

## LA ACTIVIDAD DE VISADO DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES

**Análisis de la RTEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016)\***

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo*

---

### EXTRACTO

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de enero de 2017 modifica el criterio precedente de este órgano administrativo para establecer la siguiente doctrina: «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».

El cambio introducido supone dejar prácticamente vacío de contenido el régimen de exención parcial del impuesto sobre sociedades, ya que restringe de forma muy amplia la posible exención de las rentas obtenidas coincidentes con el objeto o finalidad de las entidades parcialmente exentas, que quedan prácticamente limitadas a cuotas asociativas y donativos.

La interpretación efectuada considero que se compatibiliza mal con el espíritu o finalidad de la norma de exención parcial del impuesto sobre sociedades. Además, la comparación efectuada con el régimen de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo, no es válida, ya que esta última norma establece un régimen optativo, mientras que el previsto en el impuesto sobre sociedades es obligatorio y, por ejemplo, los colegios profesionales no pueden optar al régimen de la Ley 49/2002.

---

---

\* El presente trabajo se desarrolla dentro de los proyectos de investigación MINECO (DER2015-70960-REDT), MINECO (DER2015-65922-P) y FC-15-GRUPIN14-039.

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016 [NFJ065111]) se dicta a instancia del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que planteó un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

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 contra un Colegio Profesional de Aparejadores y Arquitectos Técnicos. En dicho acuerdo de liquidación se indicaba que el obligado tributario había declarado como rentas exentas en el impuesto sobre sociedades las procedentes del visado de trabajos profesionales. Sin embargo, la AEAT entendió que tales rentas no están exentas de acuerdo con el artículo 121 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS/2004) al proceder de una actividad económica.

El colegio profesional recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Castilla y León alegando 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». El TEAR estimó parcialmente la reclamación en lo concerniente a los ingresos por visado, al concluir que tales rentas estaban exentas, tras analizar la naturaleza jurídica y la función de estos visados.

El TEAR de Castilla y León ya se había pronunciado sobre esta misma cuestión en la Resolución de 26 de junio de 2013, resolviendo la reclamación número 47/1894/2011, así como en la Resolución de 25 de marzo de 2010 (reclamación núm. 09/0326/2009). En la primera de estas resoluciones, siguiendo los criterios expuestos tanto por el TEAC, en la Resolución de 23 de julio de 1999 (R. G. 1239/1996 [NFJ008190]), como por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León, Valladolid, en Sentencias de 19 de abril de 2000 (rec. núm. 900/1996 [NFJ009536]) y dos de 8 de noviembre de 2000 (rec. núm. 903/1996 [NFJ010330] y rec. núm. 901/1996 [NFJ0065550]), declaró 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.

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

El argumento esencial del recurso radica en que de la redacción del artículo 121, apartados 1 y 2, del TRLIS/2004 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. Debemos recordar que el artículo 121.1 del TRLIS/2004 dice: «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**». Por su parte, el artículo 121.2 del TRLIS/2004 indica: «**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».

En definitiva, 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.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en su Resolución de 23 de julio de 1999 (R. G. 1239/1996 [NFJ008190]) 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».

Sin embargo, este criterio resulta modificado por la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016 [NFJ065111]) al llegar a la conclusión de que debe: «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».

## 3. COMENTARIO CRÍTICO

El TEAC a través de esta resolución se ha dejado convencer por la AEAT de la incompatibilidad del apartado 1 a) del artículo 121 del TRLIS/2004, que indicaba que estaban exentas las

rentas obtenidas por un colegio profesional cuando «procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica», con el apartado 2 del mismo precepto, al señalar que: «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». Por último, el apartado 3 indicaba 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».

La interpretación que ahora acoge el TEAC, variando su criterio para hacerlo coincidente con la opinión de la AEAT, deja prácticamente vacío de contenido el régimen de exención parcial. ¿Cómo es posible ejercer una actividad coincidente con el objeto social de una entidad sin que exista organización de medios personales o materiales?

