

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065111

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 12 de enero de 2017

Vocalía 12.^a

R.G. 2959/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades parcialmente exentas. Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores y partidos políticos. Actividad de visado de Colegios Profesionales. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si las rentas derivadas de la prestación de servicios de visado, obtenidas por los Colegios Profesionales, están exentas o no del Impuesto. A juicio del Tribunal Central, conforme a la evolución normativa, la redacción contenida en el art. 110.1 a) de la Ley 27/2014 (Ley IS) lejos de constituir un cambio en la regulación de la exención aplicable a las entidades parcialmente exentas viene a confirmarla, aclarando las posibles dudas que anteriormente pudieran suscitarse. Se señala ahora con contundencia lo que ya cabía interpretar en las regulaciones contenidas en las normas anteriormente vigentes, esto es, que no estarán exentas tampoco las rentas procedentes de actividades económicas que constituyan el objeto o finalidad específica de la entidad. Dicho esto, que la actividad de visado forma parte del objeto social o finalidad específica de los Colegios Profesionales es algo que está fuera de duda. Resulta claro que el visado de los trabajos profesionales de los colegiados constituye una actividad de los Colegios Profesionales dirigida a cumplir los fines específicos que estas entidades tienen encomendados de ordenación del ejercicio de las profesiones, de defensa de los intereses profesionales de los colegiados y de protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados. Más no es ésta la cuestión a analizar, sino si los ingresos por visado derivan o no del ejercicio de una explotación económica pues, si la respuesta fuese afirmativa, no quedarían exentos del Impuesto aun cuando el visado constituya una actividad directamente relacionada con los fines específicos del Colegio Profesional.

Tiene razón el Director recurrente cuando manifiesta que es la ordenación de medios materiales o humanos para prestar el servicio de visado el único elemento que, conforme a lo dispuesto en el régimen especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, determina la tributación de los rendimientos de una actividad desarrollada en cumplimiento de los fines del colegio profesional. Ahora bien, que con la actividad de visado se dé cumplimiento a normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad de los profesionales no es obstáculo tampoco a que exista una efectiva intervención en el mercado por parte del Colegio Profesional, del mismo modo que no constituye impedimento para hablar propiamente de un mercado de la electricidad o de los hidrocarburos el hecho de que estas actividades sean objeto de regulación por parte del Estado. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este Tribunal Central concluye que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los Colegios Profesionales no están exentas del Impuesto sobre Sociedades por proceder del ejercicio de una actividad económica, a diferencia de otras actividades, también desarrolladas por los Colegios, como son el seguimiento del cumplimiento del régimen de incompatibilidades legales, el mantenimiento actualizado de los diversos registro de profesionales, la representación de la profesión ante los poderes públicos o, entre otras, informar proyectos de disposiciones normativas autonómicas en su ámbito material o el ejercicio de su potestad disciplinaria sobre quienes incumplan sus deberes colegiales o profesionales tanto legales como deontológicos. Así las cosas, las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los Colegios Profesionales no están exentas del Impuesto sobre Sociedades por proceder del ejercicio de una actividad económica. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 2/1974 (Colegios Profesionales), arts. 1, 5 y 13.

Ley 61/1978 (Ley IS), art. 5.

RD 2631/1982 (Rgto. IS), arts. 30 y 349.

Ley 30/1994 (Fundaciones), art. 48.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 133 y 134.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 9, 120 y 121.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 110.

En la Villa de Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28003-Madrid, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, de 30 de septiembre de 2015, recaída en las reclamaciones nº 47/2695/2013 y 47/2696/2013 relativas, respectivamente, a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009, y su correlativa sanción.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero:

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. La Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León de la AEAT notificó el 2 de octubre de 2013 un acuerdo de liquidación resultante de un procedimiento de inspección seguido con el Colegio Profesional de Aparejadores y Arquitectos Técnicos de determinada provincia.

En dicho acuerdo de liquidación se indicaba, por lo que aquí interesa, que el obligado tributario había declarado como rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades las procedentes del visado de trabajos profesionales, siendo así, sin embargo, que tales rentas no están exentas de acuerdo con el artículo 121 del TRLIS al proceder de una actividad económica.

2. Disconforme con la citada liquidación el obligado tributario interpuso recurso de reposición que fue desestimado.

3. Frente a la desestimación del recurso de reposición se interpuso reclamación económico-administrativa nº 47/2695/2013 y 47/2696/2013, alegando, en síntesis, el reclamante:

(I) Que el artículo 121.1.a) del TRLIS aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece como rentas exentas las que procedan de la realización de actividades que constituyan el objeto social o finalidad específica de las entidades y dentro de tales actividades de los Colegios Profesionales se encuentra, con carácter principal, las "cuotas de intervención profesional", que es una función pública que la ley encomienda y que constituye su objeto social.

(II) Para llevar a cabo esta labor, el Colegio dispone de empleados retribuidos, instalaciones de un fondo social y de recursos humanos para el desempeño de la actividad de visado, necesarios para poder gestionar dicha actividad, sin que ello quiera decir que sean rendimientos de una explotación económica, pues su tramitación hace necesaria la intervención señalada, y constituyen el objeto social del Colegio profesional.

4. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR, en adelante) estimó parcialmente la reclamación en lo que concierne a los ingresos por visado, al concluir que estaban exentas las rentas procedentes del visado de trabajos profesionales, argumentando del modo siguiente:

"TERCERO. El artículo 9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dispone:

"1. Estarán totalmente exentos del impuesto:

...

3. Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta ley:

...

c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.

...”

Dentro de este Capítulo XV del Título VII, el artículo 121 TRIS señala:

“1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.

...

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

CUARTO. La Ley 2/1974, de 13 de febrero, señala en su artículo 1 que “los Colegios Profesionales son Corporaciones de Derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines” (apartado 1) y que “son fines esenciales de estas Corporaciones la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación institucional exclusiva de las mismas cuando estén sujetas a colegiación obligatoria, la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados, todo ello sin perjuicio de la competencia de la Administración Pública por razón de la relación funcional” (apartado 3).

Establece el artículo 5 de esta Ley que “corresponde a los Colegios Profesionales el ejercicio de las siguientes funciones, en su ámbito territorial: ... q) Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos previstos en el artículo 13. ...”.

Este último precepto dispone:

“1. Los Colegios de profesiones técnicas visarán los trabajos profesionales en su ámbito de competencia únicamente cuando se solicite por petición expresa de los clientes, incluidas las Administraciones Públicas cuando actúen como tales, o cuando así lo establezca el Gobierno mediante Real Decreto, previa consulta a los colegiados afectados, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Que sea necesario por existir una relación de causalidad directa entre el trabajo profesional y la afectación a la integridad física y seguridad de las personas.

b) Que se acredite que el visado es el medio de control más proporcionado.

En ningún caso, los Colegios, por sí mismos o a través de sus previsiones estatutarias, podrán imponer la obligación de visar los trabajos profesionales.

2. El objeto del visado es comprobar, al menos:

a) La identidad y habilitación profesional del autor del trabajo

a) La identidad y habilitación profesional del autor del trabajo, utilizando para ello los registros de colegiados previstos en el artículo 10.2.

b) La corrección e integridad formal de la documentación del trabajo profesional de acuerdo con la normativa aplicable al trabajo del que se trate.

En todo caso, el visado expresará claramente cuál es su objeto, detallando qué extremos son sometidos a control e informará sobre la responsabilidad que, de acuerdo con lo previsto en el apartado siguiente, asume el Colegio. En ningún caso comprenderá los honorarios ni las demás condiciones contractuales, cuya determinación queda sujeta al libre acuerdo entre las partes, ni tampoco comprenderá el control técnico de los elementos facultativos del trabajo profesional.

3. En caso de daños derivados de un trabajo profesional que haya visado el Colegio, en el que resulte responsable el autor del mismo, el Colegio responderá subsidiariamente de los daños que tengan su origen en defectos que hubieran debido ser puestos de manifiesto por el Colegio al visar el trabajo profesional, y que guarden relación directa con los elementos que se han visado en ese trabajo concreto.

4. Cuando el visado colegial sea preceptivo, su coste será razonable, no abusivo ni discriminatorio. Los Colegios harán públicos los precios de los visados de los trabajos, que podrán tramitarse por vía telemática.”.

En el ámbito de esta Comunidad, la Ley 8/1997, de 8 de julio, de colegios profesionales de Castilla y León, señala que “los Colegios Profesionales y los Consejos de Colegios Profesionales de Castilla y León tienen como fines esenciales:

a) Ordenar el ejercicio de la profesión, dentro del marco de las leyes, y vigilar el cumplimiento de éstas.

...

d) Velar para que la actividad profesional se adecue a los intereses de los ciudadanos.

...”.

Establece el artículo 12 de esta Ley que “son funciones propias de los Colegios Profesionales, para alcanzar sus objetivos, las siguientes: ... i) Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos establecidos en la normativa básica estatal. El visado no comprenderá los honorarios ni las demás condiciones contractuales cuya determinación se deja al libre acuerdo de las partes. El visado producirá los efectos prevenidos en la legislación básica estatal. ...”.

