

**EXCMO. SR. CONSEJERO  
DEL CONSEJO GENERAL DE LA ABOGACÍA ESPAÑOLA**

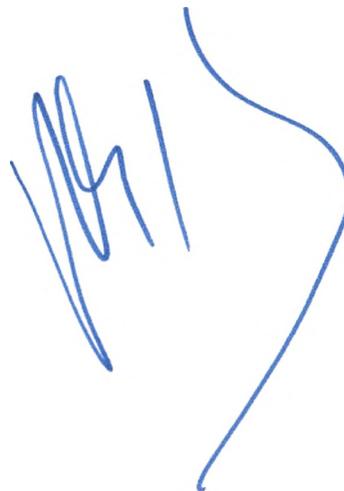
**CIRCULAR 189/2016**

Madrid, a 21 de diciembre de 2016

Querido Consejero:

Te remito el informe nº 5/2016 elaborado por la Comisión Jurídica sobre “El régimen tributario de los Colegios de Abogados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre Valor Añadido, el Impuesto sobre Actividades Económicas y la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas”.

Un abrazo,



**INFORME QUE EMITE LA COMISIÓN JURÍDICA SOBRE EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS COLEGIOS DE ABOGADOS EN RELACIÓN CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, EL IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO, EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS**

**1.- INTRODUCCIÓN.**

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones realizadas por los Colegios Profesionales en general y por los Colegios de Abogados en particular, ha dado lugar en los últimos años a la emisión de varios informes por parte de la Comisión Jurídica del Consejo General de la Abogacía Española. Las modificaciones operadas en la normativa de este impuesto hacen aconsejable la revisión del contenido de dichos dictámenes.

Por otra parte, varios Colegios de Abogados se han dirigido al Consejo General de la Abogacía Española planteando dudas en torno a la aplicación a los Colegios de Abogados del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto de Actividades Económicas; y del cumplimiento por parte de estas Corporaciones de la obligación de declaración de las operaciones con terceras personas (modelo 347).

El presente informe tiene como objetivo actualizar aquellos informes y responder a estas nuevas cuestiones en un único documento, que pueda servir de inicial guía en la diaria gestión de los servicios colegiales. No obstante, tal como ya se señaló en anteriores informes emitidos en materia tributaria, no puede olvidarse que la casuística de la normativa a aplicar y de la actividad de los distintos Colegios de Abogados, hacen imposible predicar soluciones idénticas para todos éstos. Será preciso, por ello, un estudio pormenorizado de la situación y actividad desarrollada por cada Colegio, para determinar con exactitud y precisión cual sea el régimen jurídico aplicable a cada uno de ellos.

## **2. LA NATURALEZA DE LOS COLEGIOS PROFESIONALES Y LAS FUNCIONES QUE LOS MISMOS DESARROLLAN**

Conviene en primer lugar, recordar cual es la naturaleza jurídica de los Colegios Profesionales y las funciones que desarrollan.

El artículo 1 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales, define a estas instituciones con las siguientes palabras:

*«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».*

Con una redacción muy similar se pronuncian los artículos 2.1 y 3.1 del Estatuto General de la Abogacía, aprobado por Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, en relación con los Colegios de Abogados:

*«Artículo 2.*

*1. Los Colegios de Abogados 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».*

*«Artículo 3.*

*1. Son fines esenciales de los Colegios de Abogados, en sus respectivos ámbitos, la ordenación del ejercicio de la profesión; la representación exclusiva de la misma; la defensa de los derechos e intereses profesionales de los colegiados; la formación profesional*

*permanente de los abogados; el control deontológico y la aplicación del régimen disciplinario en garantía de la sociedad; la defensa del Estado social y democrático de derecho proclamado en la Constitución y la promoción y defensa de los Derechos Humanos, y la colaboración en el funcionamiento, promoción y mejora de la Administración de Justicia».*

Ahora bien, con independencia de la definición de los Colegios Profesionales y de los Colegios de Abogados como corporaciones de Derecho Público, constantemente se les ha reconocido una naturaleza dual, en la medida en que siendo entidades de base asociativa privada cuya actividad se orienta inicialmente a la defensa y protección de intereses privados, el ordenamiento jurídico les encomienda la defensa y protección de intereses públicos, delegando en dichas entidades actuaciones propias de la Administración Pública.

Esta naturaleza dual de los Colegios Profesionales ha sido expresamente reconocida por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en numerosísimas ocasiones. Citaremos en tal sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 3ª) del Alto Tribunal, de 3 abril 2000 (RJ 2000\2945), en la que se declara:

*«Es precisamente la naturaleza dual del Colegio Profesional recurrido, en virtud de la que actúa en ocasiones en el ámbito de lo jurídico público, lo que implica, como dicen las sentencias de 16 de junio de 1981 y 28 de junio de 1986, el control jurisdiccional de la actuación colegial cuando ejercite competencias administrativas absorbidas por Colegios como una manifestación de descentralización, y otras, en el de lo jurídico privado, lo que impide, como en este caso, por la Sala el conocer de la cuestión que se le había sometido y pronunciarse en los términos en que lo hizo sobre ella, al estimar cometida la infracción de los artículos 1 y 8, de la citada Ley 2/1974».*

Es especialmente esclarecedora la sentencia de la misma Sala y Sección, de 2 de febrero de 2010 (RJ 2010\239), que recoge la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los Colegios Profesionales,

*«Según refiere el Tribunal Constitucional en la sentencia 89/1989, de 11 de mayo, “los Colegios Profesionales, constituyen una típica especie de Corporación, reconocida por el*

*Estado, dirigida no sólo a la consecuencia de fines estrictamente privados, lo que podría conseguirse con la simple asociación, sino esencialmente a garantizar que el ejercicio de la profesión -que constituye un servicio al común- se ajuste a las normas o reglas que aseguren tanto la eficacia como la eventual responsabilidad en tal ejercicio, que, en principio, por otra parte, ya ha garantizado el Estado con la expedición del título habilitante. Todo ello supone un conjunto normativo estatutario, elaborado por los miembros del Colegio y sancionado por el poder público, que permitirá, a la vez, la posibilidad de recursos y la legitimación para interponerlos, tanto por los colegiados como por personas ajenas al Colegio, pero no ajenas al ejercicio de la profesión, sean clientes, sean interesados extracontractuales, en su caso, es decir, según la profesión de que se trate.*

*Así es como la legislación vigente configura a los Colegios Profesionales. Estos son, según el art. 1 de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, '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'. A lo que añade el art. 4º que 'la creación de Colegios Profesionales se hará mediante Ley, a petición de los profesionales interesados...'. Estos preceptos han sido ratificados por la Ley 74/1978, de 26 de diciembre.*

*La doctrina de este Tribunal es ya reiterada en lo que se refiere a la calificación jurídica de los Colegios Profesionales a partir de la STC 23/1984, en la cual, partiendo del pluralismo, de la libertad asociativa y de la existencia de entes sociales (partidos, sindicatos, asociaciones empresariales), se alude a la de otros entes de base asociativa representativos de intereses profesionales y económicos (artículos 36 y 52 C.E.), que pueden llegar a ser considerados como Corporaciones de derecho público en determinados supuestos. La STC 123/1987 se hace eco de esa doctrina y afirma su consideración de corporaciones sectoriales de base privada, esto es, corporaciones públicas por su composición y organización que, sin embargo, realizan una actividad en gran parte privada, aunque tengan delegadas por la ley funciones públicas, lo que le lleva a afirmar que los Estatutos del Colegio constituyen una norma de organización ajena a la libertad de asociación de qué trata el art. 22 de la C.E. Y, en fin, la STC 20/1988, de 18 de febrero, reitera esta calificación y configura los Colegios Profesionales como personas jurídico-públicas o Corporaciones de Derecho público cuyo origen, organización y funciones no dependen sólo de la voluntad de los asociados, sino también, y en primer término, de las determinaciones obligatorias del*

*propio legislador, añadiendo que el sentido del art. 36 de la Constitución no es otro que el de singularizar a los Colegios Profesionales como entes distintos de las asociaciones que puedan libremente crearse al amparo del art. 22, remitiendo la Constitución a la Ley para que ésta regule las peculiaridades de aquéllos”».*

### **3.- LOS COLEGIOS PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

#### **3.1.- Naturaleza y características principales del Impuesto sobre Sociedades.**

A efectos de examinar cual es el régimen aplicable a los Colegios Profesionales en el Impuesto sobre Sociedades, resulta conveniente recordar cuales son los elementos esenciales de este impuesto, actualmente regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

En este sentido debe destacarse que el artículo 1 de la citada Ley define el impuesto como *«un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley»*. Por lo que se refiere a su ámbito de aplicación espacial, el artículo 2.1 de la Ley señala que *«se aplicará en todo el territorio nacional»*.

Por su parte el artículo 4.1 de la misma norma define el hecho imponible del Impuesto, con las siguientes palabras:

*«Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen».*

El artículo 7.1 de la Ley se dedica a la identificación de los contribuyentes en virtud de este tributo, declarando:

*«1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:*

*a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil».*

A nuestro juicio no existe duda alguna de que, entre las personas jurídicas a las que se refiere el precepto transcrito, se encuentran los Colegios Profesionales pero, en todo caso, cualquier duda

sobre tal extremo queda despejada en la medida en que el artículo 9.3 enumera entre los contribuyentes parcialmente exentos (y por tanto sujetos al impuesto) a estas Corporaciones.

### **3.2.- Las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades. Los Colegios Profesionales como entidades parcialmente exentas.**

Siendo el Impuesto sobre Sociedades un tributo de naturaleza personal, las exenciones al mismo tendrán naturaleza subjetiva, es decir, se proyectarán sobre determinadas personas que, por reunir los requisitos indicados en la norma, quedarán exentos del pago de la obligación pecuniaria a la que, en principio y por aplicación de la Ley, se encontraban sujetos.

Es el artículo 9 de la Ley 27/2014 el que regula las exenciones aplicables al Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo dos tipos de entidades exentas: las totalmente exentas del impuesto (a las que se refiere el apartado 1 del precepto); y las parcialmente exentas (reguladas en los apartados 2, 3 y 4), que son aquellas, como su propio nombre indica, que han de tributar solo por parte de las rentas obtenidas, estando exentas aquellas otras que reúnan las condiciones establecidas en la Ley.

Como ya indicamos más arriba, los Colegios Profesionales se incluyen expresamente en esta segunda categoría, al establecer el artículo 9.3 de la Ley:

*«Estarán parcialmente exentos del impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:*

*(...)*

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

Por su parte, el capítulo XIV del título VII de la Ley está conformado por los artículos 109 a 111. Sin duda el más relevante a efectos del presente informe, es el artículo 110 cuyo tenor literal es el 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 económica. 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».*

En resumen, se encuentran exentas en el Impuesto sobre Sociedades (es decir, no se integran en la base imponible del Impuesto) las siguientes rentas obtenidas por los Colegios Profesionales:

- 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.
- 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.

De lo anterior se desprende que constituyen conceptos esenciales para la aplicación de la exención el de «objeto o finalidad específica» de la entidad de la que se trate y el de «actividad económica».

Por lo general no suele plantear problemas la determinación de qué actividades constituyen o son parte del objeto o finalidad específica de la persona jurídica parcialmente exenta. En concreto y en relación con los Colegios de Abogados, será necesario acudir al artículo 3.1 del Estatuto General de la Abogacía (ya transcrito más arriba), según el cual, «*son fines esenciales de los Colegios de Abogados, en sus respectivos ámbitos, la ordenación del ejercicio de la profesión; la representación exclusiva de la misma; la defensa de los derechos e intereses profesionales de los colegiados; la formación profesional permanente de los abogados; el control deontológico y la*

*aplicación del régimen disciplinario en garantía de la sociedad; la defensa del Estado social y democrático de derecho proclamado en la Constitución y la promoción y defensa de los Derechos Humanos, y la colaboración en el funcionamiento, promoción y mejora de la Administración de Justicia».*

Más dudas pueden surgir en torno a «las funciones» que a los Colegios de Abogados asigna el artículo 4.1 del citado Estatuto: en nuestra opinión estas «funciones» no son sino formas de desarrollar o dar cumplimiento a los fines esenciales establecidos en el artículo anterior; pero también es posible interpretar que al menos algunas de esas funciones son totalmente ajenas e independientes de tales fines<sup>1</sup>.

En todo caso, no parece que en la práctica presente especiales dificultades la aplicación de la exención de las rentas obtenidas por los Colegios de Abogados y puestas de manifiesto (incrementos de patrimonio) con ocasión de la **«transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de aquellos fines»**, pues bastará comprobar y acreditar que el total producto obtenido se destina a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dichos fines.

Más dificultades presentará la determinación de si han de considerarse o no exentas las rentas (i) obtenidas como consecuencia de la **«realización de actividades»** que constituyan el objeto o finalidad específica o (ii) que sean fruto de **«adquisiciones y transmisiones a título lucrativo»** realizadas en cumplimiento de ese mismo objeto o finalidad específica, ya que para ello es preciso, además, que tales actividades o finalidades no tengan la consideración de actividades económicas (supuesto en que no les alcanzaría la exención que estamos examinando por aplicación de lo señalado en el apartado 2 del artículo 110 de la Ley 27/2014).

Pues bien, por lo que se refiere al concepto de «actividad económica» el artículo 5.1 de la Ley 27/2014 señala lo siguiente:

*«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 y servicios».*

---

<sup>1</sup> En este sentido parece pronunciarse la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de junio de 2006 (JT 2006\1389), dictada en un asunto relativo al IVA y que se transcribe más adelante.

