio. La renta producida por las obligaciones es consecuencia de la mera tenencia de las mismas, que da derecho al cobro de intereses. En estas circunstancias, los intereses percibidos no pueden considerarse como la contraprestación de una operación o actividad económica realizada por el tenedor de las obligaciones, dado que se derivan de la mera propiedad de dichas obligaciones.

19. Por lo tanto, no existe razón alguna para tratar de modo diferente la tenencia de obligaciones y la de acciones. Por este motivo el número 5 de la letra d) del punto B del artículo 13 menciona tanto las acciones como las obligaciones al referirse al beneficio de la exención.

20. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el apartado 2 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo."

Títulos de renta fija u obligaciones comparten, a estos efectos, el mismo tratamiento que los de renta variable, como expresamente indica el TJUE.

Por último, es también relevante destacar la sentencia del TJUE, de fecha 20 de junio de 1996, asunto C-155/94 , Wellcome Trust Ltd, que a este respecto señala (subrayamos nosotros):

"31. Procede señalar en primer lugar que si, como resulta de las indicaciones proporcionadas por la resolución de remisión, el trust no tiene, en el Reino Unido, la condición de profesional de la negociación de títulos, esta circunstancia no excluye necesariamente que una actividad que, como la controvertida en el procedimiento principal, consiste en la adquisición y en la transmisión de acciones y de otros títulos pueda, en su caso, ser calificada de actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Directiva, que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90 , Rec. p. I-3111, apartado 12), atribuye al IVA un ámbito de aplicación muy amplio.

32. Sin embargo, de esta misma jurisprudencia se deduce que el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no puede, por sí solo, ser considerado como constitutivo de una actividad económica. Así lo ha declarado el Tribunal de Justicia a propósito de la adquisición de participaciones económicas, por una sociedad holding, en otras empresas (véanse, en particular, las sentencias Polysar Investments Netherlands, antes citada, apartado 13, y de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 12).

33. Pues bien, como ha señalado acertadamente la Comisión, si estas actividades no constituyen por sí mismas una actividad económica en el sentido de la Directiva, lo mismo sucede respecto a las que consisten en ceder tales participaciones.

34. A este respecto procede señalar que el trust gestiona el patrimonio que posee, constituido, en parte, por su participación en la fundación y por otros instrumentos financieros. Las actividades de inversión, como las que se han descrito anteriormente, consisten esencialmente en la adquisición y transmisión de acciones y de otros títulos con objeto de maximizar los dividendos y las rentas del capital, que se destinan a promover la investigación médica.

35. Es cierto que del número 5 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Directiva se deduce que las operaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación del IVA. Así sucede especialmente cuando tales operaciones se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos o para realizar una intervención directa o indirecta en la gestión de sociedades en las que se produce la adquisición de participación (véase la sentencia Polysar Investments Netherlands, antes citada, apartado 14). Sin embargo, como resulta de la resolución de remisión, tales actividades se le han prohibido precisamente al trust, el cual está obligado a hacer todo lo que sea razonablemente posible para evitar dedicarse al comercio en el ejercicio de sus facultades y no puede poseer participaciones mayoritarias en otras sociedades.

36. Por consiguiente y con independencia de si las actividades controvertidas son similares a las de un trust de inversiones o un fondo de pensiones, procede afirmar que, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva, un trust que se encuentra en una situación como la descrita por el órgano jurisdiccional nacional debe considerarse que se limita a gestionar una cartera de inversiones como un inversor privado.

(...)

40. Por último, habida cuenta de lo anteriormente expuesto, la respuesta a la cuestión de si la venta de acciones y de otros títulos constituye el objeto principal de la actividad en cuyo marco se efectuaron las ventas de que se trata no puede tener ninguna incidencia sobre la calificación de la actividad de inversión de la parte demandante en el procedimiento principal con relación al artículo 4 de la Directiva.