Ya con referencia al caso particular que nos ocupa, el Estatuto particular del Colegio Oficial de Aparejadores y Arquitectos Técnicos de Ávila señala que el Colegio “es una corporación de derecho público, de base asociativa, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines” (artículo 1º.) y que “constituyen los fines esenciales del Colegio, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 8/1997, de 8 de julio, de Colegios Profesionales de Castilla y León: ... 3. La prestación de servicios para los colegiados y la defensa de sus intereses profesionales. ... 6. La protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios profesionales de los colegiados. ...” (artículo 5º.).

Dentro de las funciones del Colegio, el artículo 7.º del Estatuto distingue las de gestión administrativa, entre las que se incluyen: a) Registrar, en los términos establecidos en la ley y en este Estatuto, las comunicaciones de encargos profesionales recibidas por los colegiados y, en su caso visar, la documentación técnica en que aquéllos se materialicen. ...

Dentro del capítulo II del Estatuto, dedicado al “control colegial de las intervenciones profesionales”, el artículo 19.º señala que “es una de las funciones del Colegio el registro y/o visado de los trabajos que realicen los colegiados en el ejercicio de la profesión”. Y el artículo 22.º dispone que “la práctica del trámite colegial de visado dará lugar al devengo por el Colegio de los derechos económicos correspondientes al servicio prestado, que se determinarán con arreglo a los parámetros establecidos por el propio Colegio, sujeto a criterios objetivos y razonables sin que, en ningún caso, sean abusivos no discriminatorios, y cuyo pago será condición previa para que se pueda retirar por los interesados la documentación presentada a dicho trámite”.

QUINTO. Expuesta la normativa aplicable debemos recordar que sobre esta misma cuestión ya nos pronunciamos en la Resolución de 26 de junio de 2013, resolviendo la reclamación número 47/1894/2011. En esta resolución, siguiendo los criterios expuestos tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la

Resolución de 23 de julio de 1999 (R.G. 1239/1996; JT 1999\1920) como por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, en Sentencias de 19 de abril de 2000 (Recurso núm. 900/1996; JT 2000\1068) y 8 de noviembre de 2000 (Recurso núm. 903/1996; JT 2001\53; y Recurso núm. 901/1996; JUR 2001\48050), dijimos que el visado colegial constituye una de las funciones específicas del Colegio profesional, que presta este servicio de forma exclusiva, lo que determina que la aplicación de una exención a los ingresos que constituyen su contraprestación no altera las condiciones normales de competencia entre los sujetos que los proveen, preocupación que sin duda está latente en la regulación de las exenciones subjetivas parciales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, y que por ello ha de entenderse que se trata de ingresos derivados de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, amparados por la exención.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, en la citada Sentencia de 8 de noviembre de 200 (JT 2001\53), resolviendo el recurso contencioso-administrativo núm. 903/1996, interpuesto frente a la Resolución de este Tribunal de 27 de octubre de 1995, recaída en la reclamación 34/289/1992, señala al respecto:

“SEGUNDO. Debe partirse de la consideración de que el impuesto sobre sociedades no es el impuesto sobre el valor añadido, y que, por tanto, los requisitos determinantes de la sujeción, no sujeción o exención en uno y otro tributo, aunque puedan ser coincidentes en ocasiones, no tienen por qué serlo necesariamente en todo caso y como regla general. Así las cosas, el disfrute de la exención en el IVA para las prestaciones de servicios retribuidas con los llamados derechos de visado y descuento colegial, lo denegábamos en la reciente Sentencia de esta Sala núm. 441, de 22 de marzo de 2000, sobre la base de que tales prestaciones lo eran no sólo para los colegiados y no sólo retribuidas con cotizaciones, aspectos ambos que impedían el disfrute de la exención pretendida en el IVA. Así lo entendió también el TEAC en Resolución de 9 de mayo de 1996, ratificando la doctrina del TEAR. La cuestión es, sin embargo, sustancialmente distinta en el Impuesto sobre Sociedades, en el que el disfrute de la exención se condiciona exclusivamente a que el ingreso provenga de un servicio propio del ente que lo presta –artículo 5.2.d Ley 61/1978, de 27 de diciembre, entonces vigente–. Cuando el servicio que se presta es de los típicos del ente que lo presta, no puede ser catalogado el ingreso que genera como rendimiento de la explotación económica, y no puede sujetarse el mismo por este concepto, cayendo, sin embargo, de lleno, en el ámbito de la exención referida, que ni es un «privilegio», como argumenta con doctrina ya caduca y hoy acientífica la parte demandada, ni debe ser objeto de interpretación restrictiva ni extensiva, sino jurídica, sencillamente jurídica, como toda norma tributaria, sea de sujeción, no sujeción, exención o cualquier otro aspecto de las relaciones jurídicas o de las potestades administrativas tributarias.

TERCERO. La conclusión alcanzada en el fundamento anterior es la también sostenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central, alto órgano revisor administrativo tributario que en recursos de alzada contra resoluciones del TEAR ha corregido éstas en el sentido que indicamos. Así, la resolución del TEAC de 23 de julio de 1999 señala que los ingresos obtenidos por los Colegios profesionales por el ejercicio de su finalidad específica o de las actividades que constituyen su objeto social no son equiparables a los que se entienden por rendimientos de la explotación económica.”

En el mismo sentido se ha pronunciado también la Sala de Burgos de este Tribunal en la Resolución de 25 de marzo de 2010, recaída en la reclamación número 09/0326/2009.

En definitiva, pues, procede estimar las alegaciones formuladas por la reclamante sobre esta cuestión”.

Segundo:

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el 14 de enero de 2016.

En síntesis, el Director recurrente alega lo siguiente:

1) La resolución del TEAR considera como elemento esencial determinante de la exención de los beneficios derivados de la actividad de visado que al prestarse este servicio de forma exclusiva por el Colegio profesional, no se alteran las condiciones normales de competencia. De esta forma, el TEAR parece asumir que el artículo 121.1.a) del TRLIS debe interpretarse en el sentido de que no estarían amparadas por la exención

aquellas actividades que sí alteraran las condiciones de competencia, aunque formaran parte del objeto social o actividad específica del Colegio Profesional en cuestión.

Para fundamentar su postura, el TEAR cita la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 8 de noviembre de 2000 y la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 23 de julio de 1999, que consideran que si la actividad realizada se incluye en el objeto social o finalidad específica del Colegio Profesional no puede, por su propia naturaleza, ser catalogada como actividad económica, lo que implica una contradicción con lo señalado anteriormente.

De esta manera, el TEAR acumula argumentos de naturaleza contrapuesta para fundamentar la exención de los ingresos por actividades de visado con base en que dicha función le ha sido asignada en exclusiva a determinados Colegios Profesionales, resultado que no se sostiene tras el estricto análisis de la normativa aplicable y de los conceptos en ella establecidos.

Ni el Colegio Profesional en sus alegaciones ni el TEAR en su resolución discuten la conclusión alcanzada en el acuerdo de liquidación que califica la actividad de visado realizada como ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

De esta forma, la exención de los beneficios derivados de la actividad de visado se declara en virtud de las consideraciones antes expuestas pese a ser dicha ordenación de medios para prestar un servicio el único elemento que, conforme a lo dispuesto en el régimen especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, determina la tributación de los rendimientos de una actividad desarrollada en cumplimiento de los fines del Colegio.

2) Por lo que respecta al segundo argumento del TEAR, debe señalarse que la pretendida incompatibilidad entre las actividades incluidas en el objeto social o finalidad específica de una entidad parcialmente exenta y el concepto de explotación económica constituye un razonamiento ampliamente superado que tiene su fundamento en la regulación que de la materia efectuaban la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, y su Reglamento de desarrollo (RD 2631/1982), concretamente en sus artículos 5.2 y 5, respectivamente.

El TEAC fundamenta el fallo de su resolución de 23 de julio de 1999 en la citada regulación reglamentaria, fallo basado en que una actividad incluida entre los fines específicos de un Colegio Profesional no puede constituir una explotación económica ya que se regulan de forma independiente en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Por ello, resulta improcedente la aplicación del citado razonamiento al supuesto que se analiza en el presente recurso, debiendo éste ser examinado a la luz de lo dispuesto en el TRLIS y en su normativa de desarrollo.

De la redacción del artículo 121, apartados 1 y 2, del TRLIS se desprende con claridad que el desarrollo de una explotación económica opera como límite a la exención de los rendimientos obtenidos por las entidades parcialmente exentas en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siendo precisamente la posibilidad de que dichas actividades constituyan una explotación económica la única justificación posible del apartado 2 de dicho artículo 121.

