

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088806

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2023.

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 1024/2020

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Clases de infracciones. Infracciones específicas de los tributos. IS.** *Infracción tributaria por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.* La entidad alega la inexistencia de elemento objetivo para solicitar la anulación del Acuerdo de resolución del expediente sancionador impugnado correspondiente a los periodos impositivos 2013 y 2014. En concreto, se parte del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) que tipifica como infracción «imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas». Ahora bien, continúa el precepto diciendo: «Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 o 193 de esta ley»

Podría pensarse que la razón de ser de esta excepción no es otra que la aplicación del principio de *non bis in idem*, pero con la regulación vigente al tiempo de entrar en vigor la Ley 58/2003 - RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 50 que, a su vez, remite al art. 48- la concurrencia de las infracciones tipificadas en los arts. 191 y 196 de la Ley 58/2003 (LGT) se hace imposible toda vez que las UTE no tributan por la parte de la base imponible correspondiente a sus miembros o socios residentes, por lo que cuando existe imputación de bases imponibles -con lo que podría darse la infracción del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT)- no existe tributación de estas entidades en el IS -por lo que no podría darse la infracción del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT)-. Las UTE sí tributan en el IS por la parte de la base imponible correspondiente a sus miembros o socios no residentes, pero en este caso -en el que podría darse la infracción del art. 191 de la Ley 58/2003 (LGT)- no existe imputación de bases imponibles -por lo que no podría darse la infracción del art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT)-.

Hecho del que se percató el propio art. 196 de la Ley 58/2003 (LGT) cuando utiliza la expresión «que hubiese dado lugar» en vez de la expresión «que haya dado lugar»: «que hubiese dado lugar» si la entidad no estuviere sometida al régimen de imputación de rentas.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la regularización practicada a la UTE ha consistido en rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de contratos de prestaciones de servicios suscritos y rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de primas de seguros satisfechos por la UTE, no cabe sino concluir que las regularizaciones practicadas «no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre socios, sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT», debiendo por tanto anularse la sanción impuesta. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 22, 48 y 50.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

En fecha 6 de marzo de 2018 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes notificó a la entidad UTE **LS** el inicio de actuaciones inspectoras cuyo objeto incluía la comprobación con alcance general del Impuesto sobre Sociedades de los periodos impositivos 2013 y 2014, el Impuesto sobre el Valor Añadido de abril a diciembre de 2014 y retenciones e ingresos a cuenta de IRPF de abril a diciembre de 2014.

En lo relativo a la comprobación del Impuesto sobre Sociedades, el obligado tributario presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014
Base imponible	56.672.575,99	22.485.874,62
Socios residentes	56.672.575,99	22.485.874,62

El procedimiento de comprobación finalizó mediante Acuerdo de liquidación notificado en fecha 14 de enero de 2020 derivado del acta de disconformidad A02-... con los siguientes importes:

	Ejercicio 2013	Ejercicio 2014
Base imponible	58.865.095,72	34.226.125,27
Socios residentes	58.865.095,72	34.226.125,27
Cuota de la liquidación	0,00	0,00
Intereses de demora	0,00	0,00
Deuda a ingresar	0,00	0,00

### Segundo.

UTE **LS** se constituyó mediante escritura pública de 4 de diciembre de 2008 teniendo por objeto el diseño, suministro, construcción y puesta en marcha de la planta de generación **LS** con una potencia mínima de 500mw cada grupo, para la **MM** en **País 1**.

La UTE se constituye por:

- **PR S.A.** (en adelante **-PRSA-**) con una participación del 90%.
- **STA S.A.** (actualmente **STAD S.A.**) con una participación del 10%.

La regularización practicada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero en la liquidación que es objeto de reclamación consistió en:

- Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de contratos de prestaciones de servicios suscritos.
- Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de primas de seguros satisfechos por UTE **LS**.
- Determinar el incumplimiento, en sede de la UTE, de los requisitos necesarios para que sus sociedades miembros puedan aplicar la exención del artículo 50 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, **-TRLIS-**).

### Tercero.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias del artículo 196 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, **LGT**), se dictó y notificó el Acuerdo de inicio del procedimiento sancionador en fecha 3 de marzo de 2020, notificándose al obligado tributario el Acuerdo de resolución en fecha 30 de julio de 2020. La infracciones del artículo 196 **LGT** fueron calificadas como graves, imponiéndose la sanción a un tipo del 40% por una cuantía total de 877.007,89 euros para el ejercicio 2013 y 4.696.100,26 euros para el ejercicio 2014.

### Cuarto.

Disconforme con el Acuerdo de liquidación y con el Acuerdo de resolución del expediente sancionador, la sociedad interesada interpuso ante este TEAC las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F.Inter.	F.Entra.
00-01024-2020	12/02/2020	17/02/2020
00-04650-2020	11/08/2020	09/09/2020

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de liquidación se solicita su anulación en base a las siguientes cuestiones:

- Vulneración de la doctrina de los actos propios al considerar que la UTE no realiza una actividad que permita aplicar la exención del artículo 50 TRLIS en sede de sus socios, al no haber sido regularizado en la comprobación previa efectuada respecto a los ejercicios 2006 a 2009.
- Procedencia de aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas imputadas por la UTE a sus socios, al operar de forma efectiva en el extranjero. Se produce una total incompatibilidad del argumento de la Inspección de los Tributos con la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019.
- Aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS a los ingresos financieros obtenidos por UTE **LS**.
- Deducibilidad de los gastos vinculados a los Acuerdos de prestación de servicios firmados con la comercializadora **BN, SA**.
- Deducibilidad de los gastos por primas de seguro.

En la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de resolución del expediente sancionador se solicita su anulación formulando las siguientes cuestiones:

- Ausencia del elemento objetivo que permita apreciar la concurrencia de infracción tributaria.
- Insuficiente acreditación del elemento subjetivo de culpabilidad en el acuerdo de resolución del expediente sancionador.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

### Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de los Acuerdos liquidación y sanción impugnados dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a los mismos.

### Cuarto.

#### **Sobre la posible vulneración de la doctrina de los actos propios.**

La Inspección de los Tributos, tras un análisis exhaustivo de la actividad de UTE **LS**, concluye que no opera de forma efectiva en el extranjero en los términos exigidos por el artículo 50 TRLIS, por lo que sus miembros no pueden aplicar la exención por las rentas imputadas por la UTE.

El escrito de alegaciones mantiene que esta conclusión supone un cambio de criterio respecto a la conclusión alcanzada por la Inspección de los Tributos en la comprobación efectuada del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 del socio de la UTE **STAD SA**, ya que en aquel procedimiento no se regularizó la aplicación de la exención por las rentas imputadas por la UTE, admitiéndose el ajuste al resultado contable de 32 millones.

Así, se sostiene que este cambio de criterio, sin existir ninguna circunstancia distinta ni haber cambiado la actividad de la UTE, quiebra la confianza legítima de la entidad y resulta contrario al principio de seguridad jurídica.

La doctrina de los actos propios en relación al principio de confianza legítima ha sido configurado a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, en sentencia de 22 de junio (recurso de casación núm. 2218/2015) se señala:

*<<No resulta fácil distinguir el principio de confianza legítima de otros principios como el de buena fe o el de seguridad jurídica.*

*Es más que evidente que entre esos tres conceptos hay una estrecha relación. La buena fe, concepto quizá más fácil de sentir que de definir, en cuanto principio jurídico tiene muy distintas manifestaciones. En lo que ahora importa, implica una exigencia de coherencia con la confianza que en los demás ha podido razonablemente originar la conducta anterior de la Administración.*

El alcance del principio de confianza legítima ha sido perfilado en la sentencia de esta Sala de 13 de mayo de 2009 (cas. 2357/2007 (RJ 2009, 5445) ).

El artículo 3.1 párrafo segundo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246) , en la redacción que le dio la Ley 4/1999, de 13 de enero (RCL 1999, 114 y 329) dispone que: "Igualmente (las Administraciones Públicas) deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima".

Pero aceptando que ese principio, junto con el de la buena fe, vinculan a las Administraciones Públicas en las relaciones que entablan con los ciudadanos y los administrados, no es posible concluir que ese principio deba en todo caso jugar a favor de estos y en perjuicio de las Administraciones, sino que en cada caso la obligación de respeto que del mismo se deduzca para el proceder de la Administración habrá de estar en relación con las circunstancias que concurren, sin que en él se puedan amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante, confiado en esa pretendida confianza.

Así, en sentencia de 15 de abril de 2002 (RJ 2002, 6496) , (rec. De casación núm.77/1997), en esa línea, la Sala expresó que el principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo , 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001 ). Pero ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de la confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

En ese sentido, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Al respecto, resulta oportuno recordar la doctrina de nuestra jurisprudencia sobre los actos propios. « [...] En la STC. De 21 de abril de 1988, n.º 73/1988 (RTC 1988, 73), se afirma que la llamada doctrina de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium" surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.ºj.º. 1º y 2º), 13 de febrero de 1992 (f.ºj.º. 4º), 17 de febrero , 5 de junio y 28 de julio de 1997 . La Ley 4/1999 (RCL 1999, 114) , de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512) , altera la redacción del artículo el 3º, cuyo n.º 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción:

"Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente:

"En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente ».

Además, la doctrina de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque

responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley ( arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 , 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común , Ley 30/1992 , modificada por Ley 4/1999 ), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que, normalmente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos.

La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívoco y definitivos.

Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-) El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-) No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios.>>

Al principio de confianza legítima se refiere el mismo Tribunal en su sentencia número 1006/2018 de 13 junio (recurso de casación núm. 2800/2017), disponiendo (el subrayado es nuestro):

<<Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016 (RJ 2016, 4311) , dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015 , con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.>>

STS de 11-10-2017 (rec. nº. 1714/2016): "...es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior."

STS de 13-06-2018 (rec. nº, 2800/2018): "...la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces..."

En definitiva, conforme a la doctrina reseñada, el principio de confianza legítima implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Ahora bien, el Tribunal Supremo matiza su aplicación en interacción con el principio de legalidad en múltiples sentencias, pudiendo destacar la de 11 de octubre de 2017 (nº recurso 1714/2016), en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

<<Procede analizar la actuación inspectora llevada a cabo por la Inspección de los Tributos respecto de los períodos de octubre de 2005 a mayo de 2008 y sus consecuencias en la aplicación de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. La propia Inspección reconoce que se procedió a regularizar los citados períodos pero que no fueron regularizados los "Call Tv" al no haber sido comprobados.