41. Procede, pues, responder al órgano jurisdiccional nacional que el concepto de actividades económicas a efectos del apartado 2 del artículo 4 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que no incluye una actividad, como la controvertida en el procedimiento principal, que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de un trustee en el marco de la gestión de los bienes de un trust benéfico."

Careciendo de relevancia, en lo que a la sujeción del IVA se refiere, el carácter benéfico de la entidad transmitente de los títulos valores en cuestión, la jurisprudencia comunitaria es clara en la extensión de las anteriores consideraciones a la compraventa de títulos valores cuando la misma se efectúa al margen de una actividad comercial que tenga por objeto, precisamente, la compraventa de títulos valores.

Igualmente, debe observarse que la Dirección General de Tributos (DGT), en su consulta vinculante V2168-06, de fecha 31 de octubre de 2006, tras repasar la jurisprudencia europea en la materia, resuelve la consulta de una sociedad holding que, en marzo de 2005, recibió dividendos abonados por una sociedad filial perteneciente al mismo grupo empresarial por importe superior a 6.010.121,04 euros, por lo que se plantea si la percepción de los mencionados dividendos ha de computarse a los efectos del cálculo del volumen de operaciones en los términos a que se refiere el artículo 121 de la Ley del Impuesto, viniendo obligada en ese caso a presentar declaraciones mensuales durante 2006. La DGT concluyó lo siguiente:

"3.- La aplicación de los criterios jurisprudenciales referidos en el apartado anterior de la presente contestación al supuesto consultado, en especial, los que se derivan de las sentencias Sofitam y Floridienne y Berginvest, determina que los dividendos percibidos por la consultante de una sociedad filial en marzo de 2005 no deben computarse a los efectos de la determinación de su volumen de operaciones, ya que, al no constituir tales dividendos la contraprestación de ninguna actividad económica, su percepción no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto por lo que resultan ajenos al concepto de volumen de operaciones a que se refiere el artículo 121 de la Ley 37/1992."

En el mismo sentido, cabe destacar la contestación a consulta vinculante de la DGT, de fecha 26 de mayo de 2017, V1274-17, en la que la mercantil consultante es una sociedad de valores cuya actividad es la compra venta de activos, que realiza operaciones de gestión discrecional de clientes, gestión de activos de fondos de inversión e

intermediación, planteándose si se deben incluir también los resultados financieros, tales como intereses o dividendos, en el volumen de operaciones conforme al artículo 121 de la Ley del Impuesto. La DGT dispuso en su contestación lo siguiente:

"2.- Una segunda cuestión se refiere a si en el cómputo de dicha cifra de negocios debe incluirse los resultados financieros. En definitiva, si tales resultados financieros pueden considerarse como no habituales a efectos de excluirlos de tal cifra.

En relación con esta cuestión es preciso señalar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se contiene en las sentencias de 22 de junio de 1993, Asunto C-333/91, Sofitam y, sobre todo, las de 11 de julio de 1996, Asunto C-30694. Régie dauphinoise, de 14 de noviembre de 2000, Asunto C-142/99, Floridienne y Berginvest, de 27 de septiembre de 2001 (...)

En particular en la sentencia Régie dauphinoise el Tribunal resolvió lo siguiente:

"17 A diferencia de la percepción de dividendos por una sociedad holding respecto a la cual el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 13, que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA, los intereses percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración de depósitos, efectuados por su propia cuenta, de fondos entregados por los copropietarios o los arrendatarios, no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de intereses no resulta de la simple propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un tercero de un capital.

18 En efecto, las prestaciones de servicios, como los depósitos en los bancos realizados por un administrador de comunidades de propietarios, no quedarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido si las efectuaran personas que no actúan en calidad de sujeto pasivo. No obstante, en el procedimiento principal, la percepción por un administrador de comunidades de propietarios de los intereses producidos por el depósito de las cantidades que recibe de sus clientes en el marco de la administración de sus fincas constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible, de forma que dicho administrador actúa como sujeto pasivo cuando efectúa dicho depósito.