Además, a mayor abundamiento, aunque en el presente caso se analice la tributación de determinados ingresos de los Colegios Profesionales, no debe perderse de vista que el régimen especial de entidades parcialmente exentas se aplica a todas las entidades a que se refiere el artículo 9.3 del TRLIS entre las que se encuentran las entidades sin ánimo de lucro a las que no resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo. Pues bien, tanto en el más favorable régimen de la Ley 49/2002 como en el previo constituido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se prevén los supuestos en que la realización de actividades económicas coincida con el cumplimiento del objeto social o finalidad específica de dichas entidades. Así, mientras en la Ley 30/1994 se preveía la posibilidad de que las entidades sin fines de lucro solicitaran la exención de las rentas obtenidas por explotaciones económicas coincidentes con su objeto social (artículo 48.2), la Ley 49/2002 declara exentas las rentas derivadas de un conjunto de actividades económicas (artículo 7), en atención al interés público de su realización, actividades que, dada la naturaleza de las entidades que pueden realizarlas, estarán generalmente incluidas en su objeto social o finalidad específica.

3) En relación con el primer argumento del TEAR, que determina la exención de las rentas obtenidas por un Colegio Profesional por actividades de visado basándose en que al obtenerse en el desempeño de sus

funciones específicas la aplicación de la exención no altera la competencia entre los sujetos que proveen el servicio en cuestión, debe manifestarse que la aludida preocupación por no alterar las condiciones de competencia no tiene reflejo alguno ni en el propio artículo 121 del TRLIS, ni en la exposición de motivos de dicha norma, ni se desprende de la definición de qué debe entenderse por explotaciones económicas. Resulta evidente que aún cuando la protección de la competencia en el mercado estuviera presente en el ánimo del legislador al diseñar el régimen especial de entidades parcialmente exentas, no la consideró esencial, en la medida en que limita la aplicación de la exención cuando se desarrollan actividades económicas, las cuales pueden desarrollarse en múltiples circunstancias competitivas.

El régimen de las entidades parcialmente exentas es común a entidades de muy diversa naturaleza (entidades sin fines de lucro a las que no es aplicable la Ley 49/2002, los sindicatos, los colegios profesionales o la entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias...). Por tanto, la justificación de las exenciones parciales del artículo 9.3 del TRLIS está en la propia naturaleza de las actividades que desarrollan estas entidades y que constituyen su objeto social o finalidad específica, actividades que el legislador entiende merecedoras de la exención en atención a su interés público siempre y cuando su realización no implique el desarrollo de una actividad económica.

De la misma forma, al ser consciente de que, en cumplimiento o no de estos fines, las entidades parcialmente exentas pueden desarrollar explotaciones económicas, el legislador sujeta a tributación los beneficios derivados de éstas, incidan o no en las condiciones de competencia, ya que no existe justificación alguna para otorgar la exención en el Impuesto sobre Sociedades a los beneficios derivados de una explotación económica, con independencia de quién la desarrolle.

Esta es la idea que subyace a lo dispuesto en el artículo 121 del TRLIS, que en ningún momento menciona las condiciones de competencia en el mercado sino la intervención en éste, aún en cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la entidad parcialmente exenta.

El artículo 121.2 del TRLIS define qué debe entenderse por rendimientos de explotación económica. De él se deduce que es la intervención en el mercado, produciendo un bien o servicio para su venta o prestación a cambio de un precio, lo que determina que estemos o no ante una explotación económica y no las características de dicho mercado y, en particular, el número de oferentes del mismo.

En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 13 de octubre de 2011 que, al objeto de determinar si la ausencia de competencia en un mercado o la no alteración de dichas condiciones supone la inexistencia de explotación económica, resuelve negativamente, aclarando que es la ordenación de medios personales y materiales para participar en la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado lo que determina el desarrollo de una actividad económica.

Además, dado que la forma en que se define una explotación económica en el artículo 121.2 del TRLIS coincide con la empleada por el legislador en el artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, resulta procedente analizar si, en el ámbito de dicho tributo, se consideran las condiciones de competencia a efectos de determinar si nos encontramos o no ante una actividad o explotación económica. Pues bien, en el IRPF existen múltiples ejemplos de actividades económicas desarrolladas en régimen de exclusividad cuya realización es preceptiva, como ocurre con el depósito de las Cuentas Anuales de las sociedades mercantiles en el Registro Mercantil, cuyo titular es un funcionario público, sin que se discuta siquiera sobre si el carácter obligatorio de tal depósito y la prestación en exclusiva del servicio por el registrador mercantil alteran la naturaleza de explotación económica de los servicios prestados por el funcionario.

Nos encontramos, en definitiva, ante la prestación de servicios por parte de entidades parcialmente exentas que, al representar una explotación económica, no tiene derecho a la exención de sus rendimientos de conformidad con lo establecido en el artículo 121.2 del TRLIS. En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en contestación a las Consultas V1688-10 y V0453-11.

El fundamento del argumento utilizado por el TEAR para hacer depender de la alteración o no de las condiciones de competencia la exención de una determinada actividad se encuentra en el artículo 48.2 de la antigua Ley 34/1994, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Dicho precepto condicionaba la concesión de exención por parte de la Administración a determinadas explotaciones económicas a que dichas explotaciones coincidieran con el objeto o finalidad específica de la entidad, entendiéndose que esto sucede cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines establecidos en el artículo 42.1.a) de la norma, no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

Es decir, la anterior norma reguladora del régimen de tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades e instituciones sin ánimo de lucro estableció los citados criterios como condiciones necesarias para que la Administración pudiera conceder la exención a determinadas explotaciones económicas pero su concurrencia no implicaba que no se tratara de una explotación económica.

A dicha condición de no generar competencia desleal se le añade otra, que los destinatarios de la actividad sean colectividades genéricas de personas, elemento que tampoco se cumple en relación con la actividad de visado, siendo los destinatarios de la misma personas o entidades claramente determinadas que pueden no coincidir con los profesionales colegiados.

En cuanto al precio del servicio, en el apartado 4 del artículo 13 de la Ley 2/1974, sobre Colegios Profesionales, no se limita en modo alguno la obtención de un beneficio por la actividad de visado sino que se establecen límites para la fijación de precios abusivos dado el carácter obligatorio del visado y el desarrollo exclusivo de esta actividad por cada Colegio Profesional.

Teniendo en cuenta las características de la actividad analizada, si la misma fuera realizada por un tercero, por ejemplo, una empresa privada en la que se externalizara el servicio, no existiría duda alguna acerca de si estamos o no ante una actividad económica. Por ello, el hecho de que la misma sea desarrollada por una entidad parcialmente exenta no debe alterar tal conclusión con el fin de que los beneficios de la actividad queden exentos, siendo precisamente el desarrollo de actividades que pueden no merecer la exención en el Impuesto sobre Sociedades la justificación de la existencia del régimen especial regulado en los artículos 120 y siguientes del TRLIS.

Termina solicitando el Director recurrente que se fije criterio por el que se excluya de la exención en el Impuesto sobre Sociedades a las rentas derivadas de la prestación de servicios de visado obtenidas por Colegios Profesionales, al constituir dicha actividad una explotación económica.

Tercero:

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso en virtud de lo dispuesto en el artículo 242.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria) no presentó alegaciones en el trámite concedido al efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si las rentas derivadas de la prestación de servicios de visado, obtenidas por los Colegios Profesionales, están exentas o no del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero:

El artículo 9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) dispone, en la redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente expediente, lo siguiente:

Artículo 9.3. Exenciones

*“3. Estarán **parcialmente exentos del impuesto** en los términos previstos en el capítulo XV del título VII de esta Ley:*

- a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en apartado anterior.
- b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.
- c) Los **colegios profesionales**, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores.
- d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/ 1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización.
- e) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora.
- f) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.”

El Capítulo XV del Título VII (Regímenes tributarios especiales) del TRLIS regula el régimen de las entidades parcialmente exentas en los términos siguientes:

Artículo 120. Ámbito de aplicación

“El presente régimen se aplicará a las entidades a que se refiere el artículo 9, apartado 3, de esta Ley”.

Artículo 121. Rentas exentas

“1. Estarán **exentas** las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) **Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.**

(...)

b) **Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.**

c) **Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.**

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11. 1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. **La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.**

3. **Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”**

Artículo 122. Determinación de la base imponible

1. La base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de esta Ley.

2. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 14 de esta Ley, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere el párrafo a) del apartado 1 del artículo anterior”.

Cuarto:

Para dar respuesta a la cuestión controvertida conviene analizar la evolución normativa del régimen de las entidades parcialmente exentas.

Así, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, regulaba las exenciones en su artículo 5, a cuyo tenor:

“ Artículo 5. Exenciones.

(...)

2. Están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades:

a) Las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas.

b) La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.

c) Los Montepíos y Mutualidades de previsión social, siempre que la naturaleza y cuantía de sus prestaciones esté comprendida dentro de los límites legalmente fijados.

d) La Cruz Roja Española.

e) Los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.

f) Los partidos políticos, las centrales sindicales, **los Colegios Profesionales**, las organizaciones patronales, las Cámaras Oficiales y las asociaciones sin ánimo de lucro, siempre que en cada supuesto exista reconocimiento legal expreso de la personalidad jurídica de la Entidad en cuestión.

La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.

A estos efectos, **se entenderán rendimientos de una explotación económica** todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

3. Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.