No existe una doctrina judicial o administrativa que podamos calificar como uniforme, en torno a si el desarrollo por parte de los Colegios Profesionales de sus fines esenciales ha de ser considerado o no como el ejercicio de una actividad económica.

Conviene señalar en este punto que, aunque las resoluciones judiciales y administrativas relativas a esta cuestión que hemos podido localizar fueron dictadas en relación con la aplicación de los artículos 134 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y 121 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, la doctrina en ellas establecida es a nuestro juicio plenamente aplicable, dada la identidad sustancial de los citados preceptos con el artículo 110 de la actualmente vigente Ley 27/2014.

Pues bien, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 17 de diciembre de 1997 (JT 1998\254), dictada en relación con una controversia relativa al IVA, vino a declarar (el énfasis es nuestro):

*«El Tribunal Económico-Administrativo Central, ha señalado en numerosas ocasiones tal sujeción al indicar que “el fin esencial de aquéllos consiste en la defensa de los intereses profesionales de sus colegiados, actividad que conlleva la necesidad de una ordenación por cuenta propia de los factores de producción materiales y humanos para intervenir en la distribución de bienes y servicios, y en particular, la actividad de dichos Colegios Profesionales, como la recurrente, consiste en la prestación de servicios, de forma que han de entenderse subsumidas en el concepto de actividades empresariales o profesionales contenido en los artículos 4 de la Ley del Impuesto y 5 del Reglamento”; que el artículo 4 del Reglamento al determinar el hecho imponible, establece que están sujetas al Impuesto: “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se realizan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”, de donde se desprende que todas las actividades de defensa de intereses profesionales, de promoción y mejora del nivel de los colegiados y, por supuesto, la prestación de servicios mediante contraprestación están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Tal criterio ha sido el sustentado en relación con los Colegios Profesionales de... en las Resoluciones de 23 febrero y 6 julio 1995*

y para Colegios como el del reclamante en fecha 11 abril 1996, de este Tribunal Económico-Administrativo Central».

En análogo sentido, la consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) 2125-99, de 11 de noviembre (JUR 2001\215957) concluyó que las rentas obtenidas por un Colegio Profesional, derivadas de la legalización y visados de proyectos, debían ser consideradas como procedentes de una actividad económica, y por ello no exentas.

Sin embargo, la resolución del TEAC de 23 de julio de 1999 (JT 1999\1920) vino a distinguir entre *«los rendimientos de explotaciones económicas y los del ejercicio de actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica»*; concluyendo que los ingresos percibidos por los Colegios de Aparejadores y Arquitectos Técnicos por el visado de los proyectos y los servicios de cobro de honorarios de sus colegiados, al constituir estas actividades parte de su finalidad específica, se encontraban exentos del Impuesto sobre Sociedades. Esta resolución fue expresamente invocada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (con sede en Valladolid) 1961/2000 (JT 2001\53), que también considera estos rendimientos exentos a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

La DGT, en su consulta vinculante V1688-10, de 23 de julio (JUR 2010\380920), declara que las cuotas colegiales, en cuanto procedan de realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica de los Colegios Profesionales (citando expresamente la *«representación de la profesión ante las administraciones públicas»*) y no supongan rendimiento de explotación económica alguna, están exentas del Impuesto sobre Sociedades. Pero insiste en calificar los rendimientos obtenidos por los Colegios Profesionales por la expedición de visados, como no exentos, al proceder de una actividad económica.

E igual calificación otorga, es decir, no exentos, en la consulta vinculante V0163-11, de 31 de enero (JUR 2011\85646), a los rendimientos obtenidos por un Colegio oficial de educadoras y educadores sociales, por la prestación de servicios en un «Punto de Encuentro Familiar», en virtud de un Convenio celebrado con la correspondiente Comunidad Autónoma.

Por su parte la consulta vinculante V1407-12, de 27 de junio (JUR 2012\280069), parece adoptar una interpretación nuevamente de máximos sobre lo que ha de entenderse como desarrollo de una actividad económica, cuando afirma (el énfasis es nuestro):

*«En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante, en cumplimiento de sus fines, presta los servicios necesarios a sus colegiados para logara una eficaz prestación profesional en su interés y en el de los receptores de los mismos (defensa y representación de la profesión, vigilancia de la calidad en el ejercicio de la profesión, entre otros....).*

***Por tanto, en la medida en que las cuotas satisfechas por los colegiados a la consultante no son sino la contraprestación por los servicios prestados por la consultante a sus socios y, por tanto, están afectas al ejercicio de las explotaciones económicas que desarrolla la consultante, formarán parte de los rendimientos derivados de las mencionadas explotaciones económicas, por lo que deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades».***

No obstante, más adelante parece suavizar su postura, cuando dice:

*«La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que todas las actividades que desarrolla la consultante son actividades económicas estando, por tanto, todas las rentas derivadas de dichas actividades sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades»*

En nuestra opinión no es posible afirmar con carácter general que el desarrollo de los fines propios de los Colegios Profesionales (o de las funciones que le encomienda el ordenamiento jurídico) constituyan el ejercicio de una actividad económica: será preciso atender a cual sea la naturaleza de estos fines o funciones y la forma como los mismos sean perseguidos por la correspondiente Corporación, para concluir en cada caso si nos encontramos o no ante una *«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 y servicios».*

Ahora bien, no puede dejar de señalarse que, siendo posible que sean financiadas por las cuota colegiales actividades que hayan de ser calificadas como económicas y otras actividades que no tengan tal calificación, surgirá la cuestión de que parte de aquellas cuotas han de considerarse exentas y que parte no. Para abordar este problema será preciso que en la contabilidad de los Colegios se refleje que parte de las cuotas colegiales ha de considerarse como un ingreso por la realización de las distintas actividades, aunque sea de forma indirecta, partiendo de cuál es el destino que se da a dichos fondos.

### 3.3.- Especial referencia a las actividades de formación.

Una de las actividades respecto de la cual se ha planteado la dudas de si supone o no el ejercicio de una actividad económica, es la desarrollada por los Colegios para atender a la adecuada formación de los colegiados, en la medida en que el artículo 3.1 del Estatuto General de la Abogacía incluye entre los fines esenciales de los Colegios «*la formación profesional permanente de los abogados*». Pues bien, en relación con esta actividad de formación la DGT, en su consulta vinculante V0483/-11, de 28 de febrero de 2011 (JUR 2011\114482), señaló:

*«De la información aportada, se aprecia que la organización e impartición de cursos de formación constituye el ejercicio de una explotación económica en cuanto determina, en sede de la consultante, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de los recursos humanos necesarios con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados bienes o servicios; en particular, con la finalidad de impartir cursos a destinatarios identificables y no a colectividades genéricas de personas.*

*Con arreglo a lo anterior, las rentas derivadas del ejercicio de dicha actividad económica estarán sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, la totalidad de los ingresos devengados como consecuencia de la prestación del mencionado servicio (impartición de cursos) formarán parte de la base imponible del período impositivo».*

El hecho de que los cursos estén abiertos a personas no colegiadas no supone una variación sustancial de la cuestión. Más bien refuerza la conclusión de que los rendimientos obtenidos no están exentos. En este sentido se pronuncia la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón nº 288/2000, de 15 de mayo (JT 2000\1635):

*«En este sentido hay que añadir que la misma prueba practicada no permite apreciar la existencia de tal error sino que, por el contrario, viene a confirmar la presunción de certeza de la propia declaración tributaria formulada por la parte demandante, puesto que según resulta del último de los documentos acompañados al escrito de demanda, como ya reconocido por la actora en la última de las alegaciones formuladas ante el TEAR (folio 18 vto. del expediente), el curso impartido de octubre de 1992 a julio de 1993 no es un curso de formación destinado a los colegiados, sino a la formación y capacitación de alumnos aspirantes al ejercicio de la profesión, lo que excede de los cometidos o funciones propios*

*del Colegio recurrente e impide la aplicación al caso de la exención antes mencionada que, como indica el art. 349.1 del citado Reglamento, comprende sólo los rendimientos obtenidos directa o indirectamente por el ejercicio de las actividades que constituyen el objeto social o la finalidad específica de la correspondiente Entidad».*

En el caso de que el Colegio de Abogados no percibiera de los colegiados ninguna cantidad por la prestación de estos servicios de formación, debería entenderse que la contraprestación de los mismos es la parte que corresponda de las cuotas colegiales, parte que no estaría exenta del Impuesto sobre Sociedades. No obstante no debe olvidarse que, en este caso, se plantearía el problema de determinar qué porcentaje de las cuotas se encontraría exenta y cual no; y si esa proporción ha de aplicarse a las cuotas abonadas por todos los colegiados, incluidos aquellos que no participen en los cursos.

En el caso de que estos cursos gratuitos estuvieran abiertos a terceras personas, a nuestro juicio deberían ser calificados como una liberalidad del colegio respecto de los participantes, no existiendo rentas que someter al Impuesto. Pero no debe olvidarse que, en este caso, no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles aquellos en los que hubiera incurrido el Colegio para la organización de los tan repetidos cursos o servicios de formación.

### **3.4.- Determinación de la base imponible y de la cuota tributaria.**

Aun cuando determinados rendimientos obtenidos por los Colegios Profesionales estén sujetos y no exentos del Impuesto de Sociedades, ello no significa que sobre el total importe de aquellos haya de aplicarse el tipo impositivo para la determinación de la cuota a pagar: es preciso deducir de dichos rendimientos los gastos soportados por el Colegio para la generación de aquellos ingresos, en los términos establecidos en el Título IV de la Ley 27/2014, tal como expresamente ordena el artículo 111.1 de la misma Ley.

También conviene recordar que el apartado 2 del mismo precepto contiene normas especiales respecto de la determinación de la base imponible en aquellas entidades parcialmente exentas:

*«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 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 actividades económicas 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 la letra a) del apartado 1 del artículo anterior».*

Por lo que se refiere a la cuota tributaria, indicar que a los Colegios Profesionales les es de aplicación el tipo general del 25% establecido en el artículo 29.1 de la Ley del Impuesto.

### **3.5.- Obligaciones formales.**

Por lo que se refiere a las obligaciones formales de los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades, forzosamente hemos de referirnos al artículo 124.1 de la Ley 27/2014, según el cual «los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas».

Ahora bien, a los Colegios de Abogados les resultará de aplicación lo establecido en el apartado 3 del mismo precepto, que establece:

*«3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.*

*No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:*

- a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.*
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.*
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención».*

En definitiva, los Colegios de Abogados no estarán obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades siempre que cumplan todos y cada uno de los requisitos enumerados en el precepto transcrito. Pero en el caso de que no reunieran uno de los mismos estarán obligados a presentar declaración en la que deberán incluir todos sus ingresos, exentos o no exentos.

#### **4.- LOS COLEGIOS PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

##### **4.1.- Naturaleza y características principales del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

A efectos de determinar la sujeción o no sujeción de los actos realizados por los Colegios de Abogados al Impuesto sobre el Valor Añadido, resulta imprescindible partir de la naturaleza de este impuesto y del hecho imponible del mismo.

Por lo que se refiere a la naturaleza del Tributo, el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, declara:

*«Artículo 1. Naturaleza del impuesto*

*El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:*

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- c) Las importaciones de bienes».*

Por lo que se refiere al hecho imponible del IVA, el artículo 4 de la Ley 37/1992, define este concepto con las siguientes palabras:

*«Artículo 4. Hecho imponible*

*Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».*

A la vista de estos preceptos se alcanza una primer conclusión: no siendo el IVA un impuesto directo, ni de carácter sintético, sino que grava concretas operaciones económicas, será preciso, ante todo, definir cuáles de estas operaciones se entienden realizada en el ámbito espacial del

impuesto y, de ellas, cuales han de entenderse sujetas al mismo. Por último habrán de examinarse que operaciones realizadas en el ámbito espacial del Impuesto y sujetas al mismo, se encuentran exentas.

#### **4.2.- El ámbito espacial del impuesto**

El ámbito espacial del IVA se regula en el artículo 3 de la Ley 37/1992, que declara:

*«Artículo 3. Territorialidad*

*Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3 de la Ley 10/ 1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito».*

Las previsiones del siguiente apartado del artículo excluyen del ámbito espacial del impuesto al archipiélago Canario y a las ciudades de Ceuta y Melilla.

En cuanto a las operaciones que se entienden realizadas en este ámbito territorial, nos limitaremos a exponer las normas relativas a las prestaciones de servicios, dado que son, en principio, las aplicables a las actividades desarrolladas por los Colegios de Abogados. Es el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992 el que establece las reglas generales para determinar qué prestaciones de servicios se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con las siguientes palabras:

*«Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:*

*1º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.*

*2º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto».*

En definitiva, se distinguen dos supuestos básicos:

- Cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional, actuando como tal, lo determinante será el lugar donde radique<sup>2</sup> éste. De esta forma están sujetas al impuesto las prestaciones de servicios realizadas a favor de los empresarios o profesionales radicados en el territorio del impuesto, aún en el caso de que el prestador del servicio no lo éste.
- Cuando el destinatario del servicio **no** sea un empresario o profesional actuando como tal, lo relevante será el lugar donde radique el prestador del servicio. De esta forma estarán sujetas al impuesto todas las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales radicados en el territorio de aplicación del impuesto en favor de personas que no sean empresarios o profesionales, aunque estos últimos no estén establecidos en dicho territorio.