Como pone en evidencia la parte recurrente la doctrina de los actos propios y la aplicación del principio de confianza legítima en relación con el de seguridad jurídica y el de buena fe, ha sido acogida abiertamente en la jurisprudencia emanada en el ámbito tributario. No puede obviarse que el principio de confianza legítima ha tenido cabida en nuestro derecho positivo mediante la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 3 de enero, (aplicable al presente caso por motivos temporales) al recoger en el art. 3, nº. 1, párrafo 2º, que: «Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente». Cierto es que tanto el Estatuto del Contribuyente como la Ley 58/2003, hacen referencia en varias ocasiones al principio de seguridad jurídica, sin embargo ninguna mención se hace en las leyes tributarias a la confianza legítima.

No obstante ningún inconveniente existe para reconocer su aplicación en este ámbito, no ya por su carácter de principio general y manifestación del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9 de la CE, pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, remitiéndose el art. 7.2 de la LGT, al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

Valga de ejemplo lo dicho en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015, en la que se dice que:

«La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03, FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05, FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/12, FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11, FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12, FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015 (casación 1370/13, FJ 4º)».

Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección alictiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.

Acotado el margen en el que hemos de realizar el análisis propuesto, desde luego no cabe desvirtuar la aplicación de los principios invocados por la parte recurrente porque la Inspección de los Tributos en los períodos de 2005 a 2008 no comprobara los concurso "Call Tv", puesto que consta que la actuaciones inspectoras tuvieron carácter general sobre el referido concepto tributario y tuvieron los actuarios a su disposición los soportes en los que se documentaban todos los "Call Tv" celebrados en los citados períodos, y como en otras ocasiones se ha indicado por este Tribunal, la inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones liquidaciones.

La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. La intervención inspectora en la aplicación del tributo no se agota en la

comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, para verificar el correcto cumplimiento de las normas. La actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. El acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos, y en otras ocasiones hemos dicho que «De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate». Se contempla las actuaciones inspectoras no aisladamente con referencia y trascendencia respecto del concreto periodo y concepto investigado, sino con vocación de trascender estos para proyectarse y quedar vinculada en cuanto a actuaciones futuras.

Por todo ello, dado que la Inspección en los periodos 2005 a 2008 tuvo a su disposición la totalidad de los datos necesarios, no puede ampararse para desvincularse de su actuación y su proyección de futuro el no haber comprobado los "Call Tv", cuando su actuación con carácter general se extendía a la regularización de las operaciones referentes a la tasa de juego, pues los efectos de su actuación se extiende no sólo a los efectivamente realizados sino también a aquellos que habiéndose podido hacer no se han hecho.

De todo lo actuado se colige que la parte actora consideró la no sujeción de los "Call Tv" en base a signos externos de carácter objetivo, la respuesta de la EPELEA, cuya competencia y autoridad en la materia que nos ocupa ya se ha puesto de manifiesto, y la actuación inspectora vista en la regularización de los periodos de 2005 a 2008, suficientemente concluyentes para inducir a confiar en la apariencia de legalidad que revela las citadas actuaciones.

Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT, «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call Tv", en los periodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; **es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.**

Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante.>>

Así, la falta de regularización en ejercicios anteriores, no impide que el hecho en cuestión pueda ser regularizado posteriormente, no produciéndose una vulneración de la doctrina de los actos propios, puesto que para que se produzca es necesario que exista un primer acto de la Administración declarativo de derechos, que afecte al hecho controvertido, y que haya generado confianza. Lo contrario, implicaría vetar cada actuación Administrativa a practicar en el futuro por no haber efectuado dicha regularización en el pasado, tal y como resulta de la jurisprudencia del Tribunal Supremo previamente analizada.

A mayor abundamiento, no se cita siquiera por la entidad reclamante ningún extracto del acta y/o Acuerdo de liquidación resultante de la comprobación efectuada respecto a la entidad **STAD SA**, en la que supuestamente se analiza y admite la aplicación de la exención, por lo que tampoco hay constancia de acto previo alguno en el que la Administración tributaria se pronuncie sobre dicha cuestión.

En base a lo anterior, procede desestimar la pretensión formulada por la entidad reclamante.

## Quinto.

**Sobre el carácter de la actividad desarrollada por parte de la UTE para determinar si se cumplen los requisitos para la posible aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS por las rentas imputadas a sus socios.**

La Inspección de los Tributos fundamenta con detalle en el acuerdo de liquidación que la actividad desarrollada por UTE **LS** no cumple con los requisitos para que se considere como operar en el extranjero, por no contar con una estructura efectiva, material y personal, con la que operar en el extranjero, sin que se entienda cumplido tal requisito cuando la actividad se realice desde España y se exporten los bienes o servicios ya producidos al extranjero, tomando como fundamento la resolución de este TEAC de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/12), disponible en DYCTEA.

En cambio, la entidad reclamante defiende la aplicación de la exención en base a una serie de argumentos principales:

- Que la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 muestra que la jurisprudencia es contraria a la interpretación de la Inspección de los Tributos, superando la idea de que se requieren medios personales y materiales en el extranjero para la aplicación de la exención, por lo que se debe anular la liquidación al basarse únicamente en dicho argumento.
- Que el artículo 50 TRLIS surge para fomentar las exportaciones de empresas españolas, no siendo necesario producir los bienes y servicios en el extranjero. No se recoge ninguna referencia en la norma respecto a la localización de los medios materiales y humanos hasta el cambio normativo producido con la Ley 27/2014.

Así, la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si UTE **LS** realiza una actividad que permita a sus empresas miembros aplicar la exención del artículo 50 TRLIS por las rentas que les son imputadas por la propia UTE. El tenor literal del artículo 50 TRLIS se expresa en los siguientes términos:

*<<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.>>*

Resulta fundamental partir del criterio fijado por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de 6 de noviembre de 2014 (RG 6668/12, disponible en DYCTEA), por la que, para aplicar la exención del artículo 50 TRLIS es necesario que la UTE realice su actividad de forma efectiva en el extranjero, lo que requiere la existencia de una estructura mínima de medios materiales y personales, no bastando con que el bien o servicio se realice en España y se exporte al país en cuestión. En concreto, se dispuso en tal resolución (el subrayado es nuestro):

*<<Pues bien, a la vista de lo anterior, comparte este Tribunal Central la conclusión inspectora, y ello dado que de la documentación incorporada al expediente inspector no queda acreditada por la interesada, acreditación cuya carga le corresponde de acuerdo con el artículo 105 LGT al encontrarnos ante una exención de la que pretende gozar la reclamante, que las citadas UTE ... OFF y la UTE R..... operen en el exterior. Antes al contrario, de las cláusulas de los contratos aportados deriva que las mismas actúan en España, el suministro se realiza desde España, ("se obliga a suministrar el Equipamiento desde el exterior de la República argentina", "la prestación de los SERVICIOS DE INGENIERÍA por parte de la Prestataria (la UTE OFF) serán suministrados única y exclusivamente desde el exterior"), con independencia de que exporten bienes a su cliente Argentino, sin que se haya realizado actividad alguna en Argentina. En este sentido, en la UTE ... OFF se recoge que el suministro se realizará en condiciones "FOB puerto de embarque", cláusula que supone que el vendedor entrega la mercancía "a bordo del buque" designado por el comprador en el puerto de embarque designado, y en ese momento se traspasan los riesgos de pérdida o daño de la mercancía del vendedor al comprador, lo que permite concluir a la inspección que la UTE "(...) realizará, en su caso, una exportación a la República Argentina o un servicio de gestión de compras, dependiendo de sus estipulaciones con sus suministradores, pero, en ningún caso, realiza ninguna operación en el interior de dicho territorio, tal como establece claramente y sin lugar a dudas el propio contrato". Añadiéndose que dichas UTES no están dadas de alta en Argentina y que el propio contribuyente, para acreditar la aplicación de la deducción por actividad exportadora, en relación con la inversión en la sociedad "Tecna Estudios y proyectos de Ingeniería SA", se remite, entre otros, a los importes facturados por la UTE R..... OFF a la UTE ON, por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección.>>*

Este TEAC no desconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (nº recurso 129/2015) en la que se alcanza la conclusión opuesta anulando la resolución de este TEAC de 6 de noviembre de 2014 previamente transcrita, debiendo sin embargo mantener su criterio. La sentencia de la Audiencia Nacional defiende la conclusión contraria en base a la modificación normativa experimentada con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, -LIS-), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del año 2015. A partir de entonces, la exención queda configurada de la siguiente forma (el subrayado es nuestro):

*<<2. Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, así como 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 por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22 o a la deducción por doble imposición prevista en el artículo 31 de esta Ley, siempre que se cumplan los requisitos allí establecidos.>>*

Así, mientras que el artículo 50 TRLIS señalaba que 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, la nueva redacción aplicable a partir de 2015 indica que las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero a la exención prevista en el artículo 22.

De ello resulta patente que coincide la redacción existente en ambas normas pero incluyendo la LIS un nuevo inciso, ya que en vez de referirse a la exención con carácter general, aclara que es la referida al artículo 22 correspondiente a las rentas obtenidas por mediación de establecimiento permanente en el extranjero.

La sentencia de la Audiencia Nacional interpreta que con el TRLIS no se exige la existencia de una organización como tal en el extranjero, permitiendo la redacción del artículo 50 TRLIS dejar sin tributar las rentas obtenidas por la exportación de los productos, y que es sólo con el cambio normativo experimentado con la LIS, con el que cambia la redacción del precepto, cuando es posible exigir la existencia de una estructura real de actividad de la UTE en el extranjero para aplicar sus socios la exención, dado que se produce una remisión expresa a la existencia de establecimiento permanente.

Sin embargo, esta conclusión no puede ser compartida por este TEAC, ya que contraviene la finalidad última perseguida con la regulación del régimen especial de Uniones Temporales de Empresas y de la exención por doble imposición por actividades realizadas en el extranjero. Y ello por múltiples razones.

En caso de prevalecer la interpretación defendida por la sentencia de la Audiencia Nacional, se permitiría la constitución de UTEs que no generen valor añadido y que tengan como única finalidad que sus socios se beneficien de la exención de las rentas obtenidas al exportar bienes o servicios al extranjero sin necesidad de implantar una actividad real en aquel país, cuando es precisamente lograr el desarrollo de actividad como tal en otros países el objetivo último perseguido con la exención del artículo 50.1 TRLIS al exigir que la UTE opere en el extranjero.

De hecho, el propio artículo 50 TRLIS remite implícitamente a la exención prevista en el artículo 22 TRLIS, correspondiente a la exención de determinadas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. Y es que el artículo 50 TRLIS, al señalar que los miembros de las UTEs que operen en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención, únicamente puede referirse a la del artículo 22 TRLIS, dado que esta norma preveía únicamente dos exenciones correspondientes a rentas obtenidas en el extranjero:

- La exención por dividendos o transmisión de valores representativos de fondos propios de entidades no residentes del artículo 21 TRLIS, que no se corresponde con la obtención de rentas por una actividad en el extranjero, por lo que no resulta aplicable al presente supuesto.
- La exención por las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente del artículo 22 TRLIS. Esta es la que guarda relación con el funcionamiento de las UTEs, ya que se refiere al supuesto de realizar una actividad como tal operando en el extranjero.