4.(.....)”.

El Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, contemplaba también esta exención en su artículo 30, al disponer:

Artículo 30. Otras Entidades exentas.

“1. Están igualmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente:

- a) Las Administraciones Públicas territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas.
- b) La Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el art. 16 de la Constitución Española.
- c) Los Montepíos y Mutualidades de previsión social siempre que la naturaleza y cuantía de sus prestaciones estén comprendidas dentro de los límites legalmente fijados.

Se entenderán asimismo amparadas en esta exención las Mutuas Patronales de Accidentes de Trabajo, inscritas en el Registro de Entidades de Previsión Social.

- d) La Cruz Roja Española.
- e) Los Establecimientos, Instituciones, Fundaciones o Asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal, para arbitrar fondos cuando dichos Entes hayan sido calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado, siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente.
- f) Los partidos políticos, las centrales sindicales, **los colegios profesionales**, las organizaciones patronales, las cámaras oficiales y las asociaciones sin ánimo de lucro, siempre que en cada supuesto exista reconocimiento legal expreso de la personalidad jurídica de la Entidad en cuestión.

No se considerarán Entidades sin fin de lucro aquellas Asociaciones que persigan de modo primordial la obtención de las rentas a que se refiere el apartado siguiente o en las que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho no sean gratuitos.

2. La exención no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando se halle cedido, los sometidos a retención ni a los incrementos de patrimonio.

3. Las Entidades a que se refiere este artículo se registrarán por lo dispuesto en los arts. 349 a 358 de este Reglamento”.

Y en su artículo 349 disponía:

Artículo 349. Ambito de la exención.

1. La **exención** de las Entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento **abarcará a los rendimientos obtenidos directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica.**

3. La **exención** a que se refiere el artículo precedente **no abarcará** a los siguientes componentes de la renta:

- a) **Incrementos patrimoniales.**
- b) **Rendimientos de explotaciones económicas.**
- c) **Rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido.**

4. La exención tampoco alcanzará a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto”.

En cuanto a los componentes de la renta, el artículo 5 del Reglamento distinguía los siguientes:

Artículo 5. Concepto de renta.

1. Componen la renta del sujeto pasivo la totalidad de sus rendimientos netos, más los incrementos y menos las disminuciones patrimoniales.

2. Se consideran rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo:

- a) **Los procedentes de las explotaciones económicas** de toda índole de que sea titular.
- b) Los derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a una explotación económica.
- c) **Los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica.**

3. Se considerarán incrementos o disminuciones patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo de acuerdo con lo prevenido en la Ley reguladora del Impuesto y en este Reglamento”.

De la regulación contenida en la Ley 61/1978 y en el RD 2631/1982 se infiere:

- (i) Que la exención alcanza sólo a las rentas procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad;
- (ii) Que la exención no alcanza a los rendimientos derivados del ejercicio de una explotación económica, ni a los derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.
- (iii) Que entre las rentas exentas no cabe incluir aquellas que aún formando parte del objeto social o finalidad específica de la entidad, supongan o deriven de explotaciones económicas, toda vez que el Reglamento distingue claramente ambos tipos de renta en sus artículos 5 y 349.

En resumen, de la citada normativa se desprende que las rentas procedentes de cualesquiera actividades económicas, incluidas aquéllas actividades económicas que se desarrollaran en cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la entidad, no quedan exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Y esta conclusión resulta aplicable tanto antes como después de la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Esta interpretación resulta avalada por las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010 (Rec. nº 9967/2004) y de 17 de noviembre de 2010 (Rec. nº 940/2006). Así, dispone la primera de ellas:

"SEXTO .

Esto sentado, una interpretación integradora del art. 349.1 del Reglamento y del art. 5.2 de la Ley obliga a distinguir entre rentas obtenidas en el ejercicio de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad, y rentas obtenidas en el ejercicio de otras actividades lucrativas.

Sin embargo surge el problema de separar los resultados de un grupo y otro de actividades, cuando para la consecución de sus objetivos o finalidades específicas, las entidades exentas realizan una actividad que, en ocasiones puede ser considerada de explotación económica, a tenor de la definición contenida en el art. 5.2 de la Ley .

En estos casos ¿prevalece el objeto o finalidad específica, o bien la forma en que se consigue la misma, esto es, la explotación económica, a efectos de determinar si hay o no exención?.

Según la sentencia impugnada, aceptando el criterio de la Administración, los rendimientos obtenidos por el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la entidad están amparados por la exención, salvo que dichas actividades constituyen una explotación económica.

Por el contrario, la tesis de la recurrente es que los rendimientos obtenidos por el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica de la entidad están amparados por la exención incluso cuando constituyan una explotación económica en los términos en que define este concepto el art. 5.2 de la Ley

SÉPTIMO.

No existe una doctrina jurisprudencial clara al respecto.

La sentencia de 11 de junio de 1990 de esta Sala parece alinearse en la posición que defiende la recurrente, en cuanto declaró no gravables los beneficios obtenidos por una entidad benéfica en la construcción y venta de viviendas de renta limitada que le era su objeto social.

Sin embargo, la Sala cuando analizó si los rendimientos obtenidos por un Ayuntamiento, procedentes de sus montes propios, si no existía explotación económica, mediante el empleo de medios personales y materiales, estaban o no exentos, parece mantener la posición contraria, al condicionarse la sujeción o exención a la forma de obtención de los rendimientos (sentencias de 23 de noviembre y 23 de diciembre de 1989 , 4 de abril y 19 de diciembre de 1990 y 13 de diciembre de 1994).

Asimismo, en las sentencias de 2 de febrero de 2002 y 24 de mayo de 2005, en relación con la actividad realizada por un Ayuntamiento de construcción de viviendas de protección oficial para su cesión en arrendamiento, aunque no considera en este caso la existencia de una verdadera explotación económica, por encontrarse incardinada en las finalidades que debe perseguir la actividad municipal y, por tanto, alejada de una pura iniciativa de intervención en el mercado de la vivienda, con la finalidad de conseguir beneficios, da por supuesto la tributación por razón de las rentas que obtengan las entidades a que se refiere el art. 5.2 de la Ley como consecuencia de la realización de actividades en el mercado, ya consistan éstas en explotaciones económicas, cesión de patrimonio u obtención de incrementos de patrimonio, como en definitiva vino a reconocer también la sentencia de 20 de febrero de 2004 .

En esta situación, hay que concluir que toda explotación económicamente desarrollada por una entidad relatante exenta, antes de la Ley 30/94, aún cuando fuere realizada para la consecución de sus objetivos o finalidades específicas estaba sujeta y no exenta.

Debe recordarse que el art. 349.1 del Reglamento sólo dispuso que la exención de las entidades abarcaría a rendimientos obtenidos directa o indirectamente por el ejercicio de las actividades, no utilizando en momento alguno el concepto de explotación económica, por lo que dicho apartado podía comprender las ayudas y donativos y conceptos similares, pero no los rendimientos por el ejercicio de una explotación económica, aún cuando a través de ella se consiga su objeto o finalidad específica, y prueba de ello es que en el apartado 3b del mismo artículo 349 se exceptuaban los rendimientos derivados de explotaciones económicas.

OCTAVO.

La representación procesal de la recurrente trae a colación la Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en lo sucesivo Ley de Fundaciones y Mecenazgo), pero ello no nos puede servir para llegar a otra conclusión.

Esta Ley respondió en primer lugar (Título I) a la necesidad ineludible de actualizar la legislación sobre fundaciones, cuya normativa estaba anclada en la Ley de 20 de Junio de 1849 y en el Decreto e Instrucción de 14 de Marzo de 1899.

En segundo lugar, la Ley 30/1994 pretendió estimular la participación de la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general, mediante su canalización a través de diversas vías, entre las que nos interesa la de constituir entidades que persigan fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, etc, que, en razón de su forma de personificación, tengan esta finalidad como exclusiva, caso de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. Estas fundaciones y asociaciones eran las incluidas en la letra e), del apartado 2, del artículo 5, de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades , como entidades exentas.

La Ley 30/1994, de 24 de Noviembre, de Fundaciones y Mecenazgo estableció un régimen de exención mas amplio que el de la Ley 61/1978 , para las Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública que cumplieran determinados requisitos, manteniendo sin embargo el régimen de la Ley 61/1978 , para las que no lo cumplieran. Esta es la razón que obligó a dar nueva redacción a todo el artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de Diciembre , en especial y en lo que nos interesa a la letra a) (antes letra e) del apartado 2, que se recondujo a los "establecimientos, instituciones, fundaciones (...) que hayan sido calificados o declarados benéficos o de utilidad pública, (...) así como las asociaciones sin ánimo de lucro, inscritas en el Registro público correspondiente que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley de Fundaciones y de Incentivos a la participación privada en actividades de interés general".

Se aprecia claramente la existencia de dos regímenes de exención tributaria, el pleno, o sea el nuevo para las Fundaciones y Asociaciones comprendidas en el Título II de la Ley 30/1994, y el menos pleno o anterior para las restantes que continuaron rigiéndose por el artículo 5º.2 de la Ley 61/1978.