A sensu contrario podemos concluir que no se consideran realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales radicados en dicho ámbito espacial, cuando se dirijan a otros empresarios o profesionales radicados fuera del mismo ámbito.

Además, el apartado Dos del mismo artículo establece una excepción a lo establecido en el número 2º del apartado anterior<sup>3</sup>, con las siguientes palabras:

---

<sup>2</sup> En el presente informe cuando nos referimos al lugar donde radica un empresario o profesional, nos referimos a las distintas posibilidades contempladas en el artículo 69. Uno de la Ley, es decir, al lugar donde el empresario o profesional tenga la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual y los servicios se presten desde o se destinen a dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia.

<sup>3</sup> La actual redacción de este precepto es la resultante de la modificación operada por el artículo 1. Doce de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

«Dos. Por excepción de lo dispuesto en el número 2º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla».

A efecto de la interpretación de este precepto ha de tenerse presente que, según el artículo 3.Dos.2º de la Ley 37/1992, a los efectos de dicha Ley se entenderá por Comunidad «el conjunto de territorios que constituyen el “interior del país” para cada Estado miembro» según lo dispuesto en el artículo 3.Dos.1º del mismo texto legal; y que no forman parte del «interior de del país» del Reino de España a efectos del IVA, Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, según se desprende del artículo 3.Dos.1º de la Ley 37/1992.

Es definitiva, no se entenderán realizadas en el ámbito territorial del impuesto, las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales radicados en ese ámbito espacial, a pesar de que se realicen en favor de personas que no sean empresarios o profesionales actuando como tales, cuando:

- (i) los destinatarios de los servicios no estén radicados ni en la Comunidad (los territorios que constituyen el “interior del país” para los distintos Estados miembros), ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla; y
- (ii) se trate de alguno de los servicios relacionados en el precepto.

Si aplicamos las anteriores reglas a los **Colegios de Abogados que tengan su sede en el territorio o ámbito de aplicación del impuesto** (territorio peninsular español o en las Islas Baleares), podemos distinguir tres supuestos:

- Las prestaciones de servicios que realicen a favor de **personas con domicilio o residencia en el ámbito de aplicación del impuesto** se entenderán siempre **realizadas en ese ámbito** y sujetas al impuesto: en el caso de que los destinatarios de servicios tengan la condición de empresarios o profesionales, porque éstos se encontrarán radicados en el ámbito de aplicación del impuesto; en el caso de que no

tengan tal condición<sup>4</sup>, porque el prestador del servicio, es decir, el Colegio de Abogados, radica en el territorio del impuesto.

- Las prestaciones de servicios realizadas a favor de **personas que tengan su domicilio o residencia fuera del territorio de aplicación del impuesto y que no tengan la condición de empresario o profesional**, se entenderán **realizadas en dicho territorio** y sujetas al impuesto. No obstante, en estos casos deberá comprobarse que el servicio prestado no pueda encuadrarse en alguno de los previstos en el artículo 69.Dos de la Ley del impuesto: en relación con este punto, forzoso es señalar que, aunque parece remoto que los Colegios Profesionales puedan prestar alguno de estos servicios (como los de cesión de fondos de comercio o el doblaje de películas), existen otros que es posible que puedan ser desarrollados por los mismos (como los de tratamiento de datos o suministro de información); en estos casos, si las personas que reciban el servicio no se encuentran radicadas en la Comunidad, ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la operación deberá ser considerada como realizada fuera del ámbito espacial del impuesto.
- Las prestaciones de servicios realizadas a favor de **empresarios o profesionales radicados fuera del ámbito de aplicación del impuesto**, se entenderán **realizadas fuera de dicho ámbito**, y no sujetas al impuesto.

Cuestión distinta es la situación de los **Colegios de Abogados de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla**. De acuerdo con lo señalado más arriba, las prestaciones de servicios realizadas por estos Colegios a favor de empresarios o profesionales radicados en el ámbito de aplicación del impuesto (es decir, la península o las Islas Baleares), se considerarán realizadas en dicho ámbito. No obstante, en estos supuestos el sujeto pasivo del impuesto (es decir, la persona obligada a cumplir las obligaciones formales y al pago del impuesto) será el empresario o profesional destinatario del servicio, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 84.Uno. 2º de la Ley 37/1992

---

<sup>4</sup> Debe tenerse presente que el concepto de profesional al que nos referimos es el que se define en el artículo 5. Dos de la Ley 37/1992, es decir, como el ejercicio de una actividad profesional que implique “*la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”. En consecuencia, no tendrán la consideración de profesionales a efectos de la Ley del IVA, los abogados que trabajen por cuenta ajena.

(salvo que, a su vez, el Colegio actúe a través de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del impuesto, posibilidad que, en principio, nos parece remota).

#### **4.3.- Operaciones no sujetas.**

El artículo 7 de la Ley 37/1992, enumera las operaciones no sujetas al impuesto. Como resulta sabido, las operaciones no sujetas no constituyen el hecho imponible de impuesto por lo que, aunque no existiera la declaración legal de su no sujeción, su realización no daría lugar al devengo del tributo. No obstante, razones de política legislativa aconsejan su inclusión, a fin de conseguir una mayor claridad de la norma y una mayor seguridad jurídica en su aplicación.

Pues bien, de las operaciones que el citado precepto declara, de forma expresa, no sujetas al IVA, interesa destacar la incluida en el punto 8º, con el siguiente tenor<sup>5</sup>:

*«Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto*

*No estarán sujetas al impuesto:*

*(...)*

*8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

*A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.*
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.*
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.*
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial*

---

<sup>5</sup> La actual redacción de este precepto es la resultante de la modificación operada por el artículo 1. Dos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

*autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.*

*No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.*

*No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo».*

Este supuesto de no sujeción se encontraba ya recogido en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido del año 1985 (Ley 30/1985, de 2 de agosto) cuyo artículo 5 establecía:

*“Artículo 5. Operaciones no sujetas*

*No están sujetas al Impuesto:*

*(...)*

*6º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”.*

En aplicación de esta primera redacción, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional dictó la sentencia de 5 de mayo de 1997 (JT 1997\816), en la que se rechaza la pretensión del Colegio Oficial de Farmacéuticos de Asturias de que su actividad fuera considerada no sujeta al impuesto en aplicación del citado artículo 5.6º de la Ley 30/1985, con las siguientes palabras:

*«Ahora bien, el precepto citado requiere dos notas para que la no sujeción opere: 1) Que el servicio sea directamente prestado por el Estado, Entes Territoriales u Organismos Autónomos -no correspondiendo a ninguna de estas categorías la entidad actora, por más que se le atribuyan determinadas facultades de carácter público-; 2) Inexistencia de contraprestación o que ésta sea de naturaleza tributaria -en el supuesto enjuiciado concurre la contraprestación carente de naturaleza tributaria-. No concurren los requisitos determinados por la norma como supuesto de hecho, para la declaración de no sujeción».*

A diferencia de lo establecido en la Ley de 1985, la inicial redacción del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 era menos estricta, en la medida en que se refería, no al Estado, a las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, sino de forma más general a los «entes públicos». Esta circunstancia se reflejó también en la Jurisprudencia, pues la propia Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 10 de diciembre de 2003, vino a rechazar la pretensión, esta vez del Colegio Oficial de Ingenieros Industriales de Galicia, de que sus actividades fueran declaradas no sujetas, pero esta vez con las siguientes palabras:

*«El segundo aspecto que hemos de analizar consiste en determina si las funciones ejercitadas lo son de naturaleza pública o privada, pues hemos de estar al contenido del artículo 4.5 de la Sexta Directiva en cuanto las operaciones sujetas nunca lo son las realizadas en ejercicio de potestades públicas.*

*La Administración Pública, como en otras ocasiones hemos afirmado, actúa sometida a Derecho Administrativo y en el ejercicio de potestades exorbitantes por éste reconocidas, pero también lo hace sometida a Derecho Privado y en la posición que cualquier sujeto privado de Derecho ocuparía en una relación jurídica –con independencia de determinados privilegios y limitaciones que se observan en tal posición dada la naturaleza del sujeto, pero que en absoluto pueden identificarse con el ejercicio de las potestades de imperio propias de la posición Pública–. Con tales precisiones nos adentramos en una de las cuestiones controvertidas en autos, reflejada en los razonamientos de la demanda y contestación.*

*Pues bien, lo esencial en la cuestión que se examina, es determinar qué competencias actúa la entidad actora, esto es, debe establecerse si la conducta objeto de autos se siguió en ejercicio del imperio propio de la Administración, o bien las facultades actuadas quedaban fuera del Derecho Público.*

*Pues bien, nos encontramos ante un servicio prestado por el Colegio consistente en la comprobación técnico-jurídica del proyecto que va a ejecutarse, es un servicio que se presta no al colegiado sino a un tercero, el titular de la actuación contenida en el proyecto, y se percibe por ello una contraprestación diferente de la cuota de los colegiados –por más que se fije en un porcentaje de honorarios–, sin que tal contraprestación tenga naturaleza tributaria. En la prestación de tal servicio no se aprecian los elementos propios del ejercicio de funciones administrativas porque la operación en si misma, no contiene ningún elemento del ejercicio de funciones públicas –potestades exorbitantes, derecho imperativo, imperium–».*

En esta resolución, la Audiencia Nacional parecía admitir que, al menos en principio, era posible que los Colegios Profesionales, en la medida en que disfrutaban de una naturaleza dual, realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en su calidad de «entes públicos», supuesto que, si tales entregas o prestaciones se realizan sin contraprestación o con una contraprestación de naturaleza tributaria (que lógicamente consistirá en una tasa), no estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De forma expresa esta posibilidad vino a ser recogida en la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 29 junio 2007 (JT 2007\1145), en la que se señala:

*«Conforme al artículo 1 de la 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales, los Colegios Profesionales son corporaciones de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Del contenido del precepto, se deduce claramente que los Colegios Profesionales se insertan dentro de la Administración Corporativa, tienen por ello encomendadas funciones al servicio del interés público, y en tal función actúan potestades exorbitantes propias de la Administración Pública. Ahora bien, junto a tal ejercicio de potestades exorbitantes, pueden ejercer otras funciones ajenas al interés público y a las que por Ley se les encomienda. Ello resulta evidente si atendemos al contenido del artículo 8.1 de la propia Ley, que somete a la jurisdicción contenciosa aquellos actos emanados de los Colegios Profesionales sujetos a Derecho Administrativo, lo que presupone la existencia de otros actos ajenos al Derecho Administrativo y por ello a las competencias exorbitantes propias de éste.*

*Con ello se concluye, que los Colegios Oficiales actúan como Administración Pública, y como entes privados. En el primer caso se le reconocen las potestades propias de tal Administración, mientras que en el segundo actúan como meros particulares y en condiciones de igualdad con los restantes sujetos de Derecho.*

*La actuación de los Colegios Profesionales como entes privados ha de ponerse en conexión con el artículo 5.2 LIVA/92, que considera como actividad empresarial o profesional, sujeta al IVA, la consistente en ordenar por cuenta propia factores de producción, materiales y humanos, o de uno de ellos, para intervenir en la producción o distribución de servicios.*

*Como decíamos en las SAN que hemos citado anteriormente, la Sala considera evidente que el Colegio Oficial recurrente utiliza su propia estructura organizativa para la realización de un servicio prestado a los colegiados a cambio de una contraprestación, consistente precisamente en liquidar y distribuir los importes por los servicios prestados por éstos a los usuarios. Desde este punto de vista, la actividad desarrollada por el Colegio recurrente debe incluirse en los artículos 4 y 5 LIVA/92.*

*Y tal actividad, por lo que llevamos razonado, está fuera de las previsiones del 7.8 LIVA/92, que -como hemos visto- considera operaciones no sujetas al Impuesto las prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes Públicos, cuando se efectúen sin contraprestación o cuando ésta es de carácter tributario.*

*La recurrente argumenta su inclusión en el señalado supuesto al entender que realiza funciones administrativas, en virtud de un concierto encaminado a satisfacer unas necesidades públicas. **Ahora bien, el precepto citado requiere, entre otros requisitos, para que la no sujeción opere, que la prestación se realice sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, lo que no concurre en el supuesto enjuiciado,** en el que los colegiados satisfacen al Colegio unas cuotas variables como contraprestación de la prestación de servicios que el Colegio realiza, que consisten -como antes se ha descrito- en facturar, liquidar y distribuir entre los colegiados el importe de las prestaciones farmacéuticas dispensados por estos en sus oficinas de farmacia a los asegurados y beneficiarios de los Organismos INSALUD, MUFACE, ISFAS y MUGEJU, sin que pueda aceptarse que dicha contraprestación sea de carácter tributario».*

La actual redacción del precepto vuelve a hacer surgir las dudas acerca de si las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por los Colegios Profesionales sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, pueden o no considerarse incluidas en este supuesto de no sujeción al IVA. La única posibilidad para ello es que los Colegios Profesionales fueran considerados Administración Pública a efectos de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, presumiblemente al amparo de lo dispuesto en la letra d) del mismo precepto, esto es, por entenderse que son una *«entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad»*, siendo dicha actividad el ejercicio de la Abogacía. Esta cuestión, en cualquier caso, no ha sido completamente perfilada por la jurisprudencia, sin que sea claro y esté exento de dudas el encaje de los Colegios profesionales en alguna de las letras del artículo 7.8 de la LIVA y, en concreto, en la citada letra d).