Dado que sólo existen estas dos posibilidades, resulta evidente la aplicación de la exención del artículo 22 TRLIS a los socios de las UTEs, lo que requiere operar de forma efectiva en el extranjero. En caso contrario, el propio artículo 50 TRLIS hubiese regulado la exención con sus propias características y requisitos, en lugar de efectuar una mera remisión a la aplicación del régimen de exención por rentas en el extranjero.

Dado que esta conclusión es la conforme con la finalidad última de la normativa -favorecer el desarrollo de la actividad efectiva fuera de España, no las meras exportaciones- la nueva LIS introdujo el inciso por el que se aclara que la exención aplicable es la del artículo 22 referida a establecimientos permanentes.

Es decir, el legislador, consciente de que la redacción anterior podía producir un resultado contrario a la finalidad buscada con la norma, mantiene la misma redacción a la hora de reconocer el derecho a la exención pero introduciendo este último inciso en forma de aclaración, para precisamente evitar que se produzcan posibles equívocos.

Es cierto que la LIS no resulta aplicable al periodo impositivo objeto de comprobación en este caso, pero también lo es que las normas tributarias deben ser interpretadas de forma finalista e integradora -como reconoce el artículo 12 LGT por remisión al artículo 3.1 del Código Civil-, tratando la nueva redacción de la LIS de aclarar la aplicación del régimen que ya estaba vigente con la aprobación del TRLIS en el caso de la exención aplicable por los miembros de las Uniones Temporales de Empresas que operen en el extranjero.

De hecho, a la misma conclusión llega el Tribunal Supremo en su reciente sentencia de 14 de noviembre de 2022 (recurso de casación nº 7910/2020), en la que permite deducir en base imponible el importe del impuesto satisfecho en el extranjero no deducido en la cuota íntegra de la liquidación, a pesar de que tal previsión no se introdujo hasta la aprobación de la LIS, señalando expresamente:

*<<En segundo término, la Sala considera conforme a Derecho la interpretación finalista realizada por la Sala de la Audiencia Nacional en la sentencia impugnada, sobre la que no puede prevalecer la interpretación literal o gramatical del artículo 31.2 del TRLIS pretendida por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación*

*Confirma esta interpretación la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que si bien no es aplicable a los ejercicios comprobados, sí resulta un importante criterio de interpretación,(...)>>*

De esta forma, el Alto Tribunal confirma plenamente la interpretación finalista realizada por la propia Audiencia Nacional en la sentencia de instancia, recogida en la página 10 de la sentencia del Tribunal Supremo, que expresa aún con más claridad la idea pretendida por este TEAC (el subrayado y negrita es nuestro):

*<<2. La sentencia impugnada en casación consideró correcta la deducción del impuesto satisfecho en el extranjero, al que no se aplica la deducción por doble imposición internacional, como gasto del ejercicio, razonando (FJ 5ª) en los siguientes términos:*

*"En efecto, en el caso de autos la recurrente ha realizado un ajuste positivo en su base imponible, de forma que ha incrementado ésta en el importe del impuesto abonado en el extranjero; a la hora de aplicar la deducción su cuantía 0; lo que de facto implica que el impuesto abonado en el extranjero no será objeto de deducción. Es decir, la recurrente por la renta obtenida en el país de la fuente ha pagado el correspondiente impuesto y la recurrente, por la misma renta bruta pagará el impuesto en España.*

*Este resultado, en el caso de autos, no parece conforme con la finalidad última de la regulación -la interpretación teleológica es calificada como la regla aurea de la interpretación-. Por eso resulta razonable que la recurrente, en un caso como el de autos, en el que no cabe deducción alguna pueda realizar el ajuste pretendido y suprimir el ajuste positivo correspondiente al impuesto extranjero que hubo de integrar en la base imponible.*

*Aunque no resulta aplicable al caso de autos, pues la Ley 27/2014, entró en vigor el 1 de enero de 2015, el legislador ha sido sensible al problema que hemos descrito y así en el apartado segundo al actual art 31.2 TRLIS indicando que " tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado anterior, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero".*

*Es decir, el propio legislador ha considerado que se producía un resultado no acorde con la finalidad de la norma y por ello la parte del impuesto que no haya podido ser deducible podrá tener la consideración de gasto fiscal, minorando las rentas extranjeras a integrar en la base imponible.*

*Acto legislativo posterior que, si bien no resulta aplicable al caso, puede tenerse en cuenta a la hora de realizar una interpretación finalista e integradora de la legislación entonces vigente.*

*El motivo se estima "*

*La Sala de instancia, en suma, afirma que no permitir ese gasto fiscal, cuando la deducción del artículo 31.1 del TRLIS resulta ser inexistente, es contrario a la finalidad de la norma.>>*

Por lo tanto, procede analizar el contenido de la actividad desarrollada por UTE **LS** en el extranjero en **País 1** para concluir si cumple los requisitos para que sus empresas miembros puedan aplicar la exención del artículo 50 TRLIS.

Pues bien, esta cuestión ha sido resuelta por este Tribunal Económico Administrativo Central en resolución de fecha 26 de abril 2021 dictada ante las reclamaciones económico administrativas interpuestas por UTE **LS** (RG 3539/17 y RG 850/18 acumuladas) contra el Acuerdo de liquidación en que se regulariza su Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos 2010, 2011 y 2012.

En dicho Acuerdo de liquidación -como se reconoce en el escrito de alegaciones presentado en la presente reclamación económico administrativa- la Dependencia de Control Tributario y Aduanero estudia en los mismos términos la actividad de la UTE en **País 1** y alcanza la misma conclusión, habiendo sido impugnado dicho acuerdo de liquidación ante este TEAC.

La resolución dictada entonces por este órgano económico administrativo analiza con detalle la cuestión, alcanzado la conclusión de que no se cumplen los requisitos para que, en función de la actividad y rentas obtenidas por la UTE, sus miembros puedan aplicar la exención del artículo 50 TRLIS. En concreto, se resuelve lo siguiente (el subrayado y negrita es nuestro):

*<<Por tanto, debemos analizar en qué ha consistido la actividad el obligado tributario para determinar si ha operado o no en el extranjero, en los términos señalados.*

*Dicho análisis lo realizaremos a través de los motivos utilizados por la Inspección para efectuar la regularización.*

*Basa la Inspección su regularización en las siguientes cuestiones:*

- *No se acredita que exista una gestión global de la ejecución del proyecto por parte de la UTE.*
- *No queda acreditado que las rentas de la UTE deriven más que del contrato que ha firmado con el cliente, y para ejecutar este contrato no se requiere presencia en el extranjero.*
- *Pese a la presencia de personal de la UTE en País 1, las pruebas no acreditan que sea la UTE la que asuma los gastos de dicho personal en País 1.*

*-Frente a la primera cuestión, manifiesta el interesado que UTE **LS** tiene encomendada la dirección, supervisión y coordinación única del Proyecto **LS**, que se articula mediante un contrato de "llave en mano" o EPC, pero que se fracciona en un contrato preliminar y tres contratos marcos como consecuencia de que "la normativa cambiaria exige que los pagos locales se realicen en moneda local y el flujo de pagos internacional es necesario*

que se realice en moneda extranjera, lo cual exige diferenciar claramente los alcances locales y extranjeros y pactar cada uno en moneda diferente", y "porque la UTE **LS** no puede inscribirse en el registro de contratistas del País 1 y, al carecer de personalidad jurídica, no podía registrarse a efectos fiscales en el Registro Único de Información Fiscal (RIF) de País 1 por sí misma".

El contrato "llave en mano" al que hace referencia el interesado, se caracteriza porque abarcan en conjunto el diseño de ingeniería, el aprovisionamiento de materiales y equipo y su envío, así como la construcción y puesta en marcha. Su realización se fragmenta y distribuye, distinguiendo, por una parte, la "actividad "offshore", en cuanto a la ingeniería y aprovisionamiento, y, por otra parte, la actividad "onshore", en cuanto a la ejecución material del proyecto entendida como obra y construcción.

En el caso que nos ocupa, la denominada actividad "offshore", es decir, la correspondiente a aquellas actividades del proyecto que se desarrollan fuera de País 1 (ingeniería y suministro), corresponde a UTE **LS**, mientras que la actividad "onshore" (construcción), la correspondiente a aquellas actividades que deben desarrollarse en País 1, corresponde al C.....

Señala la Inspección que no nos encontramos ante un contrato de "llave en mano" puesto que en ningún momento se ha encomendado al obligado tributario la gestión global del proyecto, tal y como deriva de la documentación que obra en el expediente. Afirmación con la que no puede estar más de acuerdo este Tribunal Central, puesto que, el único contrato suscrito por UTE **LS** es el correspondiente a la entrega de equipos principales offshore con el cliente E....., en el que, en ningún momento, se hace referencia a que tenga atribuida funciones de dirección o gestión sobre el Proyecto **LS**, y en el que no se hace referencia a los otros dos contratos marcos suscritos para la ejecución del mismo (ni en estos sobre aquel).

En el citado contrato, el último párrafo de la Cláusula Primera establece que, "EL PROVEEDOR DE EQUIPOS PRICIPALES OFFSHORE únicamente estará obligado a ejecutar trabajos no incluidos en su alcance cuando exista un acuerdo escrito previo con el cliente sobre las condiciones de ejecución y su impacto en el PRECIO DEL CONTRATO MARCO y el CRONOGRAMA DEL PROYECTO y resto de condiciones contractuales (...)" En ningún momento se ha aportado ni se ha hecho referencia por parte del reclamante a dicho acuerdo con el cliente, por lo que las obligaciones derivadas del señalado contrato son únicamente las contenidas en la Cláusula Novena del Contrato: suministro de los equipos en condiciones EDQ de forma que se alcance el rendimiento garantizado en el contrato, suministro de documentos relacionados con los equipos, manuales, prestar servicio de garantía y mantenimiento, cronograma del proyecto...

Tal y como señala la Inspección en el Acuerdo de liquidación, nada del contrato permite deducir que UTE **LS** sea la encargada de la logística y transporte, de la construcción, obra civil, montaje y puesta en marcha, ni que dirija y coordine la ejecución del proyecto en su totalidad. El contrato se ciñe en todo momento al suministro, y todas sus cláusulas se acomodan a un contrato de suministro.