Pues bien, el régimen de exención plena exigía la necesidad de solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda la extensión del alcance de la exención a los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica en las actividades que constituyeran objeto social o finalidad específica, siempre que no generase competencia desleal y cuyos destinatarios fueran colectividades genéricas de personas.

El régimen de exención menos plena continuó siendo el del artículo 5, apartado 2, de la Ley 61/1978, si bien se perfeccionó su redacción, que en lo que nos interesa quedó como sigue: "La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, ni tampoco a los incrementos del patrimonio (...)".

En definitiva, esta precisión normativa no significa en absoluto que se reformara el precepto para reducir frente al régimen inicial de la Ley el alcance de la exención, sino simplemente ratificar que los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas o del capital mobiliario e inmobiliario, no afecto a explotaciones económicas siempre estuvieron fuera de la exención.

La Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, reguló esta cuestión en sus artículos 133 y siguientes, concernientes al régimen especial de las entidades parcialmente exentas, entre las que se encontraban los Colegios Profesionales. El artículo 134 de dicha norma, relativo a las rentas exentas, disponía, en su redacción original, lo que sigue:

Artículo 134. Rentas exentas

"1. **Estarán exentas** las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) **Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica.**

b) **Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.**

c) **Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.**

(.....)

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los señalados en el apartado anterior.

3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Se considerarán incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél".

En apariencia la regulación dada por la Ley 43/1995 a las entidades parcialmente exentas es muy similar a la contenida en la Ley 61/1978 y en el Reglamento de 1982. Sin embargo, pueden observarse también algunas diferencias. La comparación entre ambas normativas permite alcanzar las conclusiones siguientes:

(i) La Ley 43/1995 es menos restrictiva en la aplicación de la exención pues sólo excluye de la misma a los incrementos de patrimonio a título lucrativo u oneroso que sean ajenos al cumplimiento del objeto social o finalidad específica de la entidad, en tanto que la normativa anterior excluía de la exención todo incremento de patrimonio.

(ii) La Ley 43/1995 excluye de la exención, como la anterior normativa, las rentas procedentes de explotaciones económicas, constituyan o no el objeto social o finalidad específica de la entidad.

A la conclusión señalada en el punto (ii) se llega, aunque la Ley 43/1995 no distinga ya en su articulado los distintos componentes de la renta por determinar la base imponible de manera sintética a partir del resultado contable, si se tienen presentes los términos utilizados en su artículo 134.2, que señalan que no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas *“la exención a que se refiere el apartado anterior”*, que no es otra que la correspondiente a las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica. Se infiere, por tanto, con claridad que aunque estén incluidas o guarden relación con el objeto social o la finalidad específica de la entidad determinadas explotaciones económicas, éstas nunca podrán quedar exentas.

Además, tal conclusión se impone si se compara el régimen fiscal aplicable a las Fundaciones y Asociaciones de Utilidad Pública que cumplen determinados requisitos, régimen contenido en el Título II de la Ley 19/1994 (artículos 48 y siguientes), y el aplicable a esas mismas entidades cuando no cumplen dichos requisitos, que no es otro, tal como dispone el artículo 133.1 de la Ley 43/1995, que el aquí analizado.

El artículo 48 de la Ley 30/1994 disponía en su redacción originaria:

Artículo 48. Ambito de la exención

“1. Las entidades que cumplan los requisitos previstos en las secciones anteriores, gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a títulos lucrativos, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

2. Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1 a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas”.

Si se compara este régimen de exenciones con el regulado en el artículo 134 de la Ley 43/1995 se observa, por lo que aquí interesa, lo siguiente:

- En ambos se declaran exentas las rentas derivadas de actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica.
- En ambos se declaran exentos los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones y adquisiciones a título lucrativo siempre que se obtengan en cumplimiento del objeto social o finalidad específica.
- En el régimen fiscal de la Ley 43/1995 se declaran exentas, además, las rentas derivadas de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica a condición de reinversión relacionada con dicho objeto social o finalidad específica.
- En ambos se excluyen de la exención los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, pero en el régimen fiscal de la Ley 30/1994 se podrá solicitar la exención de estos rendimientos en determinadas situaciones.

Pues bien, si el artículo 134 de la Ley 43/1995 se interpretara en el sentido de que las rentas derivadas de explotaciones económicas sí quedan exentas cuando dichas explotaciones constituyen el objeto social o la finalidad específica de la entidad, nos encontraríamos con la paradoja de que se trataría de un régimen más beneficioso fiscalmente en el Impuesto sobre Sociedades que el de la Ley 30/1994 puesto que las rentas procedentes de explotaciones económicas que constituyen el objeto social o la finalidad específica quedarán

exentas sin necesidad de solicitud y de requisito alguno, lo cual carece totalmente de sentido cuando resulta que el régimen fiscal de la Ley 30/1994 supone un régimen de exención más amplio que el de la Ley 43/1995.

La redacción de estos preceptos de la Ley 43/1995 sufrió algunas modificaciones a lo largo de su vigencia, pero sin afectar en lo sustancial a la cuestión aquí analizada, razón por la cual cabe extender a la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004, reproducida en el Fundamento de Derecho anterior, la conclusión que se acaba de indicar respecto de la Ley 43/1995, esto es, que las rentas derivadas de explotaciones económicas nunca podrán quedar exentas del Impuesto sobre Sociedades, se refieran o no al objeto social o a la finalidad específica de la entidad parcialmente exenta.

Llegados a este punto debe señalarse que esta interpretación es plenamente coherente con la regulación que sobre el tema se contiene en la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En efecto, tras recoger el artículo 9.3 de la Ley el carácter de entidad parcialmente exenta de los colegios profesionales, dispone el artículo 110 lo siguiente:

Artículo 110. Rentas exentas

“1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de actividades económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado.

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

Las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante 7 años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 12.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior.

En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquel.

La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él”.

Comparando este precepto con los apartados 1 y 2 del artículo 121 del TRLIS se observa que las redacciones son prácticamente idénticas salvo lo dispuesto en la letra a) del apartado 1.

Así, en efecto, en la letra a) del apartado 1 de la Ley 27/2014 se recoge ya expresamente que no estarán exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica cuando tengan la consideración de actividades económicas. Además, se ejemplifica que las rentas exentas procedentes de la realización de actividades que constituyen el objeto o finalidad específica de la entidad serán las

cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

A juicio de este Tribunal Central, conforme a la evolución normativa antes expuesta, la redacción contenida en la letra a) del apartado 1 del artículo 110 de la Ley 27/2014 lejos de constituir un cambio en la regulación de la exención aplicable a las entidades parcialmente exentas viene a confirmarla, aclarando las posibles dudas que anteriormente pudieran suscitarse. Se señala ahora con contundencia lo que ya cabía interpretar en las regulaciones contenidas en las normas anteriormente vigentes, esto es, que no estarán exentas tampoco las rentas procedentes de actividades económicas que constituyan el objeto o finalidad específica de la entidad.

Esta finalidad aclaratoria, que no modificativa, de la nueva regulación contenida en la Ley 27/2014 se colige del propio Preámbulo de esta ley, que no contiene referencia alguna a un posible cambio de criterio a este respecto. En este sentido, bien podría enmarcarse dicha aclaración dentro del objetivo perseguido por la nueva Ley de proporcionar seguridad jurídica al que alude el Preámbulo al manifestar que *“La reforma trata, asimismo, de incrementar la seguridad jurídica necesaria en una norma de esta naturaleza. Las características especiales de este Impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica tan cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad. Esta Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y aclara cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión”*.

Debe señalarse, a mayor abundamiento, que entre las entidades parcialmente exentas se encuentran también las entidades sin ánimo de lucro a las que no resulta de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (artículo 9.3.a) del TRLIS en relación con el artículo 9.2).

Si se analiza en el título II de la Ley 49/2002 el régimen fiscal de las entidades sometidas a él se observa que se consideran exentas las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de determinadas explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

De lo expuesto se deduce, a sensu contrario, que en aquellas entidades sin fines lucrativos a las que no resulte de aplicación el título II de dicha Ley y que, por virtud del artículo 9.3.a) del TRLIS, han de tributar –al igual que los Colegios Profesionales– según el régimen de entidades parcialmente exentas del capítulo XV del título VII del TRLIS, las rentas derivadas de explotaciones económicas desarrolladas en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica no están exentas del Impuesto sobre Sociedades, pues si el legislador hubiera querido dejarlas exentas tras la publicación de la Ley 49/2002, así lo habría hecho expresamente, tal como lo hizo respecto de las entidades sin fines lucrativos sometidas al título II de la Ley 49/2002 y, sin embargo, el artículo 121 del TRLIS no ha establecido distinción alguna entre las que proceden o no del cumplimiento del objeto social o finalidad específica, excluyendo sin matices de la exención los rendimientos de explotaciones económicas.