Como reconoce el propio director del Departamento de Inspección Financiera de la AEAT en su argumentación: «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/2004 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**».

Ahora bien, no nos explica cómo se pueden ejercer esas actividades sin que exista una explotación económica, tal y como es definida en el artículo 121.3 del TRLIS/2004. Al contrario, según su razonamiento, todos los servicios que presta un colegio profesional, aunque sean de obligada recepción por los colegiados o usuarios, son una explotación económica. Para evitar entrar en la discusión sobre la obligatoriedad del servicio de visado compara la labor del colegio profesional con la que efectúan algunos profesionales oficiales, como registradores o notarios, señalando que si nadie discute que sus ingresos están sujetos a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo mismo debe hacerse con los colegios profesionales en el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, el director de la AEAT se olvida de un matiz importante, el TRLIS/2004 concede una exención parcial subjetiva a determinados contribuyentes y, en concreto, a los colegios profesionales en atención a la función social que desarrollan, estableciendo que las actividades que constituyen su objeto social deben estar exentas.

Sinceramente, la redacción de la norma considero que tenía otro espíritu y finalidad, distinto al que defiende la AEAT y ha acogido el TEAC. Esta exención parcial se viene manteniendo en nuestro ordenamiento desde su introducción por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/1978), en su artículo 5.2, en términos prácticamente idénticos y aun actualmente vigentes. En su momento, se justificó la creación de esta exención parcial de carácter subjetivo «por el carácter socialmente protegible de sus actividades, que son necesarias en una sociedad pluralista

moderna, bien desde una óptica social, religiosa, ética, económica o política»<sup>1</sup>. Si tenemos en cuenta el contexto social y jurídico en el que se aprueba esta norma, debe conectarse con los principios rectores de la política social y económica contenidos en los artículos 39 a 52 de la Constitución, que establecen unos principios programáticos para el sector público, que debe procurar alcanzar estos objetivos. Ahora bien, la tarea encomendada constitucionalmente se puede llevar a cabo de forma directa por las Administraciones públicas o a través de la colaboración con otras entidades, por lo general sin ánimo de lucro, como reconoció la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1984, de 7 de febrero, al afirmar en su fundamento jurídico tercero que: «es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general [...] se viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad». Por tanto, la justificación de la inclusión de los colegios profesionales en la exención parcial subjetiva del impuesto sobre sociedades la encontramos en el artículo 52 de la Constitución, que reconoce la necesidad de la existencia de organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios.

Pues bien, a la vista de este contexto normativo, considero que el legislador ha querido fomentar el desarrollo de las actividades de los colegios profesionales concediéndoles una exención subjetiva que debe alcanzar a sus actividades sociales, ya que con las mismas están coadyuvando a la consecución de un objetivo de política social y económica, conforme a los principios programáticos contenidos en nuestra Constitución. Por tanto, la justificación de las exenciones parciales 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.

Así lo ha entendido también el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en la Sentencia de 8 de noviembre de 2000 (rec. núm. 903/1996 [NFJ010330]) al afirmar: «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».

Y este mismo criterio era el mantenido por el TEAC, como puede verse en su Resolución de 23 de julio de 1999, en la que se 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».

---

<sup>1</sup> El Proyecto de Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 y su discusión parlamentaria pueden consultarse en la *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 27/28, julio-diciembre, 1980, págs. 403 y ss.

Frente a este parecer, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT considera que no es aplicable la Resolución de 23 de julio de 1999 del TEAC porque se fundamente en la antigua regulación de la LIS/1978. Sin embargo, debo discrepar, ya que la normativa no dice hoy en día nada distinto a lo que establecía aquella regulación. El artículo 5.2 f) de la LIS/1978 declaraba exentos a los colegios profesionales con un límite: «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 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**».

Por su parte, el artículo 5 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades, regulaba el concepto de renta en los siguientes términos: «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 las 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 finalidad específica**». El Reglamento de 1978 distinguía entre las rentas provenientes de una explotación económica y las que lo hacían de las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad y así lo hace implícitamente toda la regulación legislativa del impuesto sobre sociedades, desde 1978, hasta nuestros días.