Además, coincide este Tribunal Central con la Inspección en que, de tener encomendada dicha gestión global, el obligado tributario tendría que haber distinguido ante la Inspección, que parte de las rentas obtenidas proceden de actividades realizadas en el extranjero y que parte de las rentas corresponden a actividades desarrolladas en territorio español, puesto que en ningún momento se ha acreditado que cuenta con un establecimiento permanente en País 1, y no resulta creíble que toda la gestión la haya llevado a cabo desde allí sin contar con al menos una oficina. Es decir, que lo lógico sería, que de haber asumido dicha gestión como afirma, parte de esa labor se haya desarrollado desde sus oficinas en España y otra parte sobre "el terreno" en País 1, pero no ha acreditado esta circunstancia en ningún momento.

Es más, en el Contrato Preliminar que con carácter previo a la formalización de estos tres contratos marco, se suscribe por D....., S.A. y E....., para la realización de estudios e informes y la reserva de maquinaria a proveedores para la construcción de la C..... en (...) SITIO en condiciones **MM**, se hace constar que, en el mismo, el término "las partes" se refiere exclusivamente a estas dos entidades, sin que pueda ser extensible a sus filiales. En el contrato, se define como contratista a la entidad D.....S.A. o sus filiales participadas en un % superior al 50%, siendo encomendada finalmente la ejecución del Proyecto **LS** a la UTE **LS**.

Es decir, en ningún caso se atribuye al obligado tributario una capacidad de dirección y gestión global del Proyecto **LS**, sino que se le encomienda la ejecución de una parte del mismo, en el que de tener alguien encomendada la dirección, supervisión y coordinación global, este sería un tercero, pero no el interesado.

No resulta aceptable la alegación que plantea el obligado tributario, en cuanto a que la Inspección se ha ceñido al literal de los contratos sin atender a las demás funciones realizadas por UTE **LS**, y que implican una coordinación y supervisión de todas las actividades necesarias para la ejecución del Proyecto **LS**. Debe recordar el interesado, que la Inspección se basa en la prueba de indicios para efectuar su regularización, y que las conclusiones por ella alcanzada pueden ser desvirtuadas por el obligado tributario mediante la aportación pruebas. Lo que no puede pretender el reclamante es un acto de fé a la Inspección, cuando no ha justificado y acreditado las afirmaciones que pretende hacer valer. No resulta creíble, que ante una operación de tal envergadura, las funciones de supervisión, coordinación y gestión global del Proyecto hayan sido encomendadas a UTE **LS** de "viva voz", sin dejar constancia por escrito, bajo la firma de las partes intervinientes, de las responsabilidades derivadas del incumplimiento de sus

funciones, de los honorarios correspondientes al desempeño de las mismas, de los instrumentos empleados para el ejercicio de dicho control, etc.

Así, no bastas con que, como dice el interesado, la Clausula novena del Contrato Marco fije el cronograma del Proyecto, o que en los contratos firmados por el C.....se haga referencia a que se siguen directrices de la UTE, o se requiere su consentimiento, aprobación o autorización, puesto que no ha aportado pruebas de que esa labor se haya producido. Además, fijar únicamente el cronograma del proyecto no implica asumir la gestión global del mismo.

Hay que destacar, que en las facturas expedidas por el obligado tributario a E.....se hace referencia únicamente al Contrato Preliminar o al Contrato Marco de Suministro de Equipos Off-Shore, en ningún caso, a labores de supervisión, coordinación o gestión global del proyecto.

Hace referencia el interesado al correo electrónico del Director del Proyecto reconociendo que se trata de un proyecto único, así como al certificado de la póliza de seguro de construcción y montaje de la aseguradora Compañía M....., en la que la UTE figura como contratante, pero son documentos privados que hacen prueba entre las partes, y que deben ser valoradas dentro de un conjunto de pruebas al tener una fuerza probatoria limitada. Además, en relación al citado certificado de la póliza de seguros no consta en el expediente copia de la referida póliza, no se ha acreditado que el emisor de dicha certificación actúe como apoderado de la entidad que certifica, no consta en el certificado el número de Póliza, ni se indica su intervención como tomadora, asegurada, o ambas.

Lo mismo ocurre con los informes de progreso en los que basa sus pretensiones el reclamante, son un elemento probatorio emitido por él mismo, que solo adquiere fuerza probatoria cuando se valora en conjunto con el resto de indicios existentes.

En cuanto a las Actas del Comité de Gerencia a las que hace alusión el interesado, todas las reuniones se celebran Gijón (Asturias), son redactadas por un empleado de D....., S.A. y, ninguno de los integrantes del Comité es empleado de la UTE durante el período de comprobación.

Hace también referencia el obligado tributario a que las Actas de Aceptación Definitiva (FACs) son firmadas por un empleado de la UTE, pero obvia, que son emitidas con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, se refieren indistintamente al obligado tributario o al C....., y a que no aporta las Actas de Aceptación Provisional que debieron emitirse antes del inicio de la comprobación.

En cuanto al Acuerdo indemnizatorio por el que UTE **LS** asumiría las responsabilidades por los efectos que pudieran derivarse en las cuentas de C....., carece de membrete y no identifica a los intervinientes. Se trata nuevamente de un documento privado que solo produce efectos entre las partes, teniendo valor probatorio limitado al conjunto de las pruebas existentes.

Merece en este punto traer a colación el artículo 105 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual:

<<1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.>> No debe olvidar el reclamante, que al tratarse de una exención, la carga de la prueba recaé sobre él, y no sobre la Administración, por lo que debería haber desplegado todo su esfuerzo probatorio para justificar sus pretensiones y disfrutar del beneficio fiscal que pretende.

A juicio de este Tribunal, si el obligado tributario realmente hubiera realizado una supervisión, coordinación y gestión global de todo el Proyecto **LS**, tal y como afirma, tendría a su disposición, y hubiera podido aportar ante la Inspección, documentación justificativa del desarrollo de dichas funciones, como correos electrónicos, actas de reuniones, informes...pero sobre todo, la atribución de dicha función habría quedado claramente delimitada, definida y atribuida en alguno de los contratos suscritos, y que el obligado tributario define como de "llave en mano".

Por tanto, llama la atención de este Tribunal Central que, del expediente administrativo no se desprenda, en ningún momento, que el obligado tributario haya desarrollado una gestión global del proyecto, pero que, además, insistiendo en que ejerció la misma, y estando fácilmente a su alcance los elementos probatorios necesarios para su justificación, no los haya aportado ni ante la Inspección ni ante este Tribunal, y que los aportados sean siempre pruebas de parte. Es más, en aquellos casos en los que podría defender su pretensión aportando documentos de carácter oficial, o no dispone de ellos o contradicen las pruebas de parte aportadas (como se verá a continuación).

-Determinado que el obligado tributario no opera bajo un contrato de "llave en mano" y que UTE **LS** no tiene encomendada la dirección, supervisión y gestión global del Proyecto **LS**, vamos a analizar, la segunda cuestión: si de acuerdo con el Contrato de suministro de equipos principales para la C.....**LS** suscrito con el cliente E....., ha operado en el extranjero.

Como consecuencia del citado contrato, el obligado tributario asume la obligación de suministrar los equipos principales en condiciones DEQ (Delivered Ex Quay) o "entrega en el muelle", en cualquier punto de importación venezolano, de modo que corresponde a la entidad **MM** realizar los trámites de importación, y asumir los gastos que se produzcan a partir de entonces (despacho de aduanas, trámites de importación, almacenaje de los equipos desde su entrega al agente de aduanas, aranceles) produciéndose la transmisión, tanto del título como de los riesgos, justo antes de la entrada de la mercancía en territorio venezolano. Es decir, que el importador de la mercancía es E....., y no el obligado tributario, siendo irrelevante que la mercancía se descargue del medio de transporte por UTE **LS**.

Tal y como se desprende de su contabilidad, balance y cuenta de pérdidas y ganancias, su actividad se limita a la intermediación de bienes en el comercio internacional, sin efectuar ningún tipo de transformación sobre los mismos. Es decir, el obligado tributario consigue la maquinaria necesaria de proveedores internacionales y la pone a disposición del cliente para su importación, facilitándole manuales e instrucciones de uso, y el servicio de mantenimiento y de garantía, cuestiones todas ellas que no suponen realizar actividad alguna en **País 1** y que se realizan desde sus oficinas en España. Lo mismo ocurre con las labores de ingeniería y administrativas, que son desarrolladas en España mediante subcontratas nacionales.

A juicio de este Tribunal Central, hay que destacar que, además de realizar su actividad desde España, UTE LS lleva a cabo la misma con los medios materiales y humanos cedidos por entidades del Grupo PR, S.A.: trabaja con personal cedido de PR, en instalaciones arrendadas a dicha entidad, y subcontrata determinados trabajos de ingeniería y administrativos a esta última.

Es decir, UTE LS se crea poco antes de la formalización de los contratos, la mayor parte de su personal procede de D....., S.A. y desarrolla su actividad desde territorio Español: la ingeniería y administración se realizan en España, y el suministro de equipos, subcontratado internacionalmente, no requiere necesariamente que su gestión y negociación se realicen fuera de territorio español, y de hecho no se aportan pruebas de lo contrario. Además, no se ha acreditado que la parte de las labores de ingeniería subcontratadas hayan sido realizadas por sus proveedores en territorio venezolano.

Gana peso la afirmación realizada por el entonces Jefe de RRHH de D....., S.A., el Sr. L....., en dos correos electrónico: uno de 29/07/2009 y otro de 25/08/2016, incluidos en el expediente y en los que se hace constar claramente que "Por razones fiscales fundamentalmente, se ha creado la UTE LS, empresa 100

D.....(90% E..... y 10% M.....) para llevar a cabo la ejecución del proyecto. La consecuencia de lo anterior es que el personal de PR vinculado al proyecto, deberá ser contratado por dicha Ute, garantizándose en todo caso tus derechos adquiridos y el retorno a la sociedad de origen, a la finalización de dicha inscripción".

Finalidad que se ve reforzada por la composición de la UTE que, como se ha dicho anteriormente: UTE LS está participada en un 90% por D.....S.A. y en un 10% por M.....S.A., que pertenece al 100% a D.....S.A.

En conclusión, no ha quedado acreditado que ninguno de los compromisos adquiridos con la entidad E..... (la ingeniería y el suministro de equipos) se hayan realizado en País 1.

No obstante, es cierto que estas operaciones comerciales de carácter internacional han implicado el desplazamiento de trabajadores a **País 1**, pero eso, por si mismo, no implica que se haya operado en el extranjero, puesto que la gestión de dichos contratos y las negociaciones no se realizan necesariamente fuera de territorio español. Un claro ejemplo son aquellos contratos en los que la adquisición de maquinaria conlleva la instalación y montaje de la misma en (...). En todo caso, se trata de servicios accesorios a la compra de maquinaria, que no se producirían de no adquirir la misma, y que se ejecutan por el proveedor, no por la UTE, en cumplimiento de sus obligaciones asumidas en el Contrato marco de suministro de equipos con MM. Es decir, no implican por si mismas, una operativa internacional del obligado tributario.