#### **4.4.- Operaciones exentas. La exención prevista en el número 12 del apartado Uno del artículo 20 de la Ley 37/1992.**

Más arriba indicamos que el IVA no es un impuesto directo, ni de carácter sintético, sino que es un impuesto indirecto que grava concretas operaciones económicas.

Estas características determinan que las exenciones en el IVA no tengan un carácter subjetivo (en el sentido de que no declararan exentas del impuesto a una o varias personas físicas o jurídicas), sino que tendrán un claro carácter objetivo, al declarar la exención del impuesto de determinadas clases o tipos de operaciones económicas, sin perjuicio de que para definir éstas operaciones se utilice algún elemento o requisito subjetivo.

Lógico corolario de lo anterior es que la norma no contiene disposición alguna que declare exentos del IVA, total o parcialmente, a los Colegios Profesionales o a los Colegios de Abogados, por lo que será preciso estar a las concretas circunstancias de las distintas operaciones económicas realizadas por estas Corporaciones para determinar si cada una de aquellas está o no exenta.

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley sí contempla una exención, cuyo uno de sus requisitos es que la operación económica, inicialmente sujeta al impuesto, sea realizada por un Colegio Profesional<sup>6</sup>:

*«Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores*

*Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

*(...)*

*12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

*Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.*

*La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia».*

El análisis de esta exención exige el estudio de la normativa de la Unión Europea y nacional relativa a la misma, una especial referencia al juego de las exenciones en el IVA y el estudio de los requisitos que han de concurrir para que despliegue su eficacia.

#### 4.4.1.- Normativa europea

Como resulta sabido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es una figura tributaria armonizada por la normativa de la Unión Europea. Aunque la regulación comunitaria adopta la forma de Directiva, es decir, de una norma dirigida a los Estados miembros que éstos han de trasponer al

---

<sup>6</sup> La actual redacción de este precepto es la resultante de la modificación operada por el artículo 1. Siete de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

derecho interno, el grado de detalle de la misma es tal que deja muy escaso margen a los Gobiernos Nacionales en esa tarea.

Resulta por ello conveniente, tener presente la normativa comunitaria sobre el IVA y la interpretación que de la misma ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Directiva 1977/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, regulaba la exención que nos ocupa en su artículo 13, primero de su Título X dedicado a las Exenciones, con las siguientes palabras:

*«Artículo 13. Exenciones en el interior del país*

*A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general*

*1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:*

*(...)*

*l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros e interés colectivo, de éstos mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;*

*(...)*

*2. a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:*

*- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles*

*beneficias, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;*

*- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;*

*- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido;*

*- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».*

La Directiva 1977/388/CEE ha sido derogada por la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, por la que se establece el Sistema común del impuesto sobre el valor añadido. No obstante, la misma exención se regula en los artículos 132 y 133 de la nueva norma, con una redacción casi idéntica a la anterior:

«Artículo 132.

*1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:*

*(...)*

*l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;*

(...)

Artículo 133.

*Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132 , al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes :*

*a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;*

*b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;*

*c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;*

*d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.*

*Los Estados miembros que en virtud del Anexo E de la Directiva 77/388/CEE, aplicaban a 1 de enero de 1989 el IVA a las operaciones contempladas en las letras m) y n) del apartado 1 del artículo 132, podrán aplicar asimismo las condiciones previstas en el párrafo primero, letra d), del presente artículo, cuando las mencionadas entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público estén exentas».*

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se pronunció en numerosas ocasiones sobre la interpretación que había de darse a la Sexta Directiva, conformando un cuerpo jurisprudencial que entendemos perfectamente aplicable a la interpretación y aplicación de la Directiva 2006/112/CEE, dada la similitud de las redacciones de ambas normas.

Sin perjuicio de las sentencias que se citarán más adelante en relación con concretos aspectos de la exención objeto de nuestro estudio, conviene reseñar en este momento algunas sentencias que contienen importantes declaraciones sobre el ámbito de aplicación del IVA y la interpretación que ha de darse a las exenciones del mismo.

Señalaremos ante todo, que el Tribunal de Justicia ha destacado en múltiples ocasiones la amplitud del ámbito de aplicación del impuesto y que todas las exenciones al mismo han de ser expresas y precisas. En este sentido podemos citar la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno), de 26 marzo 1987, Caso Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos (TJCE 1987\64), en la que se declaró:

*«6 Para determinar si los notarios y los gerechtsdeurwaarders deben considerarse sujetos pasivos del IVA en los Países Bajos por sus funciones públicas ejercidas a cambio de una remuneración, conviene que recordemos que la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, al contemplar en su artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, junto con las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país, y al definir en el apartado 1 de su artículo 4 como sujeto pasivo a aquél que realice con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.*

*7 El apartado 2 del artículo 4 define el concepto de actividades económicas como aquéllas que engloban todas las actividades propias de un fabricante, de un comerciante o de un prestatario de servicios, incluido el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.*

*8 El análisis de estas funciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas, en la medida en que se contemplan todas las prestaciones de servicios de las profesiones liberales, como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados.*

*(...)*

*19 Como se ha hecho constar con ocasión del análisis del concepto de actividades económicas, la **Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben ser expresas y precisas**».*

La idea de la necesidad de interpretar las exenciones contempladas en la normativa comunitaria sobre el IVA de forma restrictiva, se recoge también en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta), de 15 junio 1989, Caso Stichting Uitvoering Financiële Acties contra Staatssecretaris van Financiën (TJCE 1989\146):

*«11. Por lo que respecta al régimen de exenciones establecido por esta Directiva, resulta de su undécimo considerando, que estas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que, como precisó este Tribunal de Justicia en su sentencia de 26 de marzo de 1987, antes citada, deben situarse en el contexto general del sistema común el Impuesto sobre el Valor Añadido establecido por la Sexta Directiva.*

*12. En cuanto al alcance de las exenciones previstas de este modo, conviene recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985 (Comisión contra Alemania, 107/84, Rec. 1985, p. 2655), subrayó que si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales o funcionales. En la citada sentencia, este Tribunal precisó también que el artículo 13 de la Sexta Directiva no excluía todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada.*

*13. De lo que precede resulta que **los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo**».*

Por otra parte, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) ha venido a reconocer efecto directo a las normas que, sobre exenciones contenía la Sexta Directiva, en su sentencia de 6 noviembre 2003, Caso Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie contra Finanzamt GieBen ( TJCE 2003\375) :

«78 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/1981, Rec. p. 53, apartado 25; de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/1991, Rec. p. I-2615, apartado 17; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/1999, Rec. p. I-7717, apartado 36, y Kügler, antes citada, apartado 51), en todos los casos en que las disposiciones de una directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado medidas de aplicación dentro del plazo prescrito, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

79 Por otra parte, aunque el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva disponga que los Estados miembros deben aplicar las exenciones previstas “en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de [dichas] exenciones [...] y de evitar todo posible fraude, evasión y abuso”, **un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención** (sentencia Kügler, antes citada, apartado 52).

80 En cuanto al contenido de las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, debe señalarse que, a diferencia de lo que sostiene el Gobierno alemán, estas disposiciones indican, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención [véase, por analogía, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 53, en lo que respecta al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva].

81 El hecho de que estas disposiciones concedan a los Estados miembros una facultad de apreciación para determinar, por una parte, los establecimientos que no son de “Derecho público”, pero que pueden acogerse a la exención prevista en dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), así como, por otra parte, las profesiones sanitarias a las que se puede conceder la exención prevista en la letra c) del mismo apartado, no impide a los particulares que, según indicios objetivos, realicen las prestaciones de interés general a las que se refieren dichas exenciones, invocar directamente las disposiciones de la Sexta Directiva contra cualquier disposición nacional que no sea conforme a esta Directiva».

A nuestro juicio, aunque la sentencia transcrita no se refiere a la concreta exención objeto de nuestro estudio, la doctrina en ella establecida es plenamente aplicable a nuestro caso.

#### 4.4.2.- Normativa Nacional

La normativa comunitaria arriba transcrita fue transpuesta al ordenamiento jurídico español en primer lugar, por el artículo 8 de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con las siguientes palabras:

*«Artículo 8. Exenciones en operaciones interiores*

1. *Están exentas de este Impuesto:*

(...)

*12º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que, además, no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distintas de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

*El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el Ministerio de Economía y Hacienda por el procedimiento que reglamentariamente se fije».*

La Ley 30/1985 fue derogada y sustituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, también del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, el artículo 20 de la nueva norma vino a regular la exención que nos ocupa de forma análoga, con las siguientes palabras:

*«Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores*

*Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

(...)

*12. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente*

*reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

*Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.*

*El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije».*

Aunque esta Ley es anterior en el tiempo a la Directiva 2006/112/CEE, entendemos que el contenido del artículo 20. Uno. 12 no requería modificación alguna, en la medida en que se ajusta al mandato de la nueva Directiva.

No obstante el precepto transcrito fue modificado por el artículo 68 de Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. Como consecuencia de esta modificación, el último párrafo del artículo 20. Uno. 12 de la Ley 37/1992 quedó con la siguiente redacción:

*«La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia».*

Es decir, se suprimió el requisito del previo reconocimiento de la exención por el órgano competente de la Administración tributaria para el disfrute de la exención.

Adicionalmente, el artículo 1. Siete de la Ley 28/2014 modificó el primer párrafo del precepto, suprimiendo el término «exclusivamente», quedando la redacción que hemos transcrito en páginas anteriores.

#### 4.4.3.- El juego de las exenciones en el IVA

Antes de entrar en el examen detallado de los requisitos establecidos por la Ley del IVA para la aplicación de la exención recogida en su artículo 20.Uno.12, resulta conveniente recordar brevemente el funcionamiento del IVA y el juego de las exenciones en este impuesto.

Para ello resulta necesario tener presente que el sistema de gestión del IVA permite a los sujetos pasivos repercutir, sobre los receptores de los bienes por ellos entregados o de los servicios por ellos prestados, la cuota del IVA que corresponda a dichas operaciones; y deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho para la adquisición de los bienes y servicios empleados para la realización de aquellas operaciones.

En definitiva, en el IVA se separan de forma nítida los conceptos de sujeto pasivo y contribuyente: el sujeto pasivo del IVA es la persona (empresario o profesional) que realiza las operaciones sujetas al impuesto, puesto que es ella la obligada al cumplimiento de las obligaciones surgidas de la relación jurídico tributaria (tanto las formales, como la relativa al pago de la cuota que corresponda); pero el contribuyente es el adquirente final de los bienes y servicios de que se trate, que en última instancia soporta la carga financiera que el impuesto supone al no poder repercutirla sobre otra persona.

Cuando una operación económica se considera exenta del IVA, el sujeto pasivo del impuesto (el empresario o profesional) no repercutirá al receptor de los bienes o servicios la cuota del IVA que, de no existir la exención, hubiera correspondido, lo que puede resultar beneficioso para su actividad económica al reducir la cantidad total (precio más IVA) que los terceros han de satisfacer por sus productos; o al suponer una reducción de sus cargas fiscales en el caso de que las circunstancias del mercado le impidan repercutir el impuesto sobre sus clientes. Pero si como consecuencia de esa exención no puede deducir de la cuota total por IVA a ingresar en el Tesoro Público las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de las operaciones exentas, se convertirá en contribuyente por estas cuotas.

Es el artículo 94 de la Ley del IVA el que establece qué operaciones generan derecho a deducción y cuáles no. La regla general es la recogida en su apartado Uno.1º.a), según la cual generan derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas con ocasión de la adquisición o importación de

los bienes y servicios precisos para su realización, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto sujetas y no exentas del IVA.

En consecuencia, por regla general, las operaciones exentas no generan derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas para la adquisición de los bienes y servicios empleados en la realización de aquellas (sin perjuicio de que el mismo artículo 94 de la Ley del IVA enumera determinadas operaciones que, aunque exentas, sí generan derecho a deducción).

La doctrina ha puesto de manifiesto la paradójica situación en que se pueden encontrar las entidades sin ánimo de lucro como consecuencia de la exención de sus actividades. En este sentido se pronuncia CALVO VÉRGEZ, cuando señala:

*«En estos supuestos [en los que el IVA repercutido es inferior al IVA soportado] el IVA soportado se convierte para la entidad en una carga adicional más, debido a la imposibilidad de deducir del posible IVA repercutido en sus adquisiciones de bienes y servicios. Así las cosas se obligaría también en estos casos a dichas entidades a tener que comportarse como consumidores finales de bienes y servicios que en realidad tienen otros destinatarios».*

#### 4.4.4.- Los requisitos de la exención

Una vez expuesta la normativa comunitaria y nacional que regula la exención que nos ocupa y el funcionamiento general de las exenciones en el IVA, procede examinar de forma detallada los distintos requisitos exigidos por la Ley 37/1992 para la aplicación de la misma.

4.4.4.1.- *Ha de tratarse de una prestación de servicios con o sin entrega accesoria de bienes.*

El artículo 20. Uno. 12 de la Ley del IVA, al definir la exención que nos ocupa, comienza señalando que ésta alcanzará a *«las prestaciones de servicios y a las entregas accesorias de las mismas»* que reúnen el resto de los requisitos que el mismo precepto establece.

En relación a este requisito cabe hacer las siguientes consideraciones:

a) La exención establecida en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 tiene carácter objetivo.