19 En la medida en que los depósitos de Régie en entidades financieras se consideran prestaciones de servicios que entran en el ámbito de aplicación del IVA, procede declarar que tales depósitos están exentos con arreglo a los números 1 y 3 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva."

De donde se colige que dichos ingresos financieros computarán como volumen de negocio de la actividad cuando los recursos financieros utilizados provengan del patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En este sentido, el patrimonio empresarial puede definirse como el conjunto de medios que se utilizan en el desarrollo de la actividad.

Del escrito de consulta resulta que la consultante es una sociedad de valores por lo que se puede presumir que los resultados financieros deberían ser parte de su actividad habitual.

No obstante lo anterior, entre los resultados financieros no deberán computarse los dividendos, los cuales, en la medida en que respondan a la simple propiedad de unos activos y no sean contraprestación de ninguna actividad económica no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Doctrina y jurisprudencia son contundentes, pues, a este respecto. La obtención de dividendos, como también la rentabilidad de títulos de renta fija, es ajena a la exacción del IVA, sin que se pueda considerar contraprestación de la realización de operaciones sujetas al IVA. A la misma conclusión ha de llegarse respecto a los importes correspondientes a su transmisión cuando cualesquiera de ellos son obtenidos por entidades que no participan en la gestión de las entidades participadas, esto es, que no les prestan servicios, ni hacen de la compraventa de valores su actividad.

De cuanto precede se infiere que Fondos de Pensiones como la entidad reclamante 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 y siendo integrados por los recursos afectos a la función de previsión social, 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.

El criterio expuesto supone la modificación del criterio anteriormente sostenido por este TEAC en sus resoluciones de 12 de noviembre de 2019, RG 2752/2016, y 15 de octubre de 2018, RG 2306/2016.

De acuerdo con lo expuesto, este Tribunal estima que la ausencia de la naturaleza de empresario de los Fondos de Pensiones imposibilita la inclusión de éstos en el Registro de grandes empresas, motivo por el que debe ser anulada la resolución impugnada y estimarse las alegaciones de la reclamante."

Así las cosas, habrá de convenirse con la recurrente en que la cuestión relativa a la corrección de su condición censal como gran empresa, en función de determinado umbral del volumen de operaciones (de la que

dependía la obligación de liquidación cuyo incumplimiento determinó la aplicación del tipo del art. 191.6 LGT), se halla, cuando menos, inserta en una zona de polémica doctrinal, por ahora, al parecer, zanjada en principio, al menos en la esfera económico- administrativa, en sentido favorable a su pretensión, con incidencia potencial, incluso, por lo visto, en la tipicidad y antijuridicidad misma de la conducta (sin desconocerse el aquietamiento en el caso presente a las resultas del procedimiento de rectificación censal). En todo caso, y en la estricta esfera sancionadora en que nos encontramos, no podemos, en puridad y buena lógica, sino tener por razonable la interpretación que de la normativa tributaria llevó a cabo la sancionada al cumplimentar modelo 036 del modo en que lo hizo en fecha 18 de febrero de 2015, y liquidar las correspondientes retenciones del IRPF con periodicidad trimestral, acorde a aquella condición censal, lo que desplaza de raíz, insistimos, como mínimo, el elemento subjetivo del tipo aquí aplicado.

Por lo expuesto, el recurso merece íntegra estimación, en los términos que serán de ver en el fallo de la presente.

Séptimo.

A tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, no estimamos de recibo especial pronunciamiento en materia de costas, dada la naturaleza misma del motivo acogido (interpretación razonable de la norma en un contexto de relativa zozobra doctrinal) y que determina por sí la estimación del presente recurso.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sección Primera, ha decidido:

Primero.

Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de "VIDACAIXA, S.A." contra resolución del TEAR, de fecha 2 de junio de 2020, que anulamos, así como las enteras sanciones de que trae causa.

Segundo.

No hacer especial pronunciamiento en materia de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.