Señala el interesado, que el riesgo sobre las mercancías no se transmite hasta la "aceptación definitiva" por el cliente, afirmación con la que no puede estar más en desacuerdo este Tribunal Central. Una cosa es la transferencia del riesgo sobre las mercancías que se produce con la puesta a disposición en el puerto venezolano correspondiente, y otra que el obligado tributario debe asumir los riesgos derivados de un servicios de garantía técnica. De hecho, no aporta pruebas que ratifiquen dicha afirmación, más allá de hacer referencia a la cláusula décima del contrato, en el que se exige un rendimiento mínimo de los equipos. Que una vez entregados los equipos y transferidos su riesgos debe continuar prestando servicios, no implica que hasta que los mismo estén en funcionamiento y hayan alcanzado el rendimiento mínimo no haya transferido su titularidad y los riesgos asociados a los mismos, porque eso no es ni lo que se desprende del contrato marco, ni del conjunto de documentos que obran en el expediente.

-En cuanto a la tercera cuestión, cierto es que, consecuencia de este tipo de operaciones, se producen desplazamientos de personal a **País 1**, pero de la documentación que obra en el expediente resulta que el obligado tributario no ha acreditado que sea personal de la UTE LS, ni que haya corrido con los gastos.

Así, como hemos señalado, del examen de la documentación se concluye que el 80% de los trabajadores de UTE LS proceden de la sociedad D....., S.A. siendo cedidos a la UTE bajo la promesa de retorno a dicha entidad, afirmando en varias de las cartas de asignación aportadas por los trabajadores que dicho cambio de empleador obedece a motivos fiscales, y que se mantiene una única relación laboral con D....., S.A.

No solo no se acredita que sea personal de UTE LS, también se desconoce dónde se desarrollan los trabajos o qué trabajos se desarrollan.

Recordemos que el obligado tributario no ha aportado visados de trabajo ni documentación necesaria para su solicitud, tampoco acredita que sean a cargo de la UTE los gastos de alojamiento, manutención y transporte de los trabajadores, ni se ha acreditado que hayan sido satisfechos por los mismos y posteriormente reembolsados por la entidad. No resulta comprensible la discrepancias entre lo declarado por los trabajadores en relación con quién asumía los gastos de alojamiento ni que no se hayan aportado ningún justificante de los gastos ocasionados por el alojamiento durante el período de desplazamiento, ni por la UTE, ni por los trabajadores. Únicamente existe un

documento expedido por una entidad del País 1, cuyo valor probatorio es cuestionable al no ir acompañado de ninguna otra acreditación adicional.

Tampoco se ha justificado la presencia física de estos trabajadores en la obra, a pesar de que en la documentación aportada se hace referencia a la existencia de controles de acceso al recinto y al elevado número de trabajadores en la misma, con picos de hasta 2000 personas. Además, no se han notificado estos desplazamientos al extranjero de trabajadores a la Seguridad Social, ni se aporta cobertura sanitaria privada para los mismos, puesto que solo se ha aportado una póliza de seguros pero referida a los trabajadores de D....., S.A.

Señala la UTE que D....., S.A. paga la prima y posteriormente se la repercute, pero únicamente consta la repercusión del importe de la prima de 2012 (25.432,35 euros). Los únicos gastos por asistencia sanitaria, son los relativos a las facturas de asistencia sanitaria en País 1 pagadas en metálico por algún trabajador, reintegrándose posteriormente su importe por una compañía de seguros venezolana (A.....).

El problema es que también se desconoce qué labores han desarrollado estos trabajadores desplazados a la obra, puesto a que las funciones indicadas por el obligado tributario no se encuentran incluidas en el marco del Contrato marco suscrito por UTE LS con E....., pero sí en las definidas en los contrato marco locales suscritos por C..... con el mismo cliente.

Además, resulta llamativo que, personas sobre las que recae el peso de la ejecución del contrato, como el Director del Proyecto y su adjunto, acrediten estancias en País 1 esporádicas que en ningún caso exceden del 10% del tiempo total de trabajo, encontrándose, junto al Comité de Gerencia y los órganos rectores de la UTE, localizados en territorio español a efectos de residencia.

También hay que destacar, que salvo en el caso del contrato con la entidad R....., todos los contratos suscritos por la UTE son firmados por personal de D....., S.A., ya sea como gerentes o apoderados del obligado tributario.

Por tanto, de todo lo expuesto resulta que, en ningún caso, queda acreditado que las actividades que deben realizarse en País 1 hayan sido realizadas por UTE LS. Este Tribunal Central comparte con la Inspección que, el obligado tributario no realiza, en ningún momento, las actividades que implican ejecución material en País 1, como son la construcción, instalación o montaje, puesto que corresponden a C....., y la ingeniería y el suministro de equipos se realiza desde España, por lo que se puede concluir que no realiza actividad económica en el extranjero.

-Pero además, de los motivos expuestos, existen en el expediente otros indicios que nos llevan a concluir que UTE LS únicamente ha realizado su actividad desde territorio español, como los siguientes:

- La entidad se encuentra ubicada únicamente en España, sin que se haya acreditado la existencia de otras sedes de actividad, lugares de negocios o establecimientos permanentes.
- No existe constancia de ningún lugar en el extranjero donde se desarrolle su actividad, constando en toda la documentación comercial aportada (contratos, correspondencia, facturas expedidas y recibidas...) las direcciones de correo electrónico y postal, en España, en concreto y en su mayoría, el domicilio fiscal de la UTE y demás empresas del GRUPO D..... en el Parque Científico y Tecnológico de Gijón.
- Todos los ingresos que recibe se efectúan a través de la oficina del Banco (...).
- El obligado tributario en ningún momento asume obligaciones fiscales en País 1 por un impuesto análogo o similar al Impuesto sobre Sociedades, tal y como se desprende de los contratos aportados, lo que tal y como señala la Inspección, impide considerar (junto con los demás motivos expuestos) que haya podido actuar por medio de un establecimiento permanente en la construcción, montaje y puesta en marcha de la central termoeléctrica.

En consecuencia, y de acuerdo con el criterio manifestado en anteriores resoluciones por este Tribunal Central, el obligado tributario no ha acreditado la existencia de medios materiales y humanos en el extranjero necesarios para operar.

-Alega el obligado tributario que este criterio resulta contrario al manifestado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 28 de diciembre de 2019 (rec. 129/2015) señalando que la expresión "operar en el extranjero" no puede implicar la realización de una actividad a través medios ubicados en el extranjero de forma que equivalga a la necesidad de contar con un establecimiento permanente.

La citada Sentencia no resulta aplicable al caso que nos ocupa, en la medida en que, tratándose de un supuesto de hecho en principio similar, los hechos probados y las circunstancias concurrentes son distintas a las que aquí nos ocupan. En el supuesto analizado por la Audiencia Nacional, no se duda de que se trate de un contrato de "llave en mano", ni se hace referencia a que la UTE se sirva de medios materiales y humanos cedidos por su socio mayoritario para la ejecución del contrato, ni que no se haya acreditado la presencia de trabajadores de la entidad en el extranjero. Se trata de un supuesto en el que los elementos probatorios difieren de los que aquí examinados. De hecho, la Sentencia se basa en que existe un único proyecto internacional de ejecución compleja, que permite afirmar que el suministro de bienes realizados fuera del territorio español, para un destinatario no español, debe ser considerado como "operar en el extranjero" a efectos del artículo 50 del TRLIS.

Dicha circunstancia no concurre en el presente caso, en el que esa gestión global que el obligado tributario dice haber realizado, no ha quedado probada y esa existencia de un contrato de proyecto único internacional suscrito

por UTE **LS** no ha quedado acreditada. En el presente caso, el obligado tributario realiza una labor de intermediación o trading propia del comercio internacional de bienes, en el que desde sus oficinas en España negocia la contratación de bienes con proveedores internacionales que son directamente enviados al cliente a **País 1**, quien realiza la importación de los mismos. Tal y como hemos expuesto, se trata de una actividad que no requiere ningún tipo de labor en el extranjero, y que en el caso de necesitarla es de carácter puntual, sin que, además, en este caso, haya quedado acreditada.

Gana peso la afirmación realizada por el entonces Jefe de RRHH de D....., S.A., el Sr. L....., en dos correos electrónicos: uno de 29/07/2009 y otro de 25/08/2016, incluidos en el expediente y en los que se hace constar claramente que "Por razones fiscales fundamentalmente, se ha creado la UTE **LS**, empresa 100 D..... (90% E..... y 10% M.....) para llevar a cabo la ejecución del proyecto. La consecuencia de lo anterior es que el personal de **PR** vinculado al proyecto, deberá ser contratado por dicha Ute, garantizándose en todo caso tus derechos adquiridos y el retorno a la sociedad de origen, a la finalización de dicha inscripción".

Finalidad que se ve reforzada por la composición de la UTE que, como se ha dicho anteriormente: UTE **LS** está participada en un 90% por D.....S.A. y en un 10% por M.....S.A., que pertenece al 100% a D.....S.A.

Es más, tampoco puede invocarse el interés de la aplicación de la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de febrero de 2021 (RG 2653/2018), puesto que se estiman las pretensiones del reclamante en atención a las circunstancias particulares concurrentes, en las que existe cosa juzgada. Esto no quiere decir que este Tribunal Central comparta el criterio establecido por la Audiencia Nacional en la Sentencia señalada.

En contra de lo que alega el interesado, no se le está exigiendo que tenga medios materiales y personales en el extranjero en términos análogos a los exigidos para un establecimiento permanente, pero si debe acreditar una mínima estructura, que sin implicar la existencia de un EP, haya permitido el desarrollo de la actividad en el extranjero: entre otras, haber realizado tareas en **País 1** por parte del personal de la UTE de forma efectiva, haber asumido en dicho territorio gastos asociados al suministro de las mercancías, más allá de prestar el servicios de garantía técnico y la corrección de equipos, haber asumido costes derivados de la importación de las mismas en dicho territorio (por ejemplo, transporte hasta lugar de instalación, comisión agente aduanero, derechos de aduana, etc) o haberse configurado en **País 1** como importador. Es decir, lo que se exige es un mínimo indicio debidamente justificado de que se ha realizado, al menos, parte de la actividad en el extranjero por parte del personal de UTE **LS** y con medios materiales de la misma.