El hecho de que la exención se defina en relación con determinadas prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las anteriores, nos permite calificarla como objetiva y ello a pesar de que el precepto se refiere a una determinada clase de organismos y entidades.

Esta cuestión fue abordada por la doctrina de forma casi inmediata a la publicación de la Ley del IVA de 1985. Así, MARTÍNEZ LAGO, apoyándose en las doctrinas de SAINZ DE BUJANDA sobre la inexistencia de las exenciones mixtas, estudiando la exención regulada en el artículo 8.1.12 de aquella Ley vino a concluir lo siguiente:

*«La Ley del impuesto sobre valor añadido nos dice que están exentas “las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las mismas...”. Resulta obvio que lo que se exonera de tributar es un dato objetivo, material, constituido por el presupuesto de hecho del impuesto que observamos (constituido, como señala el artículo 1 de la Ley 30/1985, por las “entregas de bienes y prestaciones de servicios...”); los hechos que se reputan idóneos para someter a gravamen y que constituyen el hecho imponible del impuesto sobre valor añadido (“...las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”, como dice el primer párrafo del número 1 del artículo 3 de la Ley del impuesto) se ven especificados y acotados en el artículo 8.1.12, de manera que se genera un efecto jurídico distinto al nacimiento de la obligación tributaria: el efecto desgravatorio.*

*Acudiendo al fundamento de la exención que establece la ley del IVA en el apartado 12 de artículo 8.1, es claro que, por su conducto, no se pretende tan sólo, ni siquiera primordialmente, favorecer al sujeto que, dada la estructura de la exención – organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica- , ha de intervenir en la operación para que ésta quede desgravada. Lo que se persigue es que la operación, considerada a sí misma –esto es,*

*las prestaciones de servicios y, en su caso, las entregas de bienes accesorias-, no atraiga la carga fiscal hacia ninguno de los sujetos que en ella participan; es decir, ni para los organismos legalmente reconocidos, sin finalidades lucrativas y cuyos objetivos sean únicamente políticos, sindicales, etc., ni para los miembros o afiliados de tales organismos».*

Para concluir afirmando:

*«El presupuesto de hecho resulta, por tanto, el elemento de la relación tributaria en torno al cual se configura la exención que analizamos. La estructura de la norma jurídica que decreta la exención lo pone claramente de manifiesto; pues en ella pasa a primer plano, para declararlo exento, una clase de hechos, respecto a los que se exige la presencia o intervención de una persona, y no un sujeto determinado. La persona que interviene no asume la posición jurídica del titular de la exención, sino que pasa a constituir un “elemento constitutivo del presupuesto”»*

La calificación de la exención como objetiva y no como subjetiva, no solo tiene un interés académico; también tiene consecuencias prácticas evidentes: la exención no alcanza a todas las operaciones realizadas por los organismos y entidades a las que se refiere el artículo, sino solo y exclusivamente a aquellas concretas prestaciones de servicios (con o sin entrega accesoria de bienes) que reúnan los requisitos establecidos en el precepto.

b) Concepto de prestación de servicios.

Definiéndose la exención en relación con las operaciones de prestación de servicios, resulta necesario acudir al concepto de «prestación de servicios» que la misma Ley 37/1992 ofrece.

Es el artículo 11.1 de la Ley el que se ocupa de definir este concepto, declarando:

*«A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes».*

El concepto de prestación de servicios en el IVA tiene, por lo tanto, un claro carácter residual, actuando como cláusula de cierre en la clasificación de los distintos tipos de hecho imponible.

Por ello y sin perjuicio de que el apartado 2 del artículo 11 contiene una relación de operaciones que se consideran prestaciones de servicios y el artículo 12 asimila a prestaciones de servicios otras, en el momento de aplicar la exención será necesario tener presente los conceptos que la propia Ley ofrece de entrega, adquisición intracomunitaria e importación de bienes: si la operación de que se trate puede ser calificada como perteneciente a cualquiera de estas categorías, la exención no será aplicable.

En este sentido conviene recordar que el artículo 8.1 de la Ley 37/1992, define con carácter general el concepto de entrega de bienes a efectos del impuesto como *«la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes»*; añadiendo que a *«estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía»*. Además, el apartado 2 del mismo artículo 8 contiene una relación de operaciones que se consideran entrega de bienes; y el artículo 9 una serie de operaciones que se consideran asimiladas a entrega de bienes.

Por lo que se refiere al concepto de adquisiciones intracomunitarias, este se contiene en el artículo 15 de la Ley que considera como tal *«la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores»*. Este concepto se completa con las operaciones asimiladas a la adquisición intracomunitaria de bienes que se enumeran en el artículo 16 de la Ley.

Por último el artículo 18 define el concepto de importación de bienes a efectos del impuesto, considerando como tal (i) *«la entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica»*; o *«la entrada en el interior del país de un bien procedente de un*

*territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior». Como en los supuestos anteriores, esta definición ha de completarse con las operaciones asimiladas a la importación de bienes y que se enumeran en el artículo 19.*

c) Concepto de entrega accesoria de bienes.

La referencia a las posibles entregas accesorias de bienes nos obliga a exponer la doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con la liquidación de operaciones económicas complejas, es decir, de aquellas operaciones que no están formadas por una única entrega de bienes o una única prestación de servicios, sino por un conjunto de entregas o de prestaciones o de ambas conjuntamente.

A estos efectos es especialmente reveladora la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Tercera), de 10 de marzo de 2011, Caso Finanzamt Burgdorf y otros contra Manfred Bog y otros (TJCE 2011\50), que resume su anterior doctrina de la siguiente forma:

*«52 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios (véanse las sentencias antes citadas, Levob Verzekeringen y OV Bank , apartado 19, y Aktiebolaget NN , apartado 21).*

*53 El Tribunal de Justicia también ha declarado, por una parte, que se desprende del artículo 2 de la Sexta Directiva que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y, por otra, que la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencias*

antes citadas, Levob Verzekeringen y OV Bank, apartados 20 y 22, y Aktiebolaget NN, apartados 22 y 23).

54 Además, se trata de una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30; Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 21; de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, Rec. p. I-4983, apartado 18, y de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rec. p. I-0000, apartados 24 y 25).

(...)

61 Para determinar si una prestación única compleja, como es el caso de las prestaciones controvertidas en los diferentes litigios principales, debe calificarse de “entrega de bienes” o de “prestación de servicios”, han de tomarse en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación a fin de investigar sus elementos característicos e identificar los elementos predominantes (véanse en este sentido, en particular, las sentencias Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartados 12 y 14; Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 27; Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 27, y de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Rec. p. I-0000, apartado 24).

62 Asimismo, ha de precisarse que el elemento predominante debe determinarse basándose en el punto de vista del consumidor medio (véanse en este sentido, en particular, las sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 22, y Everything Everywhere, apartado 26) y teniendo en cuenta, en el marco de una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los elementos de servicios en comparación con los de una entrega de bienes».

En definitiva, de conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, una entrega de bienes puede quedar exenta del IVA, acogiéndose a la exención prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, cuando:

- (i) esta entrega de bienes esté tan estrechamente ligada con la prestación de servicios, que pueda afirmarse que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial; y
- (ii) a la vista de todas las circunstancias del caso, la operación ha de calificarse como prestación de servicios, teniendo en cuenta cuál es su elemento predominante desde el punto de vista del consumidor medio, considerando la operación en su conjunto y la importancia cualitativa y no solo cuantitativa de los elementos que la componen.

4.4.4.2.- *La prestación de servicios ha de realizarse por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.*

Este segundo requisito constituye el elemento subjetivo de la descripción de la exención, aunque, como señalamos más arriba, no convierte a ésta en una exención subjetiva.

Sin duda esta es la cuestión que ha generado el mayor número de resoluciones judiciales y administrativas: así se ha discutido cuándo un organismo o entidad debía entenderse «*legalmente reconocido*», cuándo puede entenderse que un organismo o entidad no tiene finalidad lucrativa (y la interpretación a dar en relación con este punto a las letras a) y b) del artículo 133 de la Directiva 2006/112/CE) y, cómo no, qué debe entenderse por objetivos políticos, sindicales, religiosos, patrióticos, filantrópicos y, sobre todo, cívicos.

Sin embargo, para nuestro estudio este requisito no plantea dificultad alguna, en la medida en que el párrafo segundo del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, de forma expresa incluye dentro del ámbito de aplicación de la exención a los Colegios Profesionales.

4.4.4.3.- *Las prestaciones de servicios han de ser realizadas directamente por los organismos o entidades en favor de sus miembros.*

En tercer lugar es preciso que los servicios prestados por los Colegios Profesionales lo sean directamente a favor de sus miembros, por lo que no pueden acogerse a esta exención las prestaciones de servicios realizadas por los Colegios en favor de terceros.

La Jurisprudencia ha examinado en múltiples ocasiones este requisito, la mayor parte de las ocasiones en relación con la pretendida exención del visado prestado por diversos Colegios Profesionales sobre los proyectos realizados por sus colegiados para terceros.

En este sentido podemos citar la ya antigua sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 1997 (RJ\1997\9233), que aunque referida a la exención recogida en el artículo 13.12º del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 2028/1985, hoy derogado, ha de entenderse perfectamente aplicable a la establecida en el actual artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, dada la identidad de la redacción de ambas normas. Esta sentencia (al igual que muchas otras posteriores de éste y otros Tribunales), niega la aplicación de la exención estudiada, en la medida en que entienden que la emisión del visado no es un servicio que se preste al colegiado, sino al tercero para el cual se elaboró el proyecto.

Más recientemente la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección 6ª), de 10 de diciembre de 2003 (JUR 2004\144691) ha ratificado esta interpretación, al señalar:

*«Pues bien, nos encontramos ante un servicio prestado por el Colegio consistente en la comprobación técnico-jurídica del proyecto que va a ejecutarse, es un servicio que se presta no al colegiado sino a un tercero, el titular de la actuación contenida en el proyecto, y se percibe por ello una contraprestación diferente de la cuota de los colegiados –por más que se fije en un porcentaje de honorarios–, sin que tal contraprestación tenga naturaleza tributaria».*

4.4.4.4.- *Los servicios han de prestarse para la realización de las finalidades específicas de los Colegios*

En cuarto lugar es preciso que las prestaciones de servicios estén vinculadas a la consecución de las finalidades específicas de los Colegios Profesionales. En la mayor parte de las ocasiones el cumplimiento de este requisito no planteará dificultades, en la medida en que normalmente

todas las prestaciones de servicios de los Colegios de Abogados a favor de sus colegiados tienen por objeto la consecución de sus finalidades específicas.

No obstante, ha de tenerse presente que en algunos casos los Tribunales se han mostrado especialmente exigentes a la hora de apreciar la concurrencia de este requisito, distinguiendo las distintas finalidades que, legítimamente, pueden perseguir los Colegios profesionales. Así, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en su sentencia de 21 junio 2006 (JT 2006\1389), ha venido a declarar:

*«En definitiva, la Sala ha entendido que los servicios de facturación y liquidación a los colegiados por las recetas farmacéuticas dispensadas por la Seguridad Social, INSALUD, MUFACE e ISFAS y similares, son prestados por el Colegio a cambio de una contraprestación o cuota periódica variable. El art. 20.Uno 12º de la LIVA se refiere a las entidades no lucrativas y, en concreto, a unos tipos de entidades que, por sus fines propios, están reconocidas como entidades de interés público. Es el caso de los Colegios Profesionales cuya Ley reguladora considera como fines esenciales la ordenación del ejercicio de las profesiones, la representación exclusiva de las mismas y la defensa de los intereses profesionales de los colegiados. Pero junto a los fines de utilidad pública y esenciales de dichas Corporaciones pueden desarrollar cualesquiera otras funciones que legítimamente promuevan o satisfagan los intereses profesionales en los términos contemplados en la propia Ley 2/74 como funciones propias también de los Colegios.*

***En los Estatutos del Colegio Oficial de Farmacéuticos puede verse también tal distinción cuando enumera en su art. 4º los fines esenciales en los que es indudable la presencia exclusiva del interés público junto a la enumeración de otras funciones en el art. 5º, donde se recogen otras de claro carácter privado o particular; así, cuando se encarga del cobro de las percepciones, remuneraciones u honorarios profesionales y de los procesos previos para la consecución de este fin, o el establecer honorarios profesionales de referencia o visar los trabajos profesionales previo requerimiento.***

*Por ello ha de rechazarse la identificación que propugna el recurrente entre el interés colectivo de los colegiados y el interés común cuando se refiere a tales servicios al configurarse la prestación como contrapartida a un servicio concreto recibido sólo por alguno de los colegiados sin que, como hemos dicho en anteriores ocasiones, pueda*

*beneficiarse el Colegio de la exención pretendida, al faltar el elemento de carencia de finalidad lucrativa en su actividad».*

4.4.4.5.- *Los servicios no han de tener otra contraprestación que las cotizaciones fijadas en los Estatutos.*

En quinto lugar es preciso que los servicios prestados (con o sin entrega accesoria de bienes) no tengan otra contraprestación que las cotizaciones fijadas en los estatutos.

Son también numerosas las sentencias de nuestros Tribunales que se han referido a este requisito exigiéndolo de forma estricta.