Como colofón a lo expuesto cabe citar la resolución de este Tribunal Central de 6 de febrero de 2014 (RG 2464/2011) en la que se discutía la exención o no en el Impuesto sobre Sociedades, con base en el artículo 121 del TRLIS, de las rentas percibidas en forma de subvención por una entidad parcialmente exenta (Fundación) dedicada a la formación y enseñanza. En ella, con carácter previo al análisis por este Tribunal Central de si dicha actividad de enseñanza constituía o no una actividad económica, se señala expresamente en el fundamento de derecho octavo que **“...no existe ninguna objeción a la calificación como actividad económica a la de enseñanza desarrollada por F que se derive de su condición de entidad de fin de lucro, de la inclusión de dicha actividad en su objeto social o de su financiación por medio de subvenciones...”**.

Quinto:

Que la actividad de visado forma parte del objeto social o finalidad específica de los Colegios Profesionales es algo que está fuera de duda si se tiene presente lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales.

Disponen estos preceptos lo siguiente:

Artículo 1. Naturaleza jurídica, capacidad y fines de los colegios profesionales. Ambito de aplicación de la ley

“1. Los Colegios Profesionales son Corporaciones de Derecho público, amparadas por la Ley y reconocidas por el Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.

(.....)

3. Son **fines esenciales** de estas Corporaciones la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación institucional exclusiva de las mismas cuando estén sujetas a colegiación obligatoria, la defensa de los intereses profesionales de los colegiados y la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados, todo ello sin perjuicio de la competencia de la Administración Pública por razón de la relación funcional.

(.....).”

Artículo 5. Funciones de los Colegios Profesionales

“Corresponde a los Colegios Profesionales el ejercicio de las siguientes funciones, en su ámbito territorial:

a) Cuantas funciones redunden en beneficio de la protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados.

b) Ejercer cuantas funciones les sean encomendadas por la Administración y colaborar con ésta mediante la realización de estudios, emisión de informes, elaboración de estadísticas y otras actividades relacionadas con sus fines que puedan serles solicitadas o acuerden formular por propia iniciativa.

c) Ostentar la representación que establezcan las leyes para el cumplimiento de sus fines.

d) Participar en los Consejos u Organismos consultivos de la Administración en la materia de competencia de cada una de las profesiones.

e) Estar representados en los Patronatos Universitarios.

f) Participar en la elaboración de los planes de estudio e informar las normas de organización de los Centros docentes correspondientes a las profesiones respectivas y mantener permanente contacto con los mismos y preparar la información necesaria para facilitar el acceso a la vida profesional de los nuevos profesionales.

g) Ostentar en su ámbito la representación y defensa de la profesión ante la Administración, Instituciones, Tribunales, Entidades y particulares, con legitimación para ser parte en cuantos litigios afecten a los intereses profesionales y ejercitar el derecho de petición, conforme a la ley, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 1 de esta Ley.

h) Facilitar a los Tribunales, conforme a las leyes, la relación de colegiados que pudieran ser requeridos para intervenir como peritos en los asuntos judiciales, o designarlos por sí mismos, según proceda.

i) Ordenar en el ámbito de su competencia, la actividad profesional de los colegiados, velando por la ética y dignidad profesional y por el respeto debido a los derechos de los particulares y ejercer la facultad disciplinaria en el orden profesional y colegial.

j) Organizar actividades y servicios comunes de interés para los colegiados, de carácter profesional, formativo, cultural, asistencial y de previsión y otros análogos, proveyendo al sostenimiento económico mediante los medios necesarios.

k) Procurar la armonía y colaboración entre los colegiados, impidiendo la competencia desleal entre los mismos.

l) Adoptar las medidas conducentes a evitar el intrusismo profesional.

m) Intervenir, en vía de conciliación o arbitraje, en las cuestiones que, por motivos profesionales, se susciten entre los colegiados.

n) Resolver por laudo, a instancia de las partes interesadas, las discrepancias que puedan surgir sobre el cumplimiento de las obligaciones dimanantes de los trabajos realizados por los colegiados en el ejercicio de la profesión.

ñ) Impulsar y desarrollar la mediación, así como desempeñar funciones de arbitraje, nacional e internacional, de conformidad con lo establecido en la legislación vigente.

o) Informar en los procedimientos judiciales o administrativos en que se discutan honorarios profesionales.

p) Encargarse del cobro de las percepciones, remuneraciones u honorarios profesionales cuando el colegiado lo solicite libre y expresamente, en los casos en que el Colegio tenga creados los servicios adecuados y en las condiciones que se determinen en los Estatutos de cada Colegio.

q) **Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos previstos en el artículo 13.**

r) Organizar, en su caso, cursos para la formación profesional de los posgraduados.

s) Facilitar la solución de los problemas de vivienda a los colegiados, a cuyo efecto, participarán en los Patronatos oficiales que para cada profesión cree el Ministerio de la Vivienda.

t) Cumplir y hacer cumplir a los colegiados las leyes generales y especiales y los estatutos profesionales y reglamentos de régimen interior, así como las normas y decisiones adoptadas por los Órganos colegiales, en materia de su competencia.

u) Atender las solicitudes de información sobre sus colegiados y sobre las sanciones firmes a ellos impuestas, así como las peticiones de inspección o investigación que les formule cualquier autoridad competente de un Estado miembro de la Unión Europea en los términos previstos en la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, en particular, en lo que se refiere a que las solicitudes de información y de realización de controles, inspecciones e investigaciones estén debidamente motivadas y que la información obtenida se emplee únicamente para la finalidad para la que se solicitó.

x) *Cuantas otras funciones redunden en beneficio de los intereses profesionales de los colegiados.*"

En virtud de los artículos transcritos resulta claro que el visado de los trabajos profesionales de los colegiados constituye una actividad de los Colegios Profesionales dirigida a cumplir los fines específicos que estas entidades tienen encomendados de ordenación del ejercicio de las profesiones, de defensa de los intereses profesionales de los colegiados y de protección de los intereses de los consumidores y usuarios de los servicios de sus colegiados.

Más no es ésta la cuestión a analizar, sino si los ingresos por visado derivan o no del ejercicio de una explotación económica pues, si la respuesta fuese afirmativa, conforme a lo concluido en el fundamento de derecho anterior no quedarían exentos del Impuesto sobre Sociedades aún cuando, como se acaba de señalar, el visado constituya una actividad directamente relacionada con los fines específicos del Colegio Profesional.

Tiene razón, por tanto, el Director recurrente cuando manifiesta que es la ordenación de medios materiales o humanos para prestar el servicio de visado el único elemento que, conforme a lo dispuesto en el régimen especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, determina la tributación de los rendimientos de una actividad desarrollada en cumplimiento de los fines del colegio profesional.

Sexto:

La determinación de si la actividad de visado de los Colegios Profesionales constituye o no una explotación económica exige partir de la definición que de ésta recoge el artículo 121.3 del TRLIS, que establece que se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El TEAR cita en apoyo de la exención de las actividades de visado una resolución de este Tribunal Central (TEAC) de 23 de julio de 1999 (RG 1239/1996), de la que se desprendería, a su juicio, una incompatibilidad entre las actividades incluidas en el objeto social o finalidad específica de una entidad parcialmente exenta y el concepto de explotación económica.

El Director recurrente manifiesta que el razonamiento del TEAC en dicha resolución tenía su fundamento en la regulación contenida en la Ley 61/1978 y su Reglamento de desarrollo y debe considerarse ampliamente superado, de forma que el caso analizado en el presente recurso ha de examinarse a la luz del TRLIS. A su juicio, el TEAC fundamentó su fallo en que una actividad incluida entre los fines específicos de un Colegio Profesional no puede constituir una explotación económica ya que se regulan de forma independiente en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado mediante el Real Decreto 2631/1982.

Este Tribunal Central debe puntualizar en este momento que no es correcta la interpretación que de su resolución realizan tanto el TEAR como el Director recurrente, aunque finalmente dicha resolución declarara exentas las rentas procedentes de la actividad de visado.

En la resolución de 23 de julio de 1999 este Tribunal Económico-Administrativo Central señalaba:

"SEGUNDO.

En cuanto a la primera de las cuestiones suscitadas el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece la exención, en la letra d) de los Colegios profesionales. Ahora bien, se dispone expresamente que «la exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio... A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

El Reglamento del Impuesto aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre, recoge en forma semejante la citada exención en el artículo 30, pero al referirse al concepto de renta en el artículo 5 distingue entre los rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo procedentes de «... las explotaciones económicas de toda índole de que sea titular...» y «... los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica...». Con ello lo que se está poniendo de manifiesto es que aun cuando ambos conceptos constituyen renta, e integran el hecho imponible, los ingresos procedentes de su finalidad específica o de las actividades que constituyen su objeto social, no se equiparan necesariamente a lo que se entiende por explotación económica.

*También el artículo 349 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece expresamente «1. La exención de las entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento abarcará a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica», indicándose posteriormente que la exención no abarcará a los siguientes componentes de renta entre los que se señalan los rendimientos de explotaciones económicas. Es decir este artículo **establece una distinción entre los rendimientos de explotaciones económicas y los del ejercicio de actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica.***

TERCERO.