Frente a esto alega el interesado que en los contratos se le garantiza el acceso a **Lex** para las tareas de garantía y corrección de equipos, y que, en todo caso, las subcontratas, sobre las que ejerce la supervisión, han actuado materialmente en **País 1**. De nuevo, afirmación que no ha sido acreditada con pruebas suficientes.

Además, si el contrato articula un servicio de garantía y corrección de los equipos es lógico que el cliente permita el acceso a la obra para la prestación de los mismos, pero esto no implica que se realicen trabajos en **País 1**, puesto que son prestaciones accesorias indisociables del suministro de bienes, por lo que no constituye por sí sola, prueba suficiente.

Señala también el reclamante que aunque haya varios contratos existe una unidad de proyecto por lo que no se pueden entender de manera separada todas las actividades necesarias para llevar a cabo el Proyecto **LS**. Nuevamente, el problema no es que existan varios contratos, es que no se ha acreditado que constituyan un único proyecto bajo la gestión global del obligado tributario.

A juicio de este Tribunal Central, lo que resulta cuanto menos curioso, es que el interesado solo aporte pruebas de parte para probar su pretensión, que en ningún caso son claras y contundentes, y que las pruebas de carácter oficial, o no hayan sido aportadas, o sean contrarias a sus intereses. La labor probatoria efectuada por la reclamante no es suficiente para desvirtuar las conclusiones alcanzadas en el Acuerdo de liquidación.

En conclusión, de acuerdo con el artículo 50 del TRLIS, operar en el extranjero consiste en participar en una obra, servicio o suministro que se desarrolla en el extranjero, pero operando en el extranjero, no desde España.

B) En cuanto al segundo de los requisitos exigidos, que se trate de rentas obtenidas en el extranjero, debemos analizar, en primer lugar, las rentas obtenidas por UTE **LS**.

Este Tribunal Central comparte lo expuesto por la Inspección en el Acuerdo de liquidación. En la medida en que las rentas proceden únicamente del Contrato marco de suministro de equipos suscrito con la entidad **MM**, y que la actividad del obligado tributario ha consistido en adquirir dicha maquinaria a los proveedores internacionales para posteriormente venderla y ponerla a disposición del E....., la renta generada procede exclusivamente de la diferencia entre el coste de adquisición de dichos equipos y servicios auxiliares (seguro, transporte...) y los ingresos obtenidos con su transmisión, es decir, únicamente de la actividad de suministro de bienes, sin que haya realizado ninguna actividad de manipulación sobre los mismos. Es decir, que UTE **LS** se ha limitado a realizar una labor de intermediación típica del comercio internacional.

En segundo lugar, hay que determinar qué se entiende por "rentas procedentes del extranjero" para concluir si el obligado tributario cumple o no requisito exigido por el artículo 50 del TRLIS.

El TRLIS no define dicho término, por lo que debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004,

de 5 de marzo, que define qué se entiende por rentas obtenidas en territorio español. De este modo, en su apartado 2 señala que:

<<2. No se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos:

a) Los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidas las comisiones de mediación en éstas, así como los gastos accesorios y conexos.

b) Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a éstos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.>> Ya hemos concluido que el obligado tributario no opera por medio de un establecimiento permanente, puesto que carece de cualquier instalación, fija o incluso virtual, en País 1, y de la documentación aportada se desprende que no está sujeto al cumplimiento de obligaciones fiscales análogas al Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, debemos centrarnos a lo dispuesto en la letra a) de esta apartado 2 del artículo 13 de la LIRNR, que interpretada a sensu contrario, nos lleva a afirmar que en la medida en que la compraventa internacional la realiza un residente en territorio español, la renta se entiende obtenida en territorio español.

Interpretación que se ve respaldada por lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, en virtud del cual, una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser que realice actividades económicas en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí.

Y debe suscribir este Tribunal Central la matización que realiza la Inspección, al señalar que, incluso los servicios derivados de la cláusula 12 del Contrato Marco relativos a la garantía técnica y corrección de los equipos que se pudieran prestar en País 1 por el obligado tributario, no darían lugar a rendimientos obtenidos en el extranjero, por tratarse de gastos accesorios y conexos a la compraventa de los equipos, siendo indivisibles, tal y como señala la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante de 22 de marzo de 2016 V1159-16.

Todo ello nos lleva a concluir que nos encontramos ante rentas obtenidas en territorio español.

Alega el reclamante que aplicando el artículo 13.1.b) de la LIRNR, sensu contrario, si los servicios son utilizados en el extranjero, deberá entenderse que la renta correspondiente a los estos servicios se obtiene fuera de nuestro país. Alegación que no comparte este Tribunal Central.

Si atendemos a la redacción del artículo 13.1. b) de la LIRNR, el precepto dispone que:

<<1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...) b) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1.º Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 por ciento del precio de adquisición de dichos elementos.

2.º Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

3.º Cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.>> Es decir, que, atendiendo al caso que nos ocupa (no resultando aplicable el punto 3º del artículo), las rentas derivadas de actividades económicas realizadas en territorio español y de prestaciones de servicios utilizadas en dicho territorio se consideran renta obtenida en España cuando se obtienen sin mediación de un establecimiento permanente. A sensu contrario, la renta derivada de actividades económicas realizadas en el extranjero y de prestaciones de servicios utilizadas en el extranjero se entiende obtenida en el extranjero.

El problema es que, tal y como se ha expuesto, el obligado tributario no realiza una actividad en el extranjero y las prestaciones de servicios que pudiera realizar son conexas e indivisibles de la compraventa de equipos, por lo que tampoco se entienden realizadas en el extranjero. De este modo, la interpretación a sensu contrario de este artículo 13.1. b) de la LIRNR nos lleva a la misma conclusión alcanzada por la Inspección con la interpretación del artículo 13.2.a) de la LIRNR.

**En conclusión, si el obligado tributario opera desde España, su personal se encuentra en territorio español, y las rentas proceden de actividades desarrolladas en España, aunque el pagador sea un no residente, no se puede concluir que resulte procedente el disfrute de la exención prevista en el artículo 50 del TRLIS, puesto que no se cumplen dos de sus requisitos fundamentales: operar en el extranjero y que se**

**trate exclusivamente de rentas obtenidas en el extranjero. El reclamante no ha acreditado contar con medios materiales y personales en el extranjero, ni haber prestado servicios en el extranjero, no siendo suficiente el carácter internacional de la compraventa de equipos.**

Por tanto, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar el Acuerdo de liquidación, en lo que a esta cuestión se refiere.>>

Por lo tanto, en la medida en que UTE **LS** no opera en el extranjero y las rentas se entienden obtenidas en territorio español, no procede la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS para los miembros de la UTE, debiendo rechazar las pretensiones formuladas al respecto por la entidad reclamante.

**Sexto.**

**Sobre la posible aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS a los ingresos financieros obtenidos por UTE LS.**

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero hace constar en el Acuerdo de liquidación lo siguiente:

- La entidad ha obtenido unos ingresos financieros, en los ejercicios objeto de comprobación, con origen en los depósitos y otros instrumentos financieros constituidos con los importes cobrados al cliente de UTE **LS**, en virtud del "Contrato de Obra y Servicios para la Ejecución PRELIMINAR de la CENTRAL **LS**", y el "Contrato marco de suministro de equipos para la central termoeléctrica de ciclo combinado "**LS**", por el que la UTE se compromete a realizar el suministro de los equipos principales offshore.
- Todas las oficinas bancarias en donde se obtuvieron los ingresos financieros, en los tres ejercicios comprobados, estaban situadas en territorio español.
- La totalidad de los rendimientos financieros a que se ha hecho referencia anteriormente fueron incluidos, sin correcciones, en las bases imponibles declaradas por UTE **LS** en los ejercicios objeto de comprobación, y considerados renta exenta por aplicación del artículo 50 del TRLIS.

Como consecuencia de los hechos expuestos, la Inspección concluye que los saldos de los depósitos o colocaciones de dinero en bancos no responden a colocaciones de simples picos de tesorería vinculada a la actividad de cobros/pagos de la actividad o negocio de la UTE. Por tanto, los rendimientos procedentes de estos depósitos y activos líquidos pueden ser calificados como meras rentas pasivas, sin finalidad específica y, en todo caso, sin relación con la actividad empresarial de la UTE, con independencia del territorio donde dicha actividad se realice.

Estas circunstancias llevan a la Dependencia de Control Tributario y Aduanero a considerar improcedente, respecto de los rendimientos financieros percibidos por UTE **LS**, la aplicación de la exención prevista en el segundo párrafo del artículo 50.1 del TRLIS, por incumplirse las dos condiciones exigidas en dicho precepto, es decir, que la renta esté vinculada a la realización de operaciones en el extranjero y que dichas rentas procedan o se hayan obtenido asimismo en el extranjero.

En relación a esta cuestión, la entidad reclamante alega que toda la renta derivada de un Proyecto EPC o de "llave en mano" en el extranjero debe considerarse una renta única y obtenida en el extranjero.

El escrito de alegaciones mantiene que, de conformidad con el criterio reiterado de la Dirección General de Tributos, los ingresos financieros reciben la calificación de las rentas que los generan, por lo que, en este caso, deben ser calificados como renta derivada de actividades económicas, esgrimiendo que en el mismo sentido se pronuncia este TEAC en resolución del RG 170/98.

Además, la entidad reclamante concluye que la resolución defiende que la procedencia de los ingresos financieros será la de los rendimientos de los que derivan, por lo que, los ingresos financieros satisfechos en relación con depósitos localizados en España, deben ser considerados de procedencia del país 1 y disfrutar de la exención del artículo 50 del TRLIS.

Pues bien, como se ha expuesto en el Fundamento de derecho anterior, el artículo 50 del TRLIS exige que la renta esté vinculada con actividades realizadas en el exterior, y que se trate de rentas procedentes del extranjero. Además, debe tratarse de rentas derivada de actividades propias de su objeto social.

A juicio de este Tribunal Económico Administrativo Central Central, no se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 50 del TRLIS para la aplicación de la exención.

En primer lugar, tal y como señala la Inspección en el Acuerdo de liquidación, los ingresos financieros derivados de los depósitos no constituyen renta derivada de su actividad económica, con independencia de que las cantidades inicialmente invertidas en los depósitos sí derivasen del Contrato Preliminar y del Contrato Marco señalados, puesto que no se trata de excedentes de gestión de tesorería derivados de la actividad económica de UTE **LS**.

No obstante, incluso en el caso de considerar que se tratase de renta derivada de actividades propias de su objeto social, para aplicar la exención deben ser rentas procedentes de actividades realizadas en el extranjero y rentas obtenidas en el extranjero. Respecto a la primera cuestión, ya se ha pronunciado este Tribunal Central en el

Fundamento de Derecho anterior, concluyendo que el obligado tributario no ha operado en el extranjero, sino en España. En cuanto a que las rentas se hayan obtenido en el extranjero, debemos acudir a la LIRNR para definir, en este caso, que se entiende por dicho concepto.