Así, podemos citar, en primer lugar, la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 29 de junio de 2007 (JT 2007\1145), en la que, reiterando su anterior doctrina relativa a los servicios de facturación y liquidación de recetas prestados por los Colegios Farmacéuticos a favor de sus colegiados, declara estos servicios sujetos y no exentos al IVA, por ser objeto de una retribución que no puede ser calificada como cuota o cotización estatutaria. En concreto, en dicha sentencia se afirma:

*«Se señala por la actora que la contraprestación es subsumible en el concepto de cuota, en cuanto ésta se encamina al sostenimiento de los gastos del Colegio.*

*Sin embargo tal tesis no puede ser acogida porque la contraprestación no se configura como cuota fija a cargo de todos los colegiados, sino como contrapartida a un servicio concreto, recibido no por todos sino sólo por algunos colegiados, vinculada al mismo servicio, y establecida en función del montante del importe de la facturación. No puede entenderse que la actividad cuyo gravamen se discute, se incluya en el concepto de prestación gratuita a los colegiados, sólo dependiente de la cuota fija abonada por éstos, sino, por el contrario, es objeto de contraprestación específica variable en función del valor de la misma determinado por el importe facturado».*

Resulta también muy interesante la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 21 febrero 2001 (JUR 2001\295459), según la cual:

*«Así las cosas hemos de afirmar la sujeción al IVA de la expedición de visados por el Colegio actor, ya que **los entes de Derecho Público, cuando realizan actividades sujetas mediante contraprestación, son sujetos pasivos del Impuesto.***

*Pero ocurre que tampoco podemos entender que la actividad de visar proyectos y la contraprestación por ella recibida, se encuentre en el ámbito de la exención relativa a las cuotas colegiales, esto es, si bien las cotizaciones fijadas en los estatutos se encuentran exentas del Impuesto, **no podemos identificar las cantidades percibidas por el Colegio en virtud del visado, con las cuotas periódicas abonadas por los colegiados.** De suerte que **la pertenencia al Colegio y el abono de las cuotas correspondientes no da derecho por sí mismas al servicio de visado gratuitamente, sino que es independiente de la cuota periódica puesto que cada proyecto visado, produce un devengo en favor del Colegio.***

*De todo ello concluimos que la operación que nos ocupa se encuentra sujeta y no exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y tal es el criterio mantenida por el Tribunal Supremo en sentencia de 17 de julio de 1997, dictada en el recurso de apelación 7667/91.*

*Análogo razonamiento hemos de sostener respecto del porcentaje del 5% que se detrae de los honorarios de los colegiados, según el artículo 59 del Estatuto, ya que el mismo se configura como independiente de la cuota - artículo 13, 27 e) y 59 del Estatuto -, y supone una contraprestación a los servicios prestados por el Colegio a sus colegiados.*

*Efectivamente, del artículo 7.24 y 29 del Estatuto, resulta claramente que el Colegio presta una serie de servicios a los colegiados, y los propios Estatutos distinguen entre cuotas extraordinarias y ordinarias -directamente encaminadas al sostenimiento de los gastos del Colegio-, y la detracción de honorarios, que se realiza sobre un porcentaje del mismo. Pues bien, tal detracción es algo distinto de las cuotas -y no ya por el nombre sino por las funciones del Colegio-, y se basa en la cuantía del honorario percibido. Debemos concluir que la misma responde a los servicios que al colegiado y en la realización de ese concreto*

*trabajo, le ha prestado el Colegio. Tal es el razonamiento jurídico que sostiene el TEAC y que esta Sala comparte».*

Obsérvese cómo la Sala niega la exención a pesar de que la retribución a percibir por el Colegio por la prestación de los servicios se encuentre establecida en los Estatutos, poniendo el acento en el hecho de que las cantidades hayan de ser abonadas por todos o solo por una parte de los colegiados; y en la cuantía fija o variable de dichas retribuciones.

En definitiva podemos concluir que todas aquellas prestaciones de servicios por las que los Colegios Profesionales perciban una contraprestación distinta de las cuotas o cotizaciones estatutarias de sus colegiados, se encontrarán excluidas del ámbito de aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 (y por ello sujetas y no exentas de IVA, salvo que puedan acogerse a otra exención de las reguladas en la misma Ley).

Por el contrario, pueden existir (al menos teóricamente) prestaciones de servicios por las que los Colegios Profesionales no perciban otra contraprestación que las indicadas cuotas y que, a pesar de ello, no estén exentas, por no concurrir algún otro de los requisitos exigidos en la Ley. En estos casos, tal como destaca CALVO VÉRGEZ las dificultades para liquidar el impuesto serían notables: ante todo sería necesario determinar qué parte de la cuota constituye la contraprestación de cada uno de los servicios no exentos para aplicar a la misma el tipo que correspondiera a cada uno de ellos; además, dado que usualmente las cuotas son satisfechas a principios de año, se devengaría el impuesto en ese momento, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75.Dos de la Ley 37/1992, a pesar de que aún no se sabría qué concretos servicios habrían de ser prestados a cada colegiado por el Colegio durante el periodo de liquidación.

4.4.4.6.- *La aplicación de la exención no ha de producir distorsiones en la competencia.*

El último de los requisitos exigidos para el disfrute de la exención consiste en que la aplicación de la exención a estos servicios no ha de producir distorsiones de la competencia.

En relación con este requisito se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera) en su Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Caso Assurandor-Societetet contra Skatteministeriet. (TJCE 2003\387), en la que señaló:

*«58 En primer término, hay que señalar que la exención del IVA en sí misma no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la*

*competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficiarios. Por tanto, es el hecho de que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación estén exentas, y no el hecho de que esa agrupación cumpla los demás requisitos de la disposición de que se trata, lo que puede provocar distorsiones de la competencia para que se pueda denegar esa exención.*

(...)

*63 En consecuencia, aunque un examen comparativo de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva demuestra que la expresión «con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», no se refiere únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro, es necesario, sin embargo, que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real.*

*64 De ello se desprende que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia».*

Hasta la fecha este requisito no ha provocado dificultades prácticas, ya que siendo necesario para el disfrute de la exención su previo reconocimiento por la Administración Tributaria, ésta apreciaba en tal momento si se podían producir esos efectos distorsionadores de la competencia, denegándola en su caso. Sin embargo, habiendo desaparecido este previo reconocimiento, será el sujeto pasivo del impuesto el que habrá de apreciar por sí mismo si la exención es o no aplicable lo que, sin duda, puede originar conflictos con la Administración Tributaria.

Determinar si la aplicación de la exención que nos ocupa puede producir o no distorsiones en la competencia es una cuestión de hecho, que deberá valorarse caso por caso. No obstante puede decirse que, en principio, para que existan distorsiones de la competencia será preciso que los servicios prestados por la entidad u organismo de que se trate (en nuestro caso, por un Colegio Profesional) concurren en el mercado con otros servicios análogos ofertados por otros operadores y que el hecho de que los primeros se encuentren exentos del IVA y los segundos no, suponga un

riesgo real de que pueda producirse una modificación de las decisiones de los consumidores sobre la elección de uno u otros.

#### 4.4.5.- El reconocimiento de la exención por la Administración tributaria

Tal como se señaló más arriba, la redacción original del artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 sometía el disfrute de la exención a su previo reconocimiento por la Administración Tributaria. Esta previsión se complementaba con el artículo 5 del Reglamento del IVA que atribuía la competencia para el reconocimiento de la exención a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado<sup>7</sup>; y por la disposición adicional primera.Dos.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, según el cual la falta de resolución expresa en este procedimiento en el plazo correspondiente, tendría efectos estimatorios<sup>8</sup>.

También señalamos más arriba que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas tiene declarado que las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1 de la antigua Sexta Directiva, referentes a las exenciones en el IVA, tenían efecto directo en la medida en que las mismas *«indican, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención»*, de forma que el sujeto pasivo puede invocar ante el Estado miembro la normativa comunitaria, aunque no se hayan aprobado las disposiciones nacionales de transposición de la Directiva.

Ahora bien, esta doctrina del Tribunal de Justicia suscitó la cuestión de si el requisito del previo reconocimiento administrativo de la exención para su disfrute era o no conforme con la normativa comunitaria: si el contribuyente podía invocar ante el Estado miembro que reunía los requisitos para disfrutar de la exención aún en el caso de que por aquél no se hubiera aprobado la normativa de trasposición correspondiente, no parecía tener mucho sentido someter dicho disfrute a una previa autorización. Sin embargo, los Tribunales españoles rechazaron esta interpretación; en este sentido es de reseñar la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 10 marzo 2005 (JT 2006\1384), que vino a declarar:

<sup>7</sup> Este artículo, fue derogado por el artículo 1.1 del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

<sup>8</sup> Este precepto fue derogado por la disposición derogatoria única del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

«La mecánica resulta evidente en un supuesto como el de autos, en el que, con independencia del carácter de Administración corporativa que la Ley reconoce a un Colegio Profesional, se pone de manifiesto que éste realiza actividades cuyo carácter de “cotización fijada de conformidad con los estatutos” es dudoso. En consecuencia, no se trata de “la pérdida de un beneficio” por la no realización de una condición, como plantea la actora; se trata de que para obtener la exención debe serle reconocida, para que la Administración resuelva si se dan los requisitos previstos por la Ley para que tal reconocimiento sea procedente, porque la Ley no deja a la autoevaluación del sujeto pasivo la resolución sobre, entre otros extremos, si el disfrute de la exención no es susceptible de producir distorsiones a la competencia. Así el propio TJUE en la sentencia de 20-XI-03 examina la pertinencia de reconocer una determinada exención en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f) de la Sexta Directiva, y responde, entre otras, a la cuestión de ¿debe interpretarse el artículo 13 parte A, apartado I, letra f) de la Sexta Directiva IVA en el sentido de que procede conceder la exención del IVA a las prestaciones de servicios?. Su respuesta es que la exención debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por si sola distorsiones a la competencia. El TJUE resuelve sobre la base de que la exención se pide y contesta que debe denegarse incluso cumpliéndose todos los requisitos, si existe riesgo para la competencia.

En consecuencia, esta Sala llega a la misma conclusión que la Administración alcanzó en vía económico-administrativa: por razón de lo dispuesto en el art. 20.uno.12 de la Ley 37/92 en su pfo 3º la entidad debió solicitar el reconocimiento de la exención, lo que no llevó a efecto, y no la obtuvo».

No obstante este respaldo jurisprudencial, el Gobierno se planteó la supresión de este requisito con ocasión de la tramitación de La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria. En efecto, en el texto del Proyecto de Ley que dio origen a esta norma se preveía la supresión de este requisito, que se justificaba en la exposición de motivos con estas palabras:

«Se revisa igualmente la normativa legal reguladora del concepto de entidad privada de carácter social, adecuando la redacción del artículo 20.tres de la Ley 37/1992 a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, concretamente, a las sentencias de 10 de

*septiembre de 2002, recaída en el Asunto C/141-00, Ambulanter Pflleegedienst Kugler GmbH, y de 26 de mayo de 2005, recaída en el Asunto C-498/03, Kingscrest Associates y Montecello.*

*En consonancia con lo anterior, se suprime la obligación de solicitar el reconocimiento de las exenciones que se regulan en los ordinales 6.º y 12.º del artículo 20.uno de la Ley 37/1992».*

Estas modificaciones fueron objeto de varias enmiendas por parte de los Grupos Parlamentarios Popular, Catalán, Vasco y de Esquerra Republicana en el Congreso de los Diputados, todas ellas tendentes a mantener el preceptivo y previo reconocimiento administrativo para el disfrute de la exención, como medio para permitir a las citadas entidades la opción entre acogerse a la exención o no. A su vez, dichas enmiendas originaron una transaccional con el Grupo Parlamentario Socialista, consistente en la supresión de las modificaciones previstas para los apartados Dos y Tres del artículo 20 de la ley 37/1992.

Sin embargo, como más arriba indicamos, la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, ha introducido en la Ley 37/2012 las modificaciones propuestas en el año 2008, limitándose a justificar las mismas en la exposición de motivos señalando que «*[e]n el Impuesto sobre el Valor Añadido se introducen varias modificaciones de carácter técnico, básicamente como consecuencia de la necesaria adaptación del ordenamiento interno a la normativa y jurisprudencia comunitarias*».

En definitiva, tras la reforma operada por la indicada Ley, ha desaparecido el requisito del previo reconocimiento administrativo de la exención.

#### 4.4.6.- La renuncia a la exención.

Una de las cuestiones que se plantearon en torno al carácter rogado del disfrute de la exención, fue si la misma podía ser o no objeto de renuncia.

La Dirección General de Tributos mantuvo una posición contraria a esta posibilidad desde un primer momento, pudiéndose citar en este sentido sus resoluciones de 20 de marzo de 1990, 22 de julio de 1998 (JUR 2001\218015), 21 de septiembre de 1998 (JUR 2001\202463), 23 de febrero de 1999 (JUR 2001\192625), de 1 de diciembre de 2003 (JUR 2004\63165), y de 30 agosto (JUR 2007\314897) y 22 octubre de 2007 (JUR 2007\351728).

Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central mantuvo inicialmente otra posición, reflejada en sus resoluciones de 7 de junio de 1995 (RG 3935/1993) y 13 de marzo (JT 1997\471) y 29 de mayo de 1997 (JT 1997\793). En estas resoluciones mantuvo vino a señalar lo siguiente:

*«la exención del artículo 13.1.12 del Reglamento, para Colegios Profesionales, requiere, aparte del cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios, la solicitud del contribuyente y el reconocimiento de la Administración, teniendo carácter supletorio los preceptos del Derecho Común, como prescribe el artículo 9 de la Ley General Tributaria, estableciendo el artículo 6.2 del Código Civil que la renuncia, para ser válida, no ha de contrariar el interés u orden público ni perjudicar a terceros, requisitos que consideró cumplidos en este caso la resolución mencionada, por lo cual, de conformidad con tal doctrina, ha de estimarse renunciable la exención, y, por lo tanto, admisible y efectiva la renuncia efectuada por el Colegio recurrente».*

Sin embargo, posteriormente el Tribunal Económico Administrativo Central modificó su postura. Esta modificación de criterio se produce y expone de forma detallada en su resolución de 29 de marzo de 2006 en la que concluye, en contra de lo sostenido en resoluciones anteriores, lo siguiente:

*«La indicación del párrafo tercero al establecer la necesidad del reconocimiento previo por la Administración no empece la efectividad de la exención, puesto que lo único que requiere del reconocimiento previo es el disfrute, en ningún caso la exención en sí. El reconocimiento no debe constituir una limitación inmoderada de la aplicación de la exención, sino un mero instrumento de verificación y de control al deber ser interpretado a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, y no a otros fines como el de limitar la posibilidad de disfrute de la exención.*

*Interpretar en este sentido la cláusula citada (del artículo 13 de la Sexta Directiva) nos lleva a denegar la posibilidad de renuncia, pues tal renuncia contravendría la finalidad que informó la introducción de estas exenciones, es decir, la salvaguarda del interés público a través de la tutela fiscal de las entidades que lo persiguen.*

*Habilitar la posibilidad de renuncia supone convertir el mecanismo de reconocimiento, establecido con las finalidades antes indicadas, en un infundado derecho tributario de opción que permita a las entidades rehuir, una vez obtenida, la situación de exención que es*

*querida por el ordenamiento para los que se hallan en su situación. Esta posibilidad ha de rechazarse, porque la admisión de la renuncia sería tanto como dejar al albur de las entidades la definición de su régimen fiscal al margen de lo que para ellas establece el ordenamiento, y, en definitiva, porque debe primar el carácter obligatorio del mandato del artículo 20».*

Es de destacar cómo el carácter irrenunciable de la exención una vez reconocida por la Administración Tributaria motivó la enmienda número 47 de las presentadas al Proyecto de Ley por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, al que antes nos hemos referido. En efecto, en esta enmienda, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán, se incorporaba un apartado 12º bis en el artículo 20.Uno de la Ley 37/1992, en el que se regulaba esta exención para los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, organismos patronales y a las Federaciones que agruparan a las anteriores entidades, en el que expresamente se hacía constar el carácter renunciante de la exención. Y se justificaba esta regulación señalando que *«siendo una exención rogada no se admite su renuncia, con lo que todas las instituciones con (sic) ánimo de lucro tienen que soportar la totalidad de las cuotas soportadas de IVA (por alquileres, servicios exteriores, suministros, material, etc.) con importante perjuicio económico»*. Sin embargo, tal como antes señalamos, esta enmienda no llegó a aprobarse.

En la actualidad, tras la reforma de la Ley 37/1992 operada por la Ley 17/2012, la exención regulada en el artículo 20.Uno.12 de la primera ha perdido su carácter rogado, por lo que no cabe duda de que no es posible renunciar a la misma.

#### **4.5.- Operaciones exentas. La exención prevista en el número 9º del apartado Uno del artículo 20 de la Ley 37/1992**

Al igual que en relación al Impuesto sobre Sociedades, también se han planteado en numerosas ocasiones dudas sobre el tratamiento a efectos de IVA que ha de ser aplicado a los servicios de formación prestados por los Colegios de Abogados.

Digamos ante todo que, constituyendo estos servicios una actividad económica (tal como más arriba se indicó), desde la perspectiva del IVA, los servicios de formación están indudablemente sujetos al Impuesto.

Dada que la «*formación profesional permanente de los abogados*» es una de las finalidades específicas de los Colegios de Abogados (según el artículo 3.1 del Estatuto General de la Abogacía), a estos servicios les podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, siempre que no se percibiera de los beneficiarios otra contraprestación distinta de las cuotas colegiales (y dando por supuesto que tal exención no produce distorsiones en la competencia).

No obstante lo anterior, aunque no se cumplan tales condiciones, estos servicios de formación también pueden resultar exentos de IVA en aplicación de lo señalado en el artículo 20.Uno.9º, según el cual:

*«Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

*(...)*

*9º La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y **la formación y reciclaje profesional**, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*

*La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios».*

La DGT se ha pronunciado sobre la aplicación de esta exención en el caso de las clases de formación y reciclaje profesional impartidas por un Colegio Profesional (de Arquitectos) a sus colegiados, en la consulta vinculante V3418-13, de 21 de noviembre (JUR 2014\22403), en la que declaró lo siguiente (el énfasis es nuestro):

*«6.- En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 9º, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:*

**a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.**

*La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Ley 37/1992, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.*

**b) Un requisito objetivo.** Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

**La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.**

*La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Ministerio de Educación, Cultura y Deporte».*

#### **4.6.- El problema de la deducción de las cuotas soportadas en los casos de realización simultánea de operaciones sujetas y no sujetas, exentas y no exentas**

Como resulta sabido, el sistema de gestión del IVA permite a los sujetos pasivos deducir de las cuotas a ingresar en el Tesoro Público, las cuotas que hubieren soportado en la adquisición de los

bienes y servicios empleados en la producción de los bienes y servicios cuya entrega o prestación haya dado lugar al devengo de las cuotas a ingresar.

Cuando un mismo sujeto pasivo, como puede ser el caso de los Colegios de Abogados, realiza simultáneamente operaciones sujetas y no exentas al IVA y operaciones no sujetas o exentas, es preciso determinar qué cuotas soportadas (o qué porcentaje de las mismas) pueden ser deducidas de las cuotas a ingresar.

Es el artículo 94 de la Ley del IVA el que determina qué operaciones generan derecho a la deducción y cuáles no con las siguientes palabras:

*«Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

*1º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.*

*c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.*

*d) Los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.*

*2º Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.*

*3º Las operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas, así como las bancarias o financieras, que estarían exentas si se hubiesen realizado en el territorio de aplicación del impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, números 16º y 18º de esta Ley, siempre que el destinatario de tales prestaciones esté establecido fuera de la Comunidad o que las citadas operaciones estén directamente relacionadas con exportaciones fuera de la Comunidad y se efectúen a partir del momento en que los bienes se expidan con tal destino, cualquiera que sea el momento en que dichas operaciones se hubiesen concertado.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las personas o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales se considerarán no establecidas en la Comunidad cuando no esté situado en dicho territorio ningún lugar de residencia habitual o secundaria, ni el centro de sus intereses económicos, ni presten con habitualidad en el mencionado territorio servicios en régimen de dependencia derivados de relaciones laborales o administrativas.*

*Dos. Los sujetos pasivos comprendidos en el apartado dos del artículo anterior únicamente podrán deducir el impuesto soportado o satisfecho por la adquisición de los medios de transporte que sean objeto de la entrega a que se refiere el artículo 25, apartado dos, de esta Ley, hasta la cuantía de la cuota del impuesto que procedería repercutir si la entrega no estuviese exenta.*

*Tres. En ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda ni antes de que se hubiesen devengado con arreglo a derecho».*

De conformidad con lo expuesto en los apartados anteriores, podemos decir en una primera aproximación, que serán deducibles las cuotas de IVA soportadas por los Colegios de Abogados con ocasión de la adquisición de bienes o servicios destinados a la prestación, por los mismos Colegios, de servicios que se encuentren sujetos y no exentos de IVA. Además, serán igualmente deducibles las cuotas de IVA soportadas para la prestación de aquellos servicios que han de entenderse realizados fuera del ámbito de aplicación del impuesto, cuando de haberse realizado en dicho ámbito, no habrían estado exentos de IVA<sup>9</sup>. Por el contrario, no serán deducibles las

<sup>9</sup> En principio no parece probable que los Colegios de Abogados realicen las operaciones exentas previstas en los artículos 21 a 25 de la Ley del IVA, ni ninguna de las restantes operaciones a que se refiere directa o indirectamente el artículo 94 y que generan derecho a la deducción. No obstante, como venimos

cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes o servicios destinados a la prestación de servicios no sujetos o exentos.

Ahora bien, aun cuando el sujeto pasivo realiza operaciones que generan derecho a la deducción junto con otras que no generan ese derecho, lo normal es que los bienes y servicios adquiridos para la realización de aquellas operaciones (o al menos una parte muy importante de los mismos), sea utilizados indistintamente para realizar las unas y las otras.

En relación a los casos en que un mismo bien o servicio (cuya adquisición ha dado lugar una cuota de IVA soportada) es utilizado simultáneamente por el empresario o profesional, para la realización de actividades sujetas y no sujetas, resulta de especial interés la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008 (asunto C-437/06), en el que se dice:

*«28. Por consiguiente, el IVA soportado por los gastos en que se incurre con motivo de la emisión de acciones y de participaciones instrumentales atípicas sólo conllevará derecho a deducción si el capital obtenido de este modo se destina a las actividades económicas del interesado. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el régimen de deducciones establecido por la Sexta Directiva afecta a la totalidad de las actividades económicas de un sujeto pasivo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 44; de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 19, y Abbey National, antes citada, apartado 24).*

(...)

*39. Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades».*

---

señalando, será preciso examinar las concretas actividades realizadas por cada Colegio para determinar que operaciones generan derecho a deducción y cuales no

Esta doctrina ha sido incorporada a nuestra legislación por el artículo 1.Veintitrés de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por el que se añade un nuevo apartado Cinco al artículo 93 de la Ley 37/1992, con el siguiente tenor literal:

*«Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.*

*El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.*

*No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.*

*Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata».*

Este precepto resultará de aplicación para aquellos Colegios que realicen actividades en su condición de entidades de Derecho Público, sin retribución o con una retribución de carácter tributario, es decir, que realicen operaciones no sujetas al impuesto (siempre dando por supuesto que los Colegios Profesionales se incluyen en las entidades de Derecho Público a las que se refiere la letra d) del artículo 7.8º de la Ley del Impuesto). En todo caso, no puede dejar de señalarse que la remisión en última instancia a las condiciones y requisitos a los que se refieren a la regla de prorata, hace que el régimen que en definitiva ha de aplicarse para determinar en qué proporción las cuotas de IVA soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios

empleados simultáneamente para la posterior prestación de servicios sujetos y no sujetos al impuesto, no se diferenciará excesivamente del establecido en la Ley para determinar la proporción en que pueden deducirse las cuotas soportadas para la adquisición de bienes y servicios empleados en la prestación de servicios exentos y no exentos.

Precisamente para resolver esta última cuestión la Ley del IVA utiliza los conceptos de «prorrata general», «prorrata especial» y «sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional», que examinaremos por separado:

#### 4.6.1.- La prorrata general

La prorrata general se encuentra regulada en los artículos 104 y 105 de la Ley del impuesto y, en resumen, consiste en considerar deducible el importe de la totalidad de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, en el mismo porcentaje que representa el importe anual de las operaciones que generan derecho a deducción, sobre el importe anual de todas las operaciones realizadas, más el importe de las subvenciones dedicadas a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

Debe tenerse en cuenta que, aunque la mayor parte de las normas especiales que contiene el artículo 104.Tres de la Ley no parecen aplicables a los Colegios Profesionales, si puede serlo la contenida en el apartado 5º de dicho precepto, en virtud de la cual no se tendrá en cuenta para la determinación del porcentaje de deducción el importe de las operaciones no sujetas al impuesto.

Además ha de tenerse presente que en la aplicación del porcentaje que corresponda, no se tendrán en cuenta, en ningún caso, las cuotas no deducibles en virtud de lo establecido en los artículos 95 (cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios no afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional) y 96 (cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de los específicos bienes y servicios relacionados en este precepto) de la Ley del Impuesto.

#### 4.6.2.- La prorrata Especial

La regla de la prorrata especial se regula en el artículo 106 de la Ley, con las siguientes palabras:

*“Artículo 106. La prorrata especial*

*Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:*

*1ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.*

*2ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.*

*3ª Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.*

*La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.*

*Dos. En ningún caso podrán ser objeto de deducción las cuotas no deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley».*

En definitiva, este sistema consiste en aplicar la regla de la prorrata general única y exclusivamente para determinar en qué porcentaje pueden ser deducidas las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios utilizados indistintamente para la realización de operaciones que generan derecho a deducción y operaciones que no generan dicho derecho. Las restantes cuotas serán o no deducibles en función de si se hayan soportado en la adquisición de bienes o servicios destinados exclusivamente para la realización de operaciones que generen o no derecho a deducción.

Los supuestos en que es posible la utilización de la prorrata especial son los contemplados en el artículo 103.Dos de la Ley 37/1992:

*«1º Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.*

*2º Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrateo general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrateo especial».*

#### 4.6.3.- Los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional.

Por último, es preciso hacer referencia a la previsión contenida en el artículo 101 de la Ley del impuesto, según el cual *«los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos»*. Esta aplicación separada del régimen de deducciones, deberá ajustarse a las normas contenidas en el mismo precepto.