Una vez examinados los preceptos del Impuesto sobre Sociedades que se refieren a esta materia, se debe analizar qué tipo de rendimientos constituyen los ingresos obtenidos por el Colegio profesional como consecuencia del visado de proyectos y por el descuento sobre honorarios.

Según el artículo 36 del RD 1471/1977, de 13 de mayo, por el que se aprueban los Estatutos del Consejo General y de los Colegios Oficiales de Aparejadores y Arquitectos Técnicos, entre las funciones que corresponden al Colegio está la de «... visar los documentos relacionados con los trabajos profesionales particulares que realicen los colegiados a que hacen referencia los artículos 8 y 10 y que se ajusten a las normas reglamentarias y disposiciones vigentes, así como exigir, en su caso, el cumplimiento de este trámite. El visado a los solos efectos de estos Estatutos es el acto colegial, en virtud del cual, el Colegio respectivo: a) Controla la titulación y colegiación de la persona cuyos servicios profesionales se contratan. b) Comprueba el contenido formal del contrato de arrendamiento de servicios profesionales o del trabajo realizado. c) Comprueba al visar el certificado final de obra si se han cumplido los requisitos exigidos por el Decreto 462/1971, de 11 de marzo (RCL 1971\605 y NDL 6931), en lo que respecta a las competencias de aparejador o arquitecto técnico. El visado podrá ser otorgado o denegado...».

El artículo 43 añade que «los aparejadores y arquitectos técnicos someterán obligatoriamente al visado del Colegio respectivo, sin exclusión alguna, todos sus contratos de trabajo profesionales, formulando igualmente, puntual declaración para su visado, de todos los trabajos en que intervengan en el ejercicio libre de la profesión. En este último caso vendrán obligados a efectuar el cobro de sus honorarios a través de los respectivos Colegios y estar dados de alta en la Licencia Fiscal...».

Por lo que se refiere al descuento, también el artículo 36 se refiere como funciones propias del Colegio «establecer obligatoriamente a través del Colegio, los servicios para cobrar los honorarios profesionales que se devenguen por los trabajos particulares, abonando el colegiado al Colegio los descuentos que corresponda, dentro de los límites que el Colegio acuerde». Añadiéndose en el artículo 43 que: «los Colegios... detraerán de los honorarios cobrados con su intervención, el porcentaje que para tal fin hubieran acordado sus órganos de gobierno...».

Por último el artículo 84 de la citada norma se refiere al régimen económico de los Colegios indicando que serán recursos ordinarios: «... b) Los derechos de incorporación, así como las cuotas periódicas que los colegiados deben satisfacer. c) El porcentaje a detraer de los honorarios y sueldos, así como los derechos de visado...».

De todo ello se desprende que tanto el visado, como el cobro de honorarios con el descuento correspondiente, constituye una de las funciones específicas del Colegio, prestándose tales servicios de forma exclusiva por el Colegio y con carácter obligatorio.

Además **a través de la actividad de visado** y descuento colegial sobre honorarios, **el Colegio o sujeto que presta estos servicios no pretende intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios a través del mercado, sino dar cumplimiento a normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad de aparejadores y arquitectos técnicos. Por otro lado, tales servicios se prestan en exclusiva por los Colegios, lo que determina que la aplicación de una exención a los ingresos que constituyen su contraprestación no altere las condiciones normales de competencia entre los sujetos que los proveen, preocupación que sin duda está latente en la regulación de las exenciones subjetivas parciales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.**

A la vista de lo que antecede hay que entender que los ingresos o rendimientos aquí cuestionados provienen propiamente de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, debiendo, en consecuencia quedar exentos del Impuesto, ya que la normativa del Impuesto sobre Sociedades distingue entre tales rendimientos y los provenientes de explotaciones económicas como conceptos diferentes.

En dicha resolución este Tribunal Central, contrariamente a lo que parecen sugerir tanto el TEAR como el Director recurrente, no dijo que la razón de la exención de los ingresos por visado fuera que las actividades que constituyen el objeto social o finalidad específica –entre las que se encuentra la de visado de trabajos profesionales- no pueden constituir una explotación económica.

Este Tribunal aludió a la distinción que entre los distintos elementos integrantes de la renta hacía la normativa entonces vigente para destacar simplemente que los ingresos procedentes de la finalidad específica o de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad no se equiparan necesariamente –como en principio parece que debería ser- a lo que se entiende por explotación económica. Es decir, que pueden existir actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica y que no constituyen sin embargo explotaciones económicas.

Sentado lo anterior, la razón de nuestra decisión en su momento en pro de la exención de los ingresos por visado fue que dicha actividad no constituía una explotación económica por los motivos siguientes:

(i) A través de la actividad de visado el Colegio o sujeto que presta estos servicios no pretende intervenir en la producción y distribución de bienes o servicios a través del mercado sino dar cumplimiento a normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad de aparejadores y arquitectos técnicos.

(ii) Tales servicios se prestan en exclusiva por los Colegios, lo que determina que la aplicación de una exención a los ingresos que constituyen su contraprestación no altere las condiciones normales de competencia entre los sujetos que los proveen.

En definitiva, pues, el hecho de que la prestación de los servicios de visado obedezca simplemente a la necesidad de dar cumplimiento a las normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad colegiada y de que se produzca en exclusiva por los Colegios Profesionales no alterando, en consecuencia, la competencia en el mercado de los proveedores de dichos servicios, llevó a este Tribunal Central en la resolución citada a concluir que la actividad de visado no constituía una explotación económica y, por ende, a que formando parte de su objeto social o finalidad específica las rentas derivadas de ella debían quedar exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

La actividad de visado está regulada en el artículo 13 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales, a cuyo tenor:

Artículo 13. Visado

“1. Los Colegios de profesiones técnicas visarán los trabajos profesionales en su ámbito de competencia únicamente cuando se solicite por petición expresa de los clientes, incluidas las Administraciones Públicas cuando actúen como tales, o cuando así lo establezca el Gobierno mediante Real Decreto, previa consulta a los colegiados afectados, de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Que sea necesario por existir una relación de causalidad directa entre el trabajo profesional y la afectación a la integridad física y seguridad de las personas.*
- b) Que se acredite que el visado es el medio de control más proporcionado.*

En ningún caso, los Colegios, por sí mismos o a través de sus previsiones estatutarias, podrán imponer la obligación de visar los trabajos profesionales.

2. El objeto del visado es comprobar, al menos:

- a) La identidad y habilitación profesional del autor del trabajo, utilizando para ello los registros de colegiados previstos en el artículo 10.2.*
- b) La corrección e integridad formal de la documentación del trabajo profesional de acuerdo con la normativa aplicable al trabajo del que se trate.*

En todo caso, el visado expresará claramente cuál es su objeto, detallando qué extremos son sometidos a control e informará sobre la responsabilidad que, de acuerdo con lo previsto en el apartado siguiente, asume el Colegio. En ningún caso comprenderá los honorarios ni las demás condiciones contractuales, cuya determinación queda sujeta al libre acuerdo entre las partes, ni tampoco comprenderá el control técnico de los elementos facultativos del trabajo profesional.

3. En caso de daños derivados de un trabajo profesional que haya visado el Colegio, en el que resulte responsable el autor del mismo, el Colegio responderá subsidiariamente de los daños que tengan su origen en defectos que hubieran debido ser puestos de manifiesto por el Colegio al visar el trabajo profesional, y que guarden relación directa con los elementos que se han visado en ese trabajo concreto.

4. Cuando el visado colegial sea preceptivo, su coste será razonable, no abusivo ni discriminatorio. Los Colegios harán públicos los precios de los visados de los trabajos, que podrán tramitarse por vía telemática”.

Los ingresos por visado constituyen uno de los recursos ordinarios de los Colegios Profesionales de Aparejadores y Arquitectos Técnicos. Así lo establece expresamente el artículo 84 del Real Decreto 1471/1977, de 13 de mayo, por el que se aprueban los Estatutos Generales del Consejo General y Colegios Oficiales de Aparejadores y Arquitectos Técnicos, al disponer:

Artículo 84

“Serán recursos ordinarios de los Colegios:

- a) Los productos de los bienes y derechos que posea la Corporación, así como de los servicios y actividades de todo orden que desarrolle.*
- b) Los derechos de incorporación, así como las cuotas que los colegiados deban satisfacer.*
- c) **Los derechos por intervenciones profesionales de los colegiados sujetas a visado, determinados con arreglo a parámetros objetivos derivados de la naturaleza, entidad y complejidad del correspondiente acto profesional, y los correspondientes a las actuaciones del Colegio por arbitrajes, peritaciones, expedición de***

certificaciones u otras realizadas dentro de sus funciones, establecidos con arreglo a los criterios y normativa colegial vigente”.

Ni la liquidación administrativa, ni el TEAR, ni el Director recurrente, ni el obligado tributario que ostentó la condición de interesado ante el TEAR, cuestionan que la prestación del servicio de visado exija una ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos por parte del Colegio Profesional.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de octubre de 2011 (Rec. nº 3812/2007) recuerda la necesidad de esta ordenación para que exista actividad económica al señalar:

“Desde esta perspectiva es evidente que la entidad realiza una explotación económica. Así, dispone de una serie de medios materiales (instalaciones, material sanitario, ...) y personales (médicos, personal administrativo, ...) cuya ordenación por el contribuyente se realiza por cuenta propia con el fin de prestar un servicio como es el de asistencia sanitaria.

Alega la recurrente que desde este punto de vista cualquier actividad ha de reputarse explotación económica. Así será, siempre que la actividad consista en la ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos con el fin de intervenir en la producción de bienes o en una prestación de servicios.”

Esta ordenación resulta evidente si se tiene presente el objeto del visado en los términos expuestos en el artículo 13 de la Ley 2/1974, arriba reproducido: acreditar la identidad y habilitación profesional del autor del trabajo, así como la corrección e integridad formal de la documentación del trabajo profesional. Será necesario emplear, por tanto, recursos humanos y/o materiales para desarrollar dicha tarea.

Además, se trata de una ordenación por cuenta propia, lo cual se hace más evidente aún a partir de la Ley 25/2009, de 22 de diciembre, que dio nueva redacción a la Ley 2/1974 estableciendo que el Colegio Profesional asume riesgos en su actividad de visado, lo que supone un hecho revelador de la existencia de una actividad económica.

En efecto, el artículo 13.3 de la Ley 2/1974 de Colegios Profesionales dispone que: **“En caso de daños derivados de un trabajo profesional que haya visado el Colegio, en el que resulte responsable el autor del mismo, el Colegio responderá subsidiariamente de los daños que tengan su origen en defectos que hubieran debido ser puestos de manifiesto por el Colegio al visar el trabajo profesional, y que guarden relación directa con los elementos que se han visado en ese trabajo concreto”.**

Sí hay discrepancia, en cambio, sobre si esa ordenación de medios materiales y humanos tiene por objeto intervenir en el mercado. Así, mientras que para la Administración tributaria y para el Director recurrente esa intervención es clara, el TEAR –asumiendo el criterio sostenido por este Tribunal Central en la resolución de 23 de julio de 1999- la cuestiona porque el servicio se presta de forma exclusiva por el Colegio Profesional y la aplicación de la exención no altera las condiciones normales de competencia.

El artículo 121 del TRLIS excluye de la exención los rendimientos de explotaciones económicas. De la definición que da de éstos se colige que es la intervención en el mercado, produciendo un bien o servicio para su venta o prestación a cambio de un precio, lo que determina que estemos o no ante una explotación económica y no las características de dicho mercado ni el número de oferentes del mismo.

Tal como defiende el Director recurrente, el desarrollo de una actividad económica puede tener lugar en múltiples circunstancias competitivas y lo cierto es que el artículo 121.2 del TRLIS se limita a excluir de la exención los rendimientos de explotaciones económicas sin consideración alguna a las condiciones de la competencia.

Por otra parte, tampoco es obstáculo para que pueda hablarse de intervención en el mercado el hecho de que el servicio de visado se preste en exclusiva por los Colegios Profesionales. Esta circunstancia sólo significa que en el mercado de servicios de visado la oferta se reduce a los Colegios Profesionales que intervendrían en él, por disposición legal, en régimen de monopolio.

Incluso el hecho de que el precio del bien o servicio pudiera estar regulado –cosa que además no sucede en el caso de los Colegios Profesionales, a los que su normativa sólo impone que el coste del visado preceptivo sea razonable, no abusivo ni discriminatorio- ello no supondría obstáculo a la existencia de un mercado. Así lo establece, en efecto, el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de octubre de 2011, arriba citada:

"Igualmente, el hecho de un determinado precio esté regulado no implica que no nos encontremos en un mercado. En este caso, nos encontraríamos con un mercado regulado tanto en las condiciones de acceso y de prestación de servicios, como en el precio percibido por los oferentes de dichos servicios. Es obvio que no es un mercado de competencia perfecta, prácticamente inexistentes en la realidad, pero sí es un mercado".

El mercado se caracteriza por la existencia de unos demandantes y unos oferentes de bienes o servicios y por el pago de un precio. En las actividades de visado, el servicio prestado es la comprobación de la identidad y habilitación profesional del autor del trabajo así como de la corrección e integridad formal de la documentación del trabajo profesional de acuerdo con la normativa aplicable al trabajo del que se trate. Los oferentes en dicho mercado son los Colegios Profesionales que prestan los servicios de visado, los demandantes son los clientes que encargan el trabajo cuando el visado es voluntario o, en caso de visado obligatorio, tanto los clientes como los profesionales autores de aquél, y el precio es el estipulado por el Colegio Profesional.

Que con la actividad de visado se dé cumplimiento a normas jurídicas que regulan el ejercicio de la actividad de los profesionales no es obstáculo tampoco a que exista una efectiva intervención en el mercado por parte del Colegio Profesional, del mismo modo que no constituye impedimento para hablar propiamente de un mercado de la electricidad o de los hidrocarburos el hecho de que estas actividades sean objeto de regulación por parte del Estado.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que define las actividades económicas en los mismos términos que se han expuesto aquí, no es obstáculo para su calificación como actividades económicas las realizadas, por ejemplo, por los Registradores de la Propiedad y Mercantiles, que prestan sus servicios de modo exclusivo y que están también sometidos a una normativa que regula su actividad.

Ni siquiera sería óbice para la existencia de una actividad económica el que los importes satisfechos por el servicio de visado tendieran simplemente a igualar los costes en que incurriera el Colegio Profesional por dicha tarea. Así lo reconoce, en efecto, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de septiembre de 2008 (Rec. 481/2005) al disponer:

"QUINTO: (.....) Pues bien, cual acertadamente se pone de relieve en la actuación inspectora y se recoge por el TEARM, a la vista de los Estatutos sociales (artículos 2 y 3, que se dan por reproducidos) y actividades efectivamente desarrolladas, y teniendo en cuenta que la Asociación dispone de empleados retribuidos, de instalaciones (titularidad del inmueble en que se halla el establecimiento de hostelería) y de una organización administrativa que gestiona los múltiples servicios que realiza, no resulta desacertado llegar a la conclusión de que desarrolla una "explotación económica" en los términos legales ya recogidos, sin que la actora acredite en modo alguno lo contrario, habiendo de tenerse en cuenta al efecto lo expuesto en el fundamento jurídico precedente.

Carece de relevancia al efecto que los beneficiarios de la actividad sean sólo los asociados, siendo lo relevante que la Asociación actora persigue la satisfacción de tal colectividad, ofreciéndoles unos servicios que organiza y explota, servicios que aquéllos demandan y por los que pagan un precio, en forma de cuotas y otros abonos.

No altera lo anterior el hecho hipotético de que las cuotas de los propietarios tiendan a ser equivalentes a los gastos realizados por la Asociación, ya que ello no modifica el dato fáctico y sustancial de que existe una retribución por los servicios prestados, retribución que hace posible el mantenimiento de la organización precisa para la prestación de tales servicios."

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, este Tribunal Central concluye que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los Colegios Profesionales no están exentas del Impuesto sobre Sociedades por proceder del ejercicio de una actividad económica, a diferencia de otras actividades, también desarrolladas por los Colegios, como son el seguimiento del cumplimiento del régimen de incompatibilidades legales, el mantenimiento actualizado de los diversos registros de profesionales (por ejemplo, para actuar como peritos), la representación de la profesión ante los poderes públicos o, entre otras, informar proyectos de disposiciones normativas autonómicas en su ámbito material o el ejercicio de su potestad disciplinaria sobre quienes incumplan sus deberes colegiales o profesionales tanto legales como deontológicos.

Por último, debe reseñarse que la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 8 de noviembre de 2000 (Rec. nº 903/1996) en la que se apoya el TEARM para declarar la exención de las rentas obtenidas por la actividad de visado argumenta la exención sobre la base de que cuando el servicio que se presta

es de los típicos del ente que lo presta (propio de su finalidad específica u objeto social) no puede ser catalogado el ingreso que genera como rendimiento de la explotación económica conforme a la Ley 61/1978, aplicable en el supuesto de hecho en ella analizado. Esta interpretación es, sin embargo, contraria a la doctrina del Tribunal Supremo a la que aludimos en el fundamento de derecho cuarto, contenida en las sentencias de 17 de febrero de 2010 (Rec. nº 9967/2004) y de 17 de noviembre de 2010 (Rec. nº 940/2006).

Así las cosas, y con superación del criterio manifestado en su resolución de 23 de julio de 1999 (RG 1239/1996), este Tribunal Central concluye que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los Colegios Profesionales no están exentas del Impuesto sobre Sociedades por proceder del ejercicio de una actividad económica.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León,

ACUERDA:

Estimar el presente recurso y fijar como criterio que las rentas procedentes de la actividad de visado desarrollada por los Colegios Profesionales no están exentas del Impuesto sobre Sociedades al constituir dicha actividad una explotación económica.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.