De acuerdo con el artículo 13. f) 2º de la LIRNR:

<< 1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...) f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

2.º Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español.>>

Es decir, que en la medida en que los rendimientos financieros obtenidos lo han sido en entidades financieras situadas en territorio español, y los mismos han sido satisfechos por entidades financieras residentes en dicho territorio, nos encontramos ante renta obtenida en España que, en ningún caso, se puede considerar obtenida en el extranjero.

Alude el obligado tributario a la resolución de este Tribunal Central de 26 de febrero de 1998 (00/170/98), pero la misma no resulta aplicable al caso que nos ocupa, por cuanto no se trata de un supuesto de hecho similar.

En el caso analizado en dicha resolución los rendimientos financieros se obtienen en entidades financieras en Estados Unidos, y se consideran incluidos dentro de los rendimientos de una obra realizada en Indonesia. Hace referencia también el interesado a varias Consultas de la Dirección General de Tributos en las que se hace referencia a que los rendimientos derivados de la gestión de los excedentes de tesorería derivados de la actividad económica deben calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Debe destacarse a este respecto que, incluso en el caso de que este TEAC admitiese dicho planteamiento, se ha concluido que UTE **LS** no ha operado en el extranjero, por lo que no se trataría de rentas derivadas de actividades económicas en el exterior y que, además, al tratarse de rendimientos obtenidos en sucursales financieras situadas en territorio español y satisfechos por entidades financieras situadas en España, se trata de rentas obtenidas en dicho territorio, por lo que no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 50 del TRLIS para disfrutar de la exención.

Por tanto, este TEAC acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar el ajuste formulado en el acuerdo de liquidación en lo que a esta cuestión se refiere.

## Séptimo.

### **Sobre la deducibilidad de los gastos abonados vinculados a los acuerdos de prestación de servicios firmados con la comercializadora BNSA.**

La Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por considerar que no se acredita la realidad del servicio prestado por **PRSA** en favor de UTE **LS**.

La entidad reclamante, en el escrito de alegaciones, explica que el objeto del contrato suscrito con **BN** es agilizar la aprobación y cobro de las facturas emitidas por **TSX**. Así, mantiene que **BN** emite las facturas a **PRSA**, entidad que atiende el pago de las mismas en nombre y por cuenta de UTE **LS**. Este coste es trasladado por **PRSA** a la UTE, quedando así el gasto residenciado en esta última sociedad.

Para acreditar la realidad de tales afirmaciones se aportan las facturas recibidas de **BN** por parte de **PRSA**, la relación de facturas emitidas por este último a UTE **LS** a través de las que se refacturan dichos gastos y documentación bancaria de los pagos efectuados en tal concepto. También se aportan correos electrónicos con **D.Xy**, persona encargada de prestar los servicios de cobro por parte de **BN**.

Por todo ello se alega que la realidad del servicio prestado está debidamente acreditada, siendo improcedente la regularización efectuada por tal concepto.

Para resolver esta cuestión resulta fundamental partir del criterio expresado por este Tribunal Económico Administrativo Central en relación a los requisitos que deben cumplir los gastos deducibles en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades expresados, entre otras, en la resolución de 1 de junio de 2020 (RG 1482/17), señalando (el subrayado es nuestro):

<<OCTAVO.- Pues bien, pese a que las alegaciones de la interesada han sido rebatidas por el TEAR con fundamentos que este Tribunal Central comparte, la misma se reitera en ellos señalando, en esencia, que no se ha acreditado por la Inspección que los proveedores cuyas facturas se cuestionan no hayan prestado a R.....SA los servicios en ellas recogidos. Sin embargo, como ya hemos apuntado, la carga de la prueba recae en la interesada, siendo a ella a quien le corresponde probar la realidad de los citados servicios y las especiales circunstancias que

justificaban los elevados importes cobrados. Y si bien es cierto que la recurrente ha aportado diversa documentación entre la que se encuentra una relación de los trabajos efectuados por alguno de los proveedores, fotos de la maquinaria de taller supuestamente reparada o facturas de compra de materiales, también lo es que dichos documentos en modo alguno justifican la efectividad ni el importe de los gastos que aquí se discuten, no habiendo aportado pruebas concretas que acrediten la realidad de los servicios facturados y las circunstancias que determinan los elevados importes pagados (pese a que dicha insuficiencia probatoria ya había sido puesta de manifiesto por el Órgano de Inspección), lo que podría haberse hecho mediante, por ejemplo, correos con los proveedores que pusieran de manifiesto los concretos y singulares servicios contratados y su prestación habitual fuera de los horarios laborales ordinarios y de manera urgente. Y es que tales extremos solo cuentan con la afirmación de la interesada, prueba que por sí sola no puede prosperar.

Por otra parte, en cuanto al informe pericial y la copia simple registral aportados ante el TEAR de Castilla-La Mancha, cabe señalar que era criterio de este Tribunal Central la no admisión de pruebas nuevas ante los Tribunales cuando las mismas pudieran haberse aportado antes por considerar que ello suponía un fraude procesal (entre otras, resolución de 16/02/2012 -RG 2571/10-DYCTEA). Sin embargo, desde la resolución de este TEAC de fecha 02/11/2017 (RG 483/15- DYCTEA), basada en la sentencia del Tribunal Supremo de 20/04/2017 (rec. 615/2016), se admite tal presentación siempre y cuando se trate de pruebas que justifiquen materialmente lo pretendido por los obligados tributarios, sin que sea preciso que el Tribunal correspondiente despliegue una actividad de comprobación e investigación que le está vedada, ya que la función de los Tribunales es la de valorar la prueba y no la de investigar. En el presente caso, la interesada trataba de acreditar con los citados documentos la existencia de una serie de materiales y trabajos en la planta industrial destinada al reciclaje así como la existencia de una nave propiedad de uno de los proveedores donde éste desarrollaba su actividad, por lo que nada impide su admisión y valoración. No obstante lo anterior, este Tribunal no puede sino reiterar lo ya dicho respecto de las restantes pruebas aportadas por la mercantil, esto es, que no acreditan por sí mismas la realidad de las operaciones ni, consecuentemente, la veracidad de todo lo consignado en las facturas emitidas.

En consecuencia, considerando este Tribunal que la motivación dada por la Administración en su liquidación está adecuadamente fundamentada, y no habiendo la entidad aportado prueba alguna que desvirtúe sus conclusiones, debemos desestimar las alegaciones en este punto, pues la valoración conjunta de todas las circunstancias concurrentes nos llevan a concluir que no ha quedado acreditada la realidad de los gastos discutidos.

Y sobre la deducibilidad, tanto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de los servicios, compras y en general operaciones cuya realidad no ha quedado acreditada durante la actuación inspectora, este Tribunal ya se ha pronunciado de manera reiterada con anterioridad. Así en la resolución de fecha 17/12/1998 (y posteriormente en resoluciones de 30/09/2005, 11/10/2006 y 23/11/2006) se desestimaron las alegaciones presentadas por el reclamante en orden a la deducibilidad de determinados gastos por compras, en base a las siguientes argumentaciones:

<<En lo referente a la tercera cuestión, la no admisión como gasto de facturas correspondientes al proveedor ... en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de ser necesario para la obtención de los rendimientos, según establece el artículo 13 de la Ley del Impuesto, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así el artículo 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que «toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente ...». En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto contabilizado se ha realizado efectivamente.....En el supuesto que nos ocupa, la Inspección manifiesta que las facturas expedidas, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, giradas por la Empresa ... carecen de justificación al referirse a unos servicios cuya realidad no ha podido ser probada. Así, según se deduce de la comprobación inspectora tal empresa tiene una existencia meramente formal en los Registros Públicos, careciendo de infraestructura para llevar a cabo esas prestaciones, toda vez que no consta que existan los medios materiales y humanos mínimamente necesarios para efectuar dicha actividad..... Por otro lado, el contribuyente no aporta ningún documento, aparte de las facturas, que justifique la efectiva realización de las operaciones, y según lo establecido en el artículo 114.1 de la Ley General Tributaria «tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho debe probar los hechos normalmente constitutivos del mismo».

Por todo lo expuesto debe concluirse que la factura en cuestión no puede servir de base para justificar una deducción por gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades ya que no queda suficientemente demostrada la efectiva prestación de servicios por parte de la entidad, debiendo rechazarse por tanto las pretensiones de la interesada>>.

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en la sentencia de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación número 1511/2013), dispone que:

<<La normativa del Impuesto sobre Sociedades vincula el concepto de gasto fiscalmente deducible "a su carácter de necesario para la obtención de los ingresos, además de a sus imprescindibles reflejo contable y justificación documental, debiéndose de imputar a la base imponible del ejercicio de su procedencia, según hemos

recordado, entre otras muchas, en las sentencias de 25 de noviembre de 2011(sic)(casación 594/09, FJ 4º), 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º) y en dos de 11 de marzo de 2013 (casaciones 3854/10 y 3858/10, FFJJ 8º Y 3º, respectivamente)", y añade que en virtud del artículo 105 LGT corresponde al sujeto pasivo la carga de probar la efectividad y la necesidad de los gastos cuya deducción fiscal pretende, "conforme a la doctrina consolidada de esta Sala, referida tanto a la Ley 61/1978, como a la Ley 43/1995, que la sustituyó [véanse, por todas, las sentencias de 19 de diciembre de 2003 (casación 7409/98, FJ 6º), 9 de octubre de 2008 (casación 1113/05, FJ 4º), 16 de octubre de 2008 (casación 9223/04, FJ 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 15 de mayo de 2009 (casación 1428/05, FJ 4º), 27 de mayo de 2010 (casación 1090/05, FJ 3º), 24 de noviembre de 2011 (casación 594/09, FJ 4º), 2 de febrero de 2012 (casaciones 388/09, FJ 3º, Y 686/09, FJ 4º) Y 26 de noviembre de 2012 (casación 185/11, FJ 2º), además de las dos citadas en último lugar en el párrafo anterior sin que el principio de facilidad probatoria ni el de buena fe procesal puedan amparar una inversión del onus probandi [tres sentencias de 13 de febrero de 2012 (casaciones 4096/08, 4910/08 Y 4964/08, FJ 4º en los dos primeros casos y FJ 5º en el último).

(...)

La deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de su realidad o efectividad, a cuyo fin se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos y debidamente contabilizadas, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando aquellos documentos, por sí mismos, no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º Y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) Y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)"

(...)