El concepto de «sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional» se define en el artículo 9.1º.c) de la Ley<sup>10</sup>, con las siguientes palabras:

*«A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*

*a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.*

*Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.*

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.*

*Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.*

<sup>10</sup> La actual redacción de este precepto es la resultante de la modificación operada por el artículo 1. Cuatro de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

*Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.*

*La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.*

*Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.*

*b') Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.*

*c') Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.*

*d') Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring"».*

No parece probable que la actividad de los Colegios de Abogados pueda dar lugar a la aparición de sectores diferenciados. Pero en todo caso, será preciso examinar las operaciones realizadas por cada uno de los Colegios para comprobar si nos encontramos o no ante un supuesto de estas características. En este sentido parece evidente que los únicos supuestos en que éstos pueden aparecer, lo serán por aplicación de lo dispuesto en la letra a') arriba transcrita.

## **5.- LOS COLEGIOS PROFESIONALES Y EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

### **5.1.- Naturaleza y características esenciales del Impuesto sobre Actividades Económicas**

El Impuesto de Actividades Económicas (IAE) fue creado por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, que lo regulaba en sus artículos 79 a 92.

El artículo 86 de esta norma señalaba que las tarifas del impuesto, en las que se fijarían las cuotas mínimas, así como la Instrucción para su aplicación, se aprobarían por Real Decreto Legislativo del Gobierno, que sería dictado en virtud de la delegación legislativa y de conformidad con las bases establecidas en el mismo artículo. En cumplimiento de esta delegación se dictó el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas y que actualmente sigue en vigor.

No ocurre lo mismo con la Ley 38/1988 que fue derogada y sustituida por el vigente Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, si bien esta nueva norma regula el IAE en sus artículos 78 a 91 de forma sustancialmente idéntica a la fijada en la Ley 39/1988.

El artículo 78.1 del TRLHL define a este impuesto como *«un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto»*, añadiendo el artículo 79.1 que *«se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de 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»*. A la vista de estos preceptos ha de concluirse que si un Colegio Profesional es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (o del IVA) por desarrollar actividades empresariales o profesionales, necesariamente esa misma actividad determinará que esté sujeto al Impuesto de Actividades Económicas, salvo, naturalmente, que se beneficie de alguna de las exenciones establecidas en el mismo texto legal.

## 5.2.- Las exenciones en el IAE

Es el artículo 82 del TRLHL el que establece las exenciones al IAE. De todas las enumeradas, la única que en principio podría ser de aplicación a los Colegios Profesionales sería la establecida en la letra c) de su apartado 1 (exención que fue ya introducida en el texto de la derogada Ley 39/1988 por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre). La regulación de dicha exención es la siguiente:

*«1. Están exentos del impuesto:*

*(...)*

*c) Los siguientes sujetos pasivos:*

*Las personas físicas.*

*Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.*

*En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.*

*A efectos de la aplicación de la exención prevista en este párrafo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:*

*1ª El importe neto de la cifra de negocios se determinará de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.*

*2ª El importe neto de la cifra de negocios será, en el caso de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el del período impositivo cuyo plazo de presentación de declaraciones por dichos tributos hubiese finalizado el año anterior al del devengo de este impuesto. En el caso de las sociedades civiles y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el importe neto de la cifra de negocios será el que corresponda al penúltimo año anterior al de devengo de este*

*impuesto. Si dicho período impositivo hubiera tenido una duración inferior al año natural, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.*

*3ª Para el cálculo del importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo, se tendrá en cuenta el conjunto de las actividades económicas ejercidas por él.*

*No obstante, cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.*

*A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del artículo 42 del Código de Comercio son los recogidos en la sección 1ª del capítulo I de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815 / 1991, de 20 de diciembre.*

*4ª En el supuesto de los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se atenderá al importe neto de la cifra de negocios imputable al conjunto de los establecimientos permanentes situados en territorio español».*

En definitiva, los Colegios Profesionales, en tanto en cuanto sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, estarán exentos del IAE cuando el importe neto de su cifra de negocios fuera inferior a 1.000.000 €.

Incidentalmente diremos que el artículo 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas fue derogado por el artículo 2.9 de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea; pero que esta misma norma, en su artículo 1.1 modificó el artículo 35 del Código de Comercio, introduciendo en su texto la definición de la «cifra de negocios» (sustancialmente coincidente con la de «importe neto de la cifra de negocios»), del siguiente tenor:

*«La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el*

*Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión»<sup>11</sup>.*

Tratándose de entidades parcialmente exentas de Impuesto de Sociedades (como lo son los Colegios Profesionales en los términos que expusimos más arriba) cabe plantearse si para determinar la “cifra de negocios” o el “importe neto de la cifra de negocios” ha de estarse a la totalidad de los ingresos de la entidad o si solo ha de estarse al importe de aquellas rentas que no se consideran exentas, en la medida en que solo estas responden al desarrollo de una “actividad económica”. Aunque esta segunda posibilidad es razonable (sobre todo cuando la contabilidad de la entidad permita distinguir unos y otros ingresos) lo cierto es que hoy por hoy la “cifra de negocios” o el “importe neto de la cifra de negocios” es un concepto esencialmente contable y las normas en esta materia no excluyen las rentas exentas para la determinación de aquél<sup>12</sup>.

### **5-3.- Obligaciones formales**

La configuración por el artículo 82.1.c) del TRLHL de la exención aplicable a las personas jurídicas en atención a cuál sea su cifra de negocio, hace que la primera obligación formal de estas entidades en relación con el IAE se refiera a la declaración de dicha cifra de negocios.

En el supuesto en que el Colegio Profesional pudiera acogerse a esta exención habrá de tenerse presente lo señalado en el apartado 3 del mismo artículo 82 del TRLHL, según el cual:

*«El Ministro de Hacienda establecerá en qué supuestos la aplicación de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 anterior exigirá la presentación de una comunicación dirigida a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la que se haga constar que se cumplen los requisitos establecidos en dicho párrafo para la aplicación de la exención. Dicha obligación no se exigirá, en ningún caso, cuando se trate de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».*

<sup>11</sup> A nuestro juicio «importe neto de la cifra de negocios» y la «cifra de negocios» es el mismo concepto contable.

<sup>12</sup> Véase a este respecto la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991.

Y en el caso contrario, es decir, cuando no pueda acogerse a la exención, habrá de estarse a lo establecido en el artículo 90.2 del mismo texto:

*«En particular, los sujetos pasivos a los que no resulte de aplicación la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta Ley, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el importe neto de su cifra de negocios. Asimismo, los sujetos pasivos deberán comunicar las variaciones que se produzcan en el importe neto de su cifra de negocios cuando tal variación suponga la modificación de la aplicación o no de la exención prevista en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 82 de esta Ley o una modificación en el tramo a considerar a efectos de la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 de esta Ley. El Ministro de Hacienda establecerá los supuestos en que deberán presentarse estas comunicaciones, su contenido y su plazo y forma de presentación, así como los supuestos en que habrán de presentarse por vía telemática».*

Pues bien, en cumplimiento de las previsiones análogas que contenía el artículo 83.1.c) de la derogada Ley 39/1988, por el Ministro de Hacienda se dictó la Orden HAC/85/2003, de 23 de enero, que determina los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y aprueba el modelo de dicha comunicación, orden todavía en vigor.

El número 1 del apartado Primero de la misma exonera de la obligación de presentar la comunicación relativa al importe neto de su cifra de negocios a los sujetos pasivos a los que resulte aplicación la exención prevista en el artículo 83.1.c) de la Ley 39/1988, hoy recogida en el artículo 82.1.c) del TRLHL. A lo anterior ha de unirse que el artículo 5.1 del Real Decreto 453/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto de Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de su gestión censal, impone la obligación de presentar la declaración de alta en la matrícula del IAE sólo a los sujetos pasivos no exentos.

Sin embargo, lo anterior no significa que los sujetos pasivos exentos del IAE no tengan que cumplir ninguna obligación formal en relación a este tributo, sino que estas obligaciones, consistentes en la declaración de las circunstancias relevantes de la actividad empresarial o profesional que desarrollan, se cumplirán a través de las declaraciones censales que, con

carácter general, han de presentar estas personas. En este sentido, el artículo 4 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, y 037, de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, señala:

*«Artículo 4. Sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas*

*1. En relación con los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten exentos del mismo por todas sus actividades económicas, la presentación de las declaraciones censales de alta, modificación o baja sustituye a la presentación de las declaraciones específicas de dicho Impuesto. Por tanto, y sin perjuicio de sus obligaciones censales de carácter general, identificarán a través de la declaración censal las actividades económicas que desarrollen, así como los establecimientos y locales en los que se lleven a cabo dichas actividades, y comunicarán el alta, la variación o la baja en aquéllas o en éstos».*

Por su parte, el número 2 del mismo apartado Primero de la Orden HAC/85/2003 exonera de la obligación de presentar la comunicación relativa al importe neto de su cifra de negocios a los sujetos pasivos a los que no alcance la citada exención, cuando la cifra de negocio se haya hecho constar en una anterior declaración tributaria. En concreto cuando el obligado sea sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades, la cifra de negocios deberá constar en la última declaración correspondiente a este impuesto presentada antes del 1 de enero del año en que dicha cifra haya de surtir efectos en el IAE.

Todas las demás entidades que no puedan acogerse a las previsiones del apartado Primero de la Orden, deberán presentar la comunicación del importe de la cifra de negocios en el plazo comprendido entre el 1 de enero y el 14 de febrero del ejercicio en que deba surtir efectos en el impuesto.

Las entidades que no estén exentas del IAE, ya estén o no exoneradas de la obligación de presentar la comunicación relativa a su cifra de negocios, están obligadas a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula del impuesto; e, igualmente, estarán obligados

a comunicar las variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto. Esta obligación formal, establecida en términos generales en el artículo 90.2 del TRLHL, es desarrollada y regulada detalladamente en el Título I del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto. Por último indicar que, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.2 de la Orden EHA/1274/2007:

*«2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas que resulten obligados a tributar por el mismo por cualquiera de sus actividades económicas comunicarán el alta, la variación o la baja en todas sus actividades económicas a través de las declaraciones propias de dicho Impuesto. Asimismo, solicitarán, en su caso, la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas que les corresponda a través de los modelos propios del mismo. Todo ello sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones censales de carácter general».*

## **6.- LOS COLEGIOS PROFESIONALES Y LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LAS OPERACIONES CON TERCERAS PERSONAS**

Es el artículo 93 de la Ley 53/2008, de 17 de diciembre, General Tributaria, (LGT) el precepto que viene a establecer con carácter general el deber de facilitar a la Administración Tributaria la información que ésta precise para la aplicación del sistema tributario, con las siguientes palabras

*«1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».*

Este deber general es desarrollado y concretado en el Capítulo V del Título II del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo

de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de junio (RGGI). En especial, la Subsección 1ª de la Sección 2ª de dicho Capítulo (artículos 31 a 35), regula la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, obligación que habitualmente es conocida como «modelo 347», por ser éste el modelo en el que ha de verterse la información a facilitar a la Administración Tributaria.

Es el artículo 31.1 del RGGI la norma que define con carácter general cuáles serán las personas que estarán obligadas a informar sobre las operaciones con terceras personas, con las siguientes palabras:

*«1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.*

*A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e)».*

En la medida en que los Colegios Profesionales realizan actividades empresariales sometidas al IVA (tal como se expuso en el anterior apartado 4 del presente informe, del transcrito artículo del RGGI se desprende que estarán obligados a facilitar información sobre sus operaciones con terceros.

Pero es que, además, los siguientes apartados del mismo artículo 31 contienen referencias a estas Corporaciones. Así, el número 2 de dicho artículo señala:

*«2. Las personas y entidades a que se refiere el artículo 94.1 y 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza».*

Debe recordarse en este punto que entre las entidades a que se refiere el artículo 94.1 de la LGT, se encuentran los Colegios Profesionales, por lo que estos estarán obligados a presentar anualmente la declaración de operaciones con terceras personas, aunque no realicen operaciones empresariales o profesionales, a los solos efectos de incluir las adquisiciones en general de bienes y servicios que realicen.

Además de lo anterior, el apartado 3 contiene una norma expresamente aplicable a los Colegios Profesionales en su caso. En efecto, dicho apartado señala:

*«3. Además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 93.1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, de autor u otros, estarán obligados a incluir estos rendimientos en la declaración anual de operaciones con terceras personas».*

Por lo que se refiere a la información que ha de ser facilitada a la Administración Tributaria, debemos remitirnos al artículo 33.1 del RGGI, cuyos cuatro primeros párrafos establecen con carácter general cual sea este contenido, con las siguientes palabras:

*«1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.*

*La información sobre las operaciones a las que se refiere el párrafo anterior se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.*

*A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar o recibir.*

*Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto».*

Además de lo anterior y dado que los Colegios Profesionales son una de las entidades incluidas en el artículo 94.1 de la LGT, resulta de aplicación lo establecido en el apartado 3 del artículo 33:

*«3. Los obligados tributarios a que se refiere del 31.2 de este Reglamento deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones, a todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, a quienes hayan efectuado adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, que en su conjunto, para cada una de aquéllas, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente, con las siguientes excepciones:*

- a) Las importaciones de mercancías.*
- b) Las adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.*
- c) Las establecidas en el párrafo e) y en el párrafo i) del apartado 2 de este artículo».*

Y en la medida en que el Colegios Profesional está incluido entre las entidades a que se refiere el artículo 31.1 del RGGI, le será de aplicación el apartado 4 del artículo 33 del mismo Reglamento:

*«4. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31. 3 de este Reglamento deberán incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas, los pagos a que se refiere dicho precepto, siempre y cuando el total de la cantidad satisfecha a cada persona imputada haya superado la cifra de 300,51 euros».*