El TRLIS/2004 contenía una exención parcial en el artículo 9.3 y en el artículo 121, que no difería de la originaria. Es más, en la actualidad, el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/2014) tampoco introduce ningún cambio significativo, al señalar que estarán exentas las siguientes rentas: «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**».

Actualmente, el artículo 5 de la LIS/2014 indica que: «Se entenderá por actividad económica 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».

Por consiguiente, a mi juicio, nada ha cambiado en todos estos años y sigue funcionando el régimen de exención parcial, con todas las imperfecciones y problemas que plantea y que vengo denunciando desde hace casi dos décadas, sin que se haya corregido legislativamente<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

La Resolución del TEAC se fundamenta en dos sentencias que hacen referencia al viejo régimen de la LIS/1978: Esta interpretación resulta avalada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010 (rec. núm. 9967/2004 [NFJ038077]) y de 17 de noviembre de 2010 (rec. núm. 940/2006 [NFJ041002]).

En la resolución comentada, el director de la AEAT afirma: «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».

Ahora bien, el matiz, a mi juicio, radica en que no puede calificarse de explotación económica la actividad de visado, ya que no se lleva a cabo con una finalidad de intervención en el mercado, sino para ejecutar y realizar las funciones que la normativa tiene encomendada a una determinada corporación. No hacerlo así significaría dejar vacío de contenido el precepto.

La actividad de visado forma parte del objeto social o finalidad específica de los colegios profesionales como puede comprobarse por lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de colegios profesionales. En este sentido, el artículo 1 en su apartado tercero establece que: «Son **finés 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». Por su parte, el artículo 5 establece que son funciones de los colegios profesionales: «q) **Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos previstos en el artículo 13**».

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.

El problema radica en la interpretación que se está haciendo, al considerar que los ingresos por visado derivan del ejercicio de una explotación económica, por lo que no quedarían exentos del impuesto sobre sociedades, aun cuando, como se acaba de señalar, el visado constituya una actividad directamente relacionada con los fines específicos del colegio profesional.

La Resolución del TEAC de 1999, con un criterio a mi juicio mucho más acertado, realizaba un análisis en profundidad de la cuestión y concluía:

«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, 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».**

Suscribo plenamente este razonamiento, ya que es el que pretende la exención parcial, cualquier otro solo conduce a vaciar de sentido a la exención.

Así ocurre con la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017, ya que considera que la prestación del servicio de visado exige «una ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos por parte del colegio profesional». Además, el TEAC ahora considera que el colegio profesional asume riesgos en su actividad de visado, lo que supone, a su juicio, un hecho revelador de la existencia de una actividad económica.

Concluye el TEAC señalando que: «El artículo 121 del TRLIS excluye de la exención los rendimientos de explotaciones económicas. De la definición que da de estos 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».

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el TEAC 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.

Si esta interpretación se extiende se dejaría totalmente vacía de contenido a la exención parcial en cuanto a las rentas procedentes del objeto o finalidad de las entidades no lucrativas, ya que siempre va a existir una organización de medios personales o materiales para la obtención de tales rentas coincidentes con su labor social. Si tenemos en cuenta que no es la primera vez que la Administración entiende que las cuotas asociativas pueden implicar el pago de un servicio, nos encontraríamos con que estas entidades solo tendrían exentas las rentas procedentes de donativos. Por otro lado, si nos fijamos en este régimen fiscal especial, en el que no son deducibles los gastos en actividades de interés general, si sujetamos a gravamen los ingresos, pero no permitimos deducir ciertos gastos vinculados al objeto o finalidad de la entidad, la estaremos haciendo tributar por una base imponible ficticia, con un claro perjuicio, por ejemplo, frente a las sociedades mercantiles. Por ello, abogo por una modificación del sistema, eliminando el régimen de exenciones, pero ampliando el concepto de gasto deducible para estas entidades. Si el colegio

profesional se puede deducir todos sus gastos en actividad colegial, seguro que no tendría ningún inconveniente en que todas sus rentas estuvieran sujetas a gravamen.