En la disciplina del impuesto sobre sociedades, cuestionada por la Inspección de los Tributos, de forma razonada y razonable, la consideración de un gasto contabilizado como fiscalmente deducible, esto es, su condición de real, efectivo y necesario para la obtención de los ingresos que integran la base imponible, pesa sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar suficientemente tales circunstancias.>>

En la sentencia de 3 de diciembre de 2012 (recurso de casación núm. 185/2011), tras recordar estos mismos criterios, añade el Alto Tribunal que:

<<...no puede ser de otra forma, porque es evidente que la deducibilidad fiscal de un gasto ha de partir de la realidad o efectividad del mismo, como también lo es que, no siendo fiscalmente deducibles los donativos o liberalidades, no serán gastos fiscales lo que no guarden correlación, por su necesidad, con los ingresos.

(...)

para justificar los gastos cuya deducción fiscal se pretenda se ha de contar con las correspondientes facturas, que reúnan los requisitos reglamentariamente establecidos, como exigía la disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, pero también con la documentación acreditativa de la relación jurídica subyacente, cuando las facturas cuestionadas en las actuaciones de comprobación e investigación no permitan entender probada la realidad de los gastos facturados y su correlación con los ingresos obtenidos [véanse al respecto las sentencias de 5 de febrero de 2007 (casación 2739/02, FFJJ 4º Y 5º), 15 de diciembre de 2008 (casación 2397/05, FJ 3º), 10 de septiembre de 2009 (casaciones 3171/05 y 3238/05, FJ 3º), 5 de noviembre de 2009 (casación 5349/03, FJ 8º) Y 17 de diciembre de 2009 (casación 4545/04, FJ 11º)]. ... ".>>

En base a la citada doctrina y jurisprudencia se puede concluir que, con independencia del posible cumplimiento del resto de requisitos para su deducibilidad, es requisito primigenio la necesidad de existencia efectiva del servicio subyacente, es decir, que se acredite la realidad de los gastos declarados y su relación con la actividad económica del contribuyente.

En el supuesto objeto de controversia, este Tribunal Económico Administrativo Central comparte el criterio expresado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, no estando suficientemente justificada la realidad del servicio hipotéticamente prestado.

En ninguno de los documentos aportados se acredita la realidad del servicio prestado. No consta ningún contrato que acredite los servicios que se acuerda prestar, ni evidencia alguna de que **BN** haya realizado algún tipo de intermediación al respecto del cobro. Igualmente, **PRSA** repercuta a UTE **LS** las cantidades pagadas a **BN** no sólo por estas supuestas facturas, sino también por las del Consorcio **Lex**.

Respecto a los correos electrónicos aportados, lo único que evidencian es la existencia de gestiones por parte de **D. Xy** en favor de **PR S.A.**, aludiendo a cuestiones como la experiencia de **PRSA**, sus instalaciones, ampliación de la central, etc. Los únicos en que se incluyen cuestiones de "cobranza" son genéricos, sin indicar los conceptos a los que se refiere ni existir ninguna mención ni a **UTE LS** ni la entidad **BN**

Por lo tanto, no existe ninguna evidencia de que **BN** haya efectuado un servicio de cobro en favor de **UTE LS**, debiendo ser confirmado el Acuerdo de liquidación en relación a esta cuestión.

## Octavo.

### Sobre la deducibilidad de los gastos por primas de seguro.

La Dependencia de Control Tributario y Aduanero rechaza la deducibilidad del gasto por primas de seguro por dos razones:

- No haber aportado **UTE LS** la póliza del seguro o cualquier otro documento que permitiese conocer sus derechos y obligaciones en el contrato.
- No se ha acreditado, en su caso, que **UTE LS** fuese la destinataria del servicio, por cuanto no asume todas las fases del proyecto, como puede ser la de montaje, cuya responsabilidad corresponde al Consorcio, por lo que no estaría en su caso el seguro correlacionando con sus ingresos.

La entidad reclamante no aporta en esta vía económico administrativa la póliza de seguros pero sí un certificado emitido por la entidad aseguradora en el que se manifiesta que **UTE LS** tiene contratada una póliza de seguro en relación a la central a construir en el emplazamiento de "**Lex**" -documento no obstante que fue ya aportado en el marco del procedimiento inspector-.

Este documento, que cuenta con el sello de **Entidad de seguros 1**, se expresa en los siguientes términos:

*<<Que la UTE LS con CIF: ... tiene contratada la Póliza de Todo Riesgo Montaje, suscrita con la Compañía de Seguros Entidad de seguros 1 para la Construcción, montaje y pruebas de dos Centrales de Ciclo Combinado de 540 MW con disposición multi-eje (SCC6-5000F (2x1)) bajo la modalidad llave en mano. La Central se construirá en el emplazamiento "Lex" situado a .. Km. al Sureste de ciudad 1, en terrenos propiedad de MM en los ..., en el municipio de ... entre las localidades de S... y ....*

*Suma Asegurada.....USD 1.321.000.000*

*Fecha Efecto: 01-01-2010*

*Fecha Vencimiento: 31-12-2015*

*Riesgos Cubiertos*

*Salvo indicación expresa, todos los límites indicados son por siniestro sin agregado por periodo de seguro.*

*Valores declarados en USD>>*

Este Tribunal Económico Administrativo Central comparte las razones esgrimidas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero para rechazar la deducibilidad del gasto.

Para empezar, se señala que **UTE LS** tiene contratada una póliza de seguro de todo riesgo montaje con la Compañía de Seguros **Entidad de seguros 1** en relación a la central a construir en el "**Lex**". Sin embargo, no se indica el carácter con el que interviene en este contrato, al no indicarse si es el tomador, asegurado, o ninguna de estas condiciones.

Como con acierto mantiene el Acuerdo de liquidación, en el comercio internacional es frecuente la cobertura de obras inmobiliarias mediante contratos de seguro, coaseguro o reaseguro, efectuados tanto por la empresa que ejecuta la obra como por garantía del destinatario de la obra, siendo necesario por lo tanto conocer el carácter con el que **UTE LS** interviene en dicha relación de seguro.

Resulta extraño que, ante la persistencia de la Inspección de los Tributos a lo largo del procedimiento de comprobación y la importancia que le otorga el Acuerdo de liquidación, **UTE LS** siga sin aportar un elemento básico como es la póliza de seguro, que permitiría perfectamente conocer los términos del contrato y el carácter con el que interviene.

En cualquier caso, aún cuando quedase acreditado su intervención como tomador en el contrato de seguro, tampoco parece que fuese procedente su deducibilidad al no estar correlacionado con la obtención de sus ingresos. Así, del certificado aportado por la entidad reclamante resulta que estamos ante una <<Póliza de Todo Riesgo Montaje>>, cuando el montaje no es una fase del proyecto que corresponda a **UTE LS**, por lo que estaría asumiendo los gastos asociados a un riesgo que recaen realmente sobre el Consorcio.

A la luz de lo expuesto procede rechazar la pretensión formulada, confirmando el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.

## Noveno.

## Sobre la posible existencia del elemento objetivo que permita apreciar la concurrencia de infracción tributaria.

En primer lugar, la entidad reclamante alega la inexistencia de elemento objetivo para solicitar la anulación del Acuerdo de resolución del expediente sancionador impugnado.

El Acuerdo de resolución del expediente sancionador correspondiente a los periodos impositivos 2013 y 2014 recoge la tipicidad de la conducta cometida. En concreto, se parte del artículo 196 LGT que tipifica como infracción <<imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas>>.

Ahora bien, continúa el precepto diciendo: <<Esta acción u omisión no constituirá infracción por la parte de las bases o resultados que hubiese dado lugar a la imposición de una sanción a la entidad sometida al régimen de imputación de rentas por la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192 o 193 de esta ley>>.

Podría pensarse que la razón de ser de esta excepción no es otra que la aplicación del principio de "non bis in idem", pero con la regulación vigente al tiempo de entrar en vigor la Ley 58/2003 (RD Leg. 4/2004 - TRLIS - art. 50 que, a su vez, remite al art. 48) la concurrencia de las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 196 de la LGT se hace imposible toda vez que las UTE no tributan por la parte de la base imponible correspondiente a sus miembros o socios residentes, por lo que cuando existe imputación de bases imponibles (con lo que podría darse la infracción del art. 196 LGT) no existe tributación de estas entidades en el IS (por lo que no podría darse la infracción del art. 191 LGT). Las UTE sí tributan en el IS por la parte de la base imponible correspondiente a sus miembros o socios no residentes, pero en este caso (en el que podría darse la infracción del art. 191 LGT) no existe imputación de bases imponibles (por lo que no podría darse la infracción del art. 196 LGT).

Hecho del que se percata el propio artículo 196 LGT cuando utiliza la expresión "que hubiese dado lugar" en vez de la expresión "que haya dado lugar": "que hubiese dado lugar" si la entidad no estuviere sometida al régimen de imputación de rentas.

Dicho lo anterior, este apartado del artículo 196 de la LGT ha sido interpretado por la reciente SAN de 23-11-2022 (rec. nº. 551/2020), que a su vez hace referencia a una SAN anterior, en el sentido siguiente:

<<Sin embargo, la conducta concreta por la que se ha sancionado al contribuyente ha consistido en la deducción de unos gastos ficticios facturados por los subcontratistas (como se comprueba en la p. 29 del acuerdo sancionador), la deducción improcedente de los gastos generales o de compensación a la UTE a partir de 2011 (p. 30), los gastos por suplidos del personal (p. 32) y la deducción improcedente de gastos de relaciones públicas, viajes y operaciones con terceros (p. 32).

Pues bien, en todos estos casos nos encontramos en el momento de la determinación de la base imponible, no en el de la imputación a los socios o miembros de la UTE.

Esta diferenciación conceptual, a la vista de la redacción del tipo del art. 196 de la LGT y de las exigencias impuestas por los principios en materia sancionadora anteriormente aludidos, resulta relevante y así ha venido a declararlo esta Sala en el precedente constituido por la sentencia de 6 de marzo de 2019 (ROJ: SAN 792/2019, FJ 4), que se expresa así:

"En cuanto a la tipificación de la infracción, ya hemos señalado que el artículo 196 de la LGT , tipifica como infracción imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas.

(...)

La deducción del gasto " Farmacia" y el ajuste extracontable de las contribuciones empresariales a seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones, no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre socios, sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT">>.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la regularización practicada a la UTE ha consistido en:

- Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de contratos de prestaciones de servicios suscritos y
  - Rechazar la deducibilidad de los gastos derivados de primas de seguros satisfechos por UTE **LS**
- no cabrá sino aplicar al caso el criterio de la Audiencia Nacional expuesto concluyendo que las regularizaciones practicadas "no responden a imputación de bases imponibles o resultados entre socios, sino a determinación de la base imponible, por lo que no es de aplicación el artículo 196 de la LGT"

Deberá por tanto anularse la sanción impuesta.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

**ACUERDA**

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas