

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050022

DGT: 20-01-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0110/2014

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas. Uniones temporales de empresas (UTE). Con arreglo a lo dispuesto en el art. 50.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en su nueva redacción dada mediante Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras), con independencia de que se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero. El art. 50.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) recoge un régimen de exención rogada, respecto de aquellas rentas procedentes del extranjero, para aquellas fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales y no a las UTES propiamente dichas. No obstante lo anterior, dado que la modificación del citado art. 50, introducida mediante la Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras), se ha realizado en el marco de las modificaciones introducidas en la nueva redacción dada al art. 14 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), en virtud de las cuales se establece tanto la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas a través de un establecimiento permanente sito en el extranjero como la no deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, con el fin de evitar la doble deducibilidad de las pérdidas, en un primer momento, en sede de la entidad o del establecimiento permanente que los genera y, en un momento posterior, en sede del inversor o casa central, una interpretación sistemática y razonable de la norma determina la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas por las UTES procedentes del extranjero. En tal supuesto, no deberán integrarse en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 48 y 50.

Ley 18/1982 (Régimen Fiscal UTE).

Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una Unión Temporal de Empresas (UTE), constituida en España e inscrita en el Registro Especial de Uniones Temporales de Empresas del Ministerio de Hacienda. La entidad consultante está participada por dos sociedades (A y B) residentes en España y sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

La UTE tiene por objeto la reforma integral, ampliación y mejora de un hospital provincial sito en Angola, además de la instalación de equipamiento médico completo, puesta en marcha y formación en dicho hospital. La referida obra le ha sido adjudicada por parte del Ministerio de Salud de Angola.

Actualmente, no existe convenio para evitar la doble imposición entre España y Angola.

Cuestión planteada:

Si las rentas procedentes de la UTE que opera en el extranjero, y que se imputan a los miembros residentes en España gozan de la exención a tenor de lo establecido en el artículo 50 del TRLIS

Contestación:

El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), incluye entre los sujetos pasivos del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, a las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo (BOE de 3 de julio), sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional.

En la regulación del régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, recogido en el capítulo II del título VII del TRLIS, el artículo 50 del mismo texto refundido señala que "las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo,

sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley”.

La presente contestación se emite partiendo de la hipótesis de que la UTE en la que participa la entidad consultante tiene la consideración de unión temporal de empresa a efectos de lo dispuesto en la Ley 18/1982 y que se cumplen todos y cada uno de los requisitos establecidos en el artículo 8 de dicho texto legal, por lo que le resultará de aplicación el régimen especial establecido en los artículos 48 y siguientes del TRLIS dado que se encuentra inscrita en el registro especial del Ministerio de Hacienda (hoy Hacienda y Administraciones Públicas).

En particular, el artículo 50 del TRLIS, en su redacción dada mediante Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, establece que:

“1. Las Uniones Temporales de Empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley.

Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención.

2. Las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero. No obstante, se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero. En este último caso, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

Las entidades deberán solicitar la exención al Ministerio de Hacienda, aportando información similar a la exigida para las uniones temporales de empresas constituidas en territorio español.

3. La opción por la exención determinará su aplicación hasta la extinción de la unión temporal.

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en la unión temporal o de su extinción se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma.

4. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el sujeto pasivo realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social.”

Por su parte, el artículo 48.1 del TRLIS establece:

“1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

a. No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados, regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta Ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta Ley en relación con esa misma parte.

b. Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1. Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2. Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

3. Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.”

En virtud de lo anterior, la UTE en la cual participa el consultante, tributará de acuerdo con el régimen fiscal especial establecido en el artículo 48 del TRLIS, esto es, imputará a sus socios residentes en territorio español, las bases imponibles positivas o negativas obtenidas por la UTE, así como las bases de deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la mencionada entidad, junto con las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la misma.

En el presente supuesto, dado que la UTE opera en el extranjero (Angola), en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.1 del TRLIS, previamente transcrito, las sociedades A y B, socios de la UTE residentes en España, podrán optar por no integrar en sus bases imponibles la base imponible imputada por la UTE, correspondiente a su participación en la misma, en la medida en que se corresponda con las rentas positivas obtenidas por la UTE en el extranjero. En caso de haber optado por la aplicación del método de exención, las sociedades A y B deberán aplicar el mismo hasta la fecha de extinción de la UTE. Dicha exención resultará de aplicación con independencia de la tributación a la que hubiesen estado sometidas las rentas en el territorio en el que opera la UTE.

En relación con las rentas negativas obtenidas por la UTE, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 50.2 del TRLIS, en su nueva redacción dada mediante Ley 16/2013, con independencia de que se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero.

El artículo 50.2 del TRLS recoge un régimen de exención rogada, respecto de aquellas rentas procedentes del extranjero, para aquellas fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales y no a las UTES propiamente dichas. No obstante lo anterior, dado que la modificación del artículo 50 del TRLIS, introducida mediante la Ley 16/2013, se ha realizado en el marco de las modificaciones introducidas en la nueva redacción dada al artículo 14 del TRLIS, en virtud de las cuales se establece tanto la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas a través de un establecimiento permanente sito en el extranjero como la no deducibilidad del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades, con el fin de evitar la doble deducibilidad de las pérdidas, en un primer momento, en sede de la entidad o del establecimiento permanente que los genera y, en un momento posterior, en sede del inversor o casa central, una interpretación sistemática y razonable de la norma determina la no deducibilidad de las rentas negativas obtenidas por las UTES procedentes del extranjero. En tal supuesto, no deberán integrarse en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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