Desde luego, se impone una revisión del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas en el impuesto sobre sociedades, y no en el sentido en el que lo han hecho las últimas reformas introducidas por la LIS/2014, que ha igualado su tipo de gravamen al general y ha ampliado la obligación de declarar y presentar autoliquidación, al rebajar los límites. La reforma debe servir para concederles un auténtico incentivo fiscal, lejos de interpretaciones restrictivas como la que acabamos de analizar y que, como ya he indicado, debería partir de un cambio de concepción en su régimen de tributación: sujeción plena, ampliación de gastos deducibles y tipo de gravamen acorde a su objeto y finalidad, para que los posibles beneficios no sujetos a tributación puedan ser reinvertidos en mayor medida en su actividad.

---

## Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [1998]: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid.

– [2003]: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.

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.

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

El argumento esencial del recurso radica en que de la redacción del artículo 121, apartados 1 y 2, del TRLIS/2004 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. Debemos recordar que el artículo 121.1 del TRLIS/2004 dice: «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**». Por su parte, el artículo 121.2 del TRLIS/2004 indica: «**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».

En definitiva, 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.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Hasta la fecha, el TEAC había mantenido en su Resolución de 23 de julio de 1999 (R. G. 1239/1996 [NFJ008190]) 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».

Sin embargo, este criterio resulta modificado por la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017 (R. G. 2959/2016 [NFJ065111]) al llegar a la conclusión de que debe: «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».

## 3. COMENTARIO CRÍTICO

El TEAC a través de esta resolución se ha dejado convencer por la AEAT de la incompatibilidad del apartado 1 a) del artículo 121 del TRLIS/2004, que indicaba que estaban exentas las

rentas obtenidas por un colegio profesional cuando «procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica», con el apartado 2 del mismo precepto, al señalar que: «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». Por último, el apartado 3 indicaba 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».

La interpretación que ahora acoge el TEAC, variando su criterio para hacerlo coincidente con la opinión de la AEAT, deja prácticamente vacío de contenido el régimen de exención parcial. ¿Cómo es posible ejercer una actividad coincidente con el objeto social de una entidad sin que exista organización de medios personales o materiales?

Como reconoce el propio director del Departamento de Inspección Financiera de la AEAT en su argumentación: «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/2004 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**».

Ahora bien, no nos explica cómo se pueden ejercer esas actividades sin que exista una explotación económica, tal y como es definida en el artículo 121.3 del TRLIS/2004. Al contrario, según su razonamiento, todos los servicios que presta un colegio profesional, aunque sean de obligada recepción por los colegiados o usuarios, son una explotación económica. Para evitar entrar en la discusión sobre la obligatoriedad del servicio de visado compara la labor del colegio profesional con la que efectúan algunos profesionales oficiales, como registradores o notarios, señalando que si nadie discute que sus ingresos están sujetos a tributación en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, lo mismo debe hacerse con los colegios profesionales en el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, el director de la AEAT se olvida de un matiz importante, el TRLIS/2004 concede una exención parcial subjetiva a determinados contribuyentes y, en concreto, a los colegios profesionales en atención a la función social que desarrollan, estableciendo que las actividades que constituyen su objeto social deben estar exentas.

Sinceramente, la redacción de la norma considero que tenía otro espíritu y finalidad, distinto al que defiende la AEAT y ha acogido el TEAC. Esta exención parcial se viene manteniendo en nuestro ordenamiento desde su introducción por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/1978), en su artículo 5.2, en términos prácticamente idénticos y aun actualmente vigentes. En su momento, se justificó la creación de esta exención parcial de carácter subjetivo «por el carácter socialmente protegible de sus actividades, que son necesarias en una sociedad pluralista

moderna, bien desde una óptica social, religiosa, ética, económica o política»<sup>1</sup>. Si tenemos en cuenta el contexto social y jurídico en el que se aprueba esta norma, debe conectarse con los principios rectores de la política social y económica contenidos en los artículos 39 a 52 de la Constitución, que establecen unos principios programáticos para el sector público, que debe procurar alcanzar estos objetivos. Ahora bien, la tarea encomendada constitucionalmente se puede llevar a cabo de forma directa por las Administraciones públicas o a través de la colaboración con otras entidades, por lo general sin ánimo de lucro, como reconoció la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1984, de 7 de febrero, al afirmar en su fundamento jurídico tercero que: «es propio del Estado social de Derecho la existencia de entes de carácter social, no público, que cumplen fines de relevancia constitucional o de interés general [...] se viene así a culminar una evolución en la que la consecución de los fines de interés general no es absorbida por el Estado, sino que se armoniza con una actuación mutua Estado-Sociedad». Por tanto, la justificación de la inclusión de los colegios profesionales en la exención parcial subjetiva del impuesto sobre sociedades la encontramos en el artículo 52 de la Constitución, que reconoce la necesidad de la existencia de organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios.

Pues bien, a la vista de este contexto normativo, considero que el legislador ha querido fomentar el desarrollo de las actividades de los colegios profesionales concediéndoles una exención subjetiva que debe alcanzar a sus actividades sociales, ya que con las mismas están coadyuvando a la consecución de un objetivo de política social y económica, conforme a los principios programáticos contenidos en nuestra Constitución. Por tanto, la justificación de las exenciones parciales 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.

Así lo ha entendido también el TSJ de Castilla y León (Valladolid) en la Sentencia de 8 de noviembre de 2000 (rec. núm. 903/1996 [NFJ010330]) al afirmar: «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».

Y este mismo criterio era el mantenido por el TEAC, como puede verse en su Resolución de 23 de julio de 1999, en la que se 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».

---

<sup>1</sup> El Proyecto de Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 y su discusión parlamentaria pueden consultarse en la *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 27/28, julio-diciembre, 1980, págs. 403 y ss.

Frente a este parecer, el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT considera que no es aplicable la Resolución de 23 de julio de 1999 del TEAC porque se fundamente en la antigua regulación de la LIS/1978. Sin embargo, debo discrepar, ya que la normativa no dice hoy en día nada distinto a lo que establecía aquella regulación. El artículo 5.2 f) de la LIS/1978 declaraba exentos a los colegios profesionales con un límite: «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 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**».

Por su parte, el artículo 5 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades, regulaba el concepto de renta en los siguientes términos: «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 las 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 finalidad específica**». El Reglamento de 1978 distinguía entre las rentas provenientes de una explotación económica y las que lo hacían de las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad y así lo hace implícitamente toda la regulación legislativa del impuesto sobre sociedades, desde 1978, hasta nuestros días.

El TRLIS/2004 contenía una exención parcial en el artículo 9.3 y en el artículo 121, que no difería de la originaria. Es más, en la actualidad, el artículo 110 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS/2014) tampoco introduce ningún cambio significativo, al señalar que estarán exentas las siguientes rentas: «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**».

Actualmente, el artículo 5 de la LIS/2014 indica que: «Se entenderá por actividad económica 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».

Por consiguiente, a mi juicio, nada ha cambiado en todos estos años y sigue funcionando el régimen de exención parcial, con todas las imperfecciones y problemas que plantea y que vengo denunciando desde hace casi dos décadas, sin que se haya corregido legislativamente<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Cfr. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1998.

La Resolución del TEAC se fundamenta en dos sentencias que hacen referencia al viejo régimen de la LIS/1978: Esta interpretación resulta avalada por las Sentencias del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2010 (rec. núm. 9967/2004 [NFJ038077]) y de 17 de noviembre de 2010 (rec. núm. 940/2006 [NFJ041002]).

En la resolución comentada, el director de la AEAT afirma: «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».

Ahora bien, el matiz, a mi juicio, radica en que no puede calificarse de explotación económica la actividad de visado, ya que no se lleva a cabo con una finalidad de intervención en el mercado, sino para ejecutar y realizar las funciones que la normativa tiene encomendada a una determinada corporación. No hacerlo así significaría dejar vacío de contenido el precepto.

La actividad de visado forma parte del objeto social o finalidad específica de los colegios profesionales como puede comprobarse por lo dispuesto en los artículos 1 y 5 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de colegios profesionales. En este sentido, el artículo 1 en su apartado tercero establece que: «Son **finés 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». Por su parte, el artículo 5 establece que son funciones de los colegios profesionales: «q) **Visar los trabajos profesionales de los colegiados en los términos previstos en el artículo 13**».

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.

El problema radica en la interpretación que se está haciendo, al considerar que los ingresos por visado derivan del ejercicio de una explotación económica, por lo que no quedarían exentos del impuesto sobre sociedades, aun cuando, como se acaba de señalar, el visado constituya una actividad directamente relacionada con los fines específicos del colegio profesional.

La Resolución del TEAC de 1999, con un criterio a mi juicio mucho más acertado, realizaba un análisis en profundidad de la cuestión y concluía:

«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, 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... deducirán 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 deducir 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».**

Suscribo plenamente este razonamiento, ya que es el que pretende la exención parcial, cualquier otro solo conduce a vaciar de sentido a la exención.

Así ocurre con la Resolución del TEAC de 12 de enero de 2017, ya que considera que la prestación del servicio de visado exige «una ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos por parte del colegio profesional». Además, el TEAC ahora considera que el colegio profesional asume riesgos en su actividad de visado, lo que supone, a su juicio, un hecho revelador de la existencia de una actividad económica.

Concluye el TEAC señalando que: «El artículo 121 del TRLIS excluye de la exención los rendimientos de explotaciones económicas. De la definición que da de estos 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».

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el TEAC 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.

Si esta interpretación se extiende se dejaría totalmente vacía de contenido a la exención parcial en cuanto a las rentas procedentes del objeto o finalidad de las entidades no lucrativas, ya que siempre va a existir una organización de medios personales o materiales para la obtención de tales rentas coincidentes con su labor social. Si tenemos en cuenta que no es la primera vez que la Administración entiende que las cuotas asociativas pueden implicar el pago de un servicio, nos encontraríamos con que estas entidades solo tendrían exentas las rentas procedentes de donativos. Por otro lado, si nos fijamos en este régimen fiscal especial, en el que no son deducibles los gastos en actividades de interés general, si sujetamos a gravamen los ingresos, pero no permitimos deducir ciertos gastos vinculados al objeto o finalidad de la entidad, la estaremos haciendo tributar por una base imponible ficticia, con un claro perjuicio, por ejemplo, frente a las sociedades mercantiles. Por ello, abogo por una modificación del sistema, eliminando el régimen de exenciones, pero ampliando el concepto de gasto deducible para estas entidades. Si el colegio

profesional se puede deducir todos sus gastos en actividad colegial, seguro que no tendría ningún inconveniente en que todas sus rentas estuvieran sujetas a gravamen.

Desde luego, se impone una revisión del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas en el impuesto sobre sociedades, y no en el sentido en el que lo han hecho las últimas reformas introducidas por la LIS/2014, que ha igualado su tipo de gravamen al general y ha ampliado la obligación de declarar y presentar autoliquidación, al rebajar los límites. La reforma debe servir para concederles un auténtico incentivo fiscal, lejos de interpretaciones restrictivas como la que acabamos de analizar y que, como ya he indicado, debería partir de un cambio de concepción en su régimen de tributación: sujeción plena, ampliación de gastos deducibles y tipo de gravamen acorde a su objeto y finalidad, para que los posibles beneficios no sujetos a tributación puedan ser reinvertidos en mayor medida en su actividad.

---

## Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [1998]: *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid.

– [2003]: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.