

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de marzo de 2026

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 2501/2023

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas. Uniones temporales de empresas (UTE).** *Requisitos exigidos para los que socios miembros de una UTE puedan aplicar la exención sobre las rentas que les son imputadas por la UTE al operar ésta en el extranjero.* Este Tribunal procede a modificar su criterio, de forma tal que, para los ejercicios en los que resulte de aplicación el Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS), la exigencia de "operar en el extranjero" que requiere la exención del art. 50, no estará condicionada a que las UTES dispongan en el extranjero de un establecimiento permanente, sino a que participen en el proyecto que se ejecuta en el extranjero, lo cual no exige la ejecución directa del mismo. Este cambio de criterio viene motivado por el criterio mantenido por la Audiencia Nacional en sentencias de 28-12-2019 (rec.129/2015) y de 27-1-2023 (rec.692/2018) que se pronuncian en sentido contrario a la doctrina vinculante de este Tribunal Central.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En este Tribunal ha tenido entrada el presente recurso de alzada 00-02501-2023-00 interpuesto en fecha 05/04/2023 contra la resolución desestimatoria dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias en fecha 24-02-2023 -notificada el 06-03-2023 mediante entrega en el domicilio del representante del interesado- recaída en reclamación económica administrativa tramitada con nº 33-00177-2020, contra el Acuerdo de Liquidación A23-...011 relativo al Impuesto sobre Sociedades -Régimen de consolidación fiscal- del ejercicio 2014.

SEGUNDO.- En fecha 06-03-2019 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT notificó al obligado tributario **XZ SA**, con NIF: A..., entidad representante y dominante del Grupo Fiscal ..., el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el concepto tributario Impuesto sobre Sociedades -Régimen de consolidación fiscal- del ejercicio 2014.

Estuvieron integradas en el grupo fiscal durante todo el ejercicio 2014, las entidades dependientes **XZ-M S.A.U.** (A...) e **XZ-R S.L.U.** (B...), si bien a partir del 19-12-2014 se incorporaron las entidades **TW S.L.U.** (B...) y **QR S.L.U.** (B...), ostentando la dominante el 100% de participación en el capital de todas ellas.

Las actuaciones inspectoras abarcaron la comprobación del grupo fiscal, entendiéndose las mismas con la entidad dominante, si bien también se llevaron a cabo actuaciones individualizadas de comprobación respecto a las siguientes entidades dependientes, habiéndose formalizado las correspondientes Diligencias A04:

**XZ-M S.A.U.** (A...).

**XZ-R S.L.U.** (B...).

Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, en adelante LGT, y en el artículo 178 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en adelante RGGI.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras fue de 27 meses, conforme al apartado 1.b) 1º del artículo 150 de la LGT.

TERCERO.- Con fecha 29-10-2019 se constituyó la Inspección de Hacienda del Estado para documentar el resultado de la actuación inspectora en relación al concepto tributario Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2014, formalizándose las siguientes Actas:

- Acta de conformidad A01-...435, en la que se recogían la totalidad de los ajustes a los que el obligado tributario prestó conformidad.
- Acta de disconformidad A02-...011, en la que se recogían la totalidad de los ajustes practicados en la regularización, incluyendo aquellos a los que se prestó conformidad.

Por lo que aquí interesa y respecto al acta de disconformidad A02-...011, dictó la Oficina Técnica de Inspección el Acuerdo de liquidación A23-...011 en fecha 13-01-2020, en el que se confirmaba la propuesta

Síguenos en...



de regularización efectuada. Dicho Acuerdo fue notificado a la interesada en fecha 13-01-2020 mediante comparecencia en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria.

CUARTO.- De acuerdo con la información obrante en el expediente remitido a este Tribunal Económico Administrativo Central, el obligado tributario había presentado autoliquidación modelo 220 (consolidada), con el siguiente detalle:

Ejercicio 2014:

Base Imponible Grupo: 4.348.202,38 euros.

Líquido a devolver: -646.613,15 euros (fecha de devolución 09-03-2016).

QUINTO.- Los hechos puestos de manifiesto en el expediente, relevantes al efecto, son los siguientes:

De acuerdo con lo establecido en escritura de constitución de la UTE, nº ..., de fecha ... de 2013, del Notario ..., las entidades **XZ S.A. (XZ)**, **XZ-M S.A.U.** e **XZ-R, S.L.U.**, acordaron constituir una UNIÓN TEMPORAL DE EMPRESAS, al amparo de lo dispuesto en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, y demás disposiciones legales concordantes, con la denominación "**XZ-GH, UTE**", con NIF: U- ....

El objeto de la UTE, de acuerdo al artículo 2 de sus Estatutos, incorporados a la escritura de constitución, era "*la fabricación, incluyendo ingeniería de fabricación, acopio de materiales, fabricación en taller, pruebas y entrega en Puerto de LOCALIDAD\_1 (España) de 16 pilotes para el PROYECTO\_1, en PAÍS\_1*".

El domicilio fiscal de la UTE, según artículo 3 de sus Estatutos, se establecía en "*Parque Científico y Tecnológico, CALLE\_1, número ..., EDIFICIO\_1, de LOCALIDAD\_2, Principado de Asturias, Código Postal Número ....*"

La entidad **XZ S.A.** tenía una cuota de participación del 34% y las entidades **XZ-M S.A.U** e **XZ-R S.L.U.**, una cuota de participación del 33%. Dichas entidades incluyeron en su cuenta de pérdidas y ganancias, la imputación de los ingresos procedentes de la UTE **XZ-GH**, si bien realizaron ajustes negativos en base imponible para eliminar dichos ingresos, al considerarlos exentos.

La regularización contenida en el Acuerdo de liquidación consistió, respecto de las cuestiones que aquí nos ocupan, en los siguientes ajustes -en disconformidad- en el IS del ejercicio 2014:

Regularización de XZ S.A., NIF: A... (sociedad dominante).

1) Incremento de la Base Imponible, por menor ajuste negativo al resultado contable, de 1.498.822,84 euros, casilla 376 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, correspondiente a la imputación ajustada por exención de la parte de la base imponible que le corresponde de la UTE. La Inspección consideró que no procedía la exención, pues no se cumplían los requisitos del artículo 50 TRLIS: Que las rentas procediesen o se hubieran obtenido en el extranjero y que la UTE operase en el extranjero.

Regularización de XZ-M S.A.U., NIF: A... (sociedad dependiente. Diligencia A04, nº de referencia: ...580):

1) Incremento de la Base Imponible por menor ajuste negativo al resultado contable de 1.454.739,81 euros, casilla 376 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, correspondiente a la imputación ajustada por exención de la parte de la base imponible que le corresponde de la UTE.

Regularización de XZ-R S.L.U., NIF: B... (sociedad dependiente. Diligencia A04, nº de referencia: ...571).

1) Incremento de la Base Imponible, por menor ajuste negativo al resultado contable, de 1.454.739,81 euros, casilla 376 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, correspondiente a la imputación ajustada por exención de la parte de la base imponible que le corresponde de la UTE.

Asimismo, se dictó liquidación por el Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 del grupo fiscal, en los siguientes términos:

Ejercicio 2014:

Base Imponible comprobada: 8.922.724,77 euros.

Líquido a ingresar/devolver: 796.526,42 euros.

Autoliquidación: -646.613,15 euros.

Cuota Acta A01: 164.647,00 euros.

CUOTA DEL ACTA: 1.278.492,57 euros.

DEUDA TRIBUTARIA: 1.481.379,95 euros.

SEXTO.- Disconforme la interesada con el Acuerdo de liquidación A23-...011, interpuso en fecha 12-02-2020 ante el TEAR del Principado de Asturias, reclamación económica administrativa nº 33-00177-2020, siendo desestimada mediante resolución de fecha 24-02-2023, notificada el 06-03-2023, según consta en acuse de recibo en el domicilio del representante del interesado.

SÉPTIMO.- Disconforme asimismo el interesado con la anterior resolución, interpuso en fecha 05-04-2023 ante este TEAC, el recurso de alzada nº 2501-2023, que ahora nos ocupa, formulando la siguiente alegación:

Síguenos en...



Única.- Procedencia del ajuste negativo al resultado contable efectuado por la obligada tributaria, por resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 50 del TRLIS.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la Conformidad o no a Derecho de la resolución impugnada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por el interesado frente a la misma.

TERCERO.- Con carácter previo al análisis de las alegaciones formuladas, conviene traer a colación la normativa aplicable *ratione temporis* al ejercicio comprobado, respecto a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las Uniones Temporales de Empresas (UTE), disponiendo el artículo 50 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (TRLIS), en su redacción original, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

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

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

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

De esta forma, la norma equipara la forma de tributación de las UTEs con las Agrupaciones de Interés Económico, señalando respecto a las mismas el citado artículo 48 del TRLIS, en redacción dada por Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, lo siguiente:

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

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

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

*b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:*

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

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

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

*4.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad."*

En definitiva, las UTEs no tributarán en el Impuesto sobre Sociedades sino que lo harán sus socios residentes en España por las rentas que les sean imputables y en proporción a su participación.

No obstante, prevé el artículo 50 del TRLIS la exención de dichas rentas imputables, cuando la UTE opere en el extranjero por las rentas procedentes del extranjero.

En el caso que nos ocupa, la Inspección realizó un exhaustivo análisis e interpretación de la normativa anterior, haciéndose eco del criterio de este órgano revisor, disponiendo en el Acuerdo de liquidación, lo siguiente:

**"La inspección entiende que no procede este ajuste negativo (exención) al resultado contable, por el siguiente razonamiento:**

**El artículo 50.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante RDL 4/2004 de 5 de marzo (en adelante TRLIS), establecía:**

*Artículo 50. Uniones temporales de empresas.*

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

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

**De acuerdo con lo establecido en dicho artículo, para que las empresas miembros de una UTE pudieran optar por esta exención, debían cumplirse dos condiciones simultáneamente:**

**Que las rentas procediesen o se hubieran obtenido en el extranjero.**

**Que la UTE operase en el extranjero. Además, el artículo 105 de la Ley General Tributaria, exige que, la carga de la acreditación del cumplimiento de estas condiciones correspondería en todo caso a las empresas miembros, pues en definitiva son las que pretenden gozar de la exención. Así se ha pronunciado el TEAC en su resolución 06668/2012 de 06/11/2014:**

*"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 X y la UTE Y operen en el exterior"**.*

**Trataremos de determinar cómo debían entenderse cumplidos cada uno de estos dos requisitos, pues la realidad es que el artículo 50 del TRLIS no hacía mención expresa a dicho extremo, aunque de su literal parecía claro que nos encontrábamos ante dos conceptos diferentes. Y también como acredita la entidad el cumplimiento de la citada exención.**

#### **1.- Que la renta proceda del extranjero**

Para delimitar qué debemos entender por "renta procedente del extranjero" en el supuesto concreto que aquí se plantea, pues no se encuentra en el TRLIS una definición exacta del término, acudimos a la Ley 43/1995.

El antiguo artículo 45 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades recogió antes de derogarse qué debía entenderse por rentas obtenidas en territorio español, disposición que ahora ha pasado a regularse en el artículo 13 del TRLIRNR. En dicho precepto se diferencia en función de que las rentas se hayan obtenido o no mediante establecimiento permanente:

*Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.*

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

*a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*

*Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

*En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.*

*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. (...)*

*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*

Síguenos en...



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.

3º (...)"

Una interpretación a sensu contrario del artículo 13 del TRLIRNR nos permitiría concluir que aquella renta que no pudiera encuadrarse en ninguno de los supuestos de dicho artículo sería necesariamente una renta obtenida en el extranjero.

(...)

**Además**, para que las empresas miembros de la UTE pudieran optar por la exención se exigía adicional y simultáneamente que se cumpliera un segundo requisito: **que la UTE operase en el extranjero.**

## 2.- Que la UTE opere en el extranjero

**El segundo de los requisitos que exigía el artículo 50.1 del TRLIS era que la UTE operase en el extranjero, pero tampoco en este caso disponía la norma cómo entender cumplido dicho requisito.**

En concreto, una parte de la doctrina **entiende** (Teresa ... (2013): Impuesto sobre Sociedades Thomsom Reuters ARANZADI Vid. García-Rozado (2006): "AIE y UTEs Carta Tributaria, 2ª quincena de marzo) que "la exención regulada en el artículo 50 in fine del TRLIS **ha de (debía) interpretarse a la luz del contenido del artículo 22 del TRLIS**, en la medida en que aquélla produce (producía) el mismo resultado económico que la citada exención", **aun cuando no se exigían en el caso de las UTE s determinados requisitos que el artículo 22 preveía para los establecimientos permanentes.**

En este sentido, la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V2173-12 de fecha 13-11-12, manifestó, en relación con la regulación que contenía el TRLIS, que la exención de las rentas obtenidas por una UTE que operaba en el extranjero resultaba aplicable con independencia de la tributación a la que hubieran estado sometidas esas rentas en el extranjero.

A su vez, la Consulta Vinculante V0293-12 de fecha 13-2-12, establecía que la aplicación de la exención a las rentas procedentes del extranjero no estaba condicionada a que la UTE operase en el extranjero mediante establecimiento permanente.

Al margen de lo anterior, el artículo 22 del TRLIS cuando regulaba la realización de actividades en el extranjero **se remitía al artículo 21 del TRLIS, donde se contenía una mención a la realización de "actividades empresariales en el extranjero", y que en el caso concreto de los suministros exigía que además de ser utilizados en el exterior, se dispusiera allí de una organización de medios personales y materiales:**

**"Comercio al por mayor, cuando los bienes sean puestos a disposición de los adquirentes en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que las operaciones se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada."**

A esta misma conclusión llega el TEAC en su resolución 06668/2012 de 06/11/2014, donde niega el derecho a la exención de las empresas miembros al entender que no se había logrado probar que la UTE estuviera operando en el extranjero. Para alcanzar dicha conclusión, el TEAC entendió relevante el hecho de que en los propios contratos se indicara que el suministro y la prestación de los servicios de ingeniería fueran realizados y prestados desde España (aunque estuvieran relacionados con una obra en Argentina), y no en el extranjero.

Concluye el TEAC confirmando la regularización de la Inspección al entender que la UTE no opera en el extranjero:

(...), 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 X) 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 definitiva, al igual que el TEAC, entendemos que cuando el artículo 50 del TRLIS disponía la necesidad de que la UTE operase en el extranjero como requisito adicional al de que las rentas se obtuvieran en el extranjero, estaba exigiendo que la UTE dispusiera en el extranjero de medios materiales y personales para la realización de actividades económicas generadoras de rentas. Operar en el extranjero exige una actividad efectiva y materialmente realizada en el extranjero con medios personales y materiales allí situados. No sería suficiente para entender cumplido este requisito con que los servicios y los suministros se realizasen o prestasen desde España."**

En aplicación de la doctrina anterior, la Inspección consideró que, en el caso que nos ocupa, no se cumplían los requisitos exigidos por el artículo 50 TRLIS para aplicar la exención pues, teniendo en cuenta la interpretación de dicho artículo de requerirse una operativa directa en el extranjero mediante establecimiento permanente, no se podía considerar que la UTE en cuestión operase en dicho territorio, al carecer de una organización de medios materiales y personales fuera de España.

Síguenos en...



CUARTO.- En efecto, la Inspección tuvo en cuenta para la presente regularización el que, hasta el momento, venía siendo criterio reiterado de este TEAC, entre otras, en resoluciones de 06-11-2014 (RG 6668/2012) y 19-12-2022 (RG 0431/2019), en virtud del cual, para aplicar la exención del artículo 50 del TRLIS era necesario que la UTE realizase su actividad de forma efectiva en el extranjero, lo que requería la existencia en dicho territorio de una estructura mínima de medios materiales y personales, no bastando con que el bien o servicio se realizase en España y se exportase al país en cuestión.

Disponíamos en nuestra resolución de 19-12-2022 (RG 0431/2019), lo siguiente:

*"Respecto al fondo del asunto, la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si resulta de aplicación o no a C...SL la exención del artículo 50 TRLIS, expresada 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 L..... 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 L.....) 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 L..... 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 "T SA", se remite, entre otros, a los importes facturados por la UTE R..... a la UTE L....., por lo que dicha deducción no ha sido regularizada por la inspección.>>*

*Similares circunstancias concurren en el supuesto objeto de la actual controversia, ya que de la documentación obrante en el expediente queda patente que la UTE C... no cuenta con ningún tipo de estructura ni actividad como tal en el extranjero. Existe una única estructura empresarial, que desarrolla todas las fases del proyecto y que se localiza en España, siendo esta misma estructura la que realiza con posterioridad el seguimiento y control de la instalación y puesta en marcha de la planta en Angola. Así, la UTE no cuenta con medios materiales ni personales en el extranjero ni efectúa en sí los trabajos en Angola.*

*De hecho, en el propio escrito de alegaciones presentado por C...SL en el marco de la presente reclamación económica administrativa se argumenta que la exención del artículo 50 TRLIS se instaura para fomentar la exportación de productos al extranjero, no rebatiendo los hechos consistentes en señalar que los trabajos fueron realizados en todo caso desde España.*

*Es por ello por lo que este Tribunal Económico Administrativo Central no puede sino confirmar el acuerdo de liquidación impugnado en relación a este ajuste, no cumpliendo los requisitos exigidos por el artículo 50 TRLIS para que los socios de la UTE puedan aplicar la exención pretendida."*

Procede destacar que, en dicha resolución se hizo referencia a la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-12-2019 (rec. nº 129/2015), -a la que posteriormente nos referiremos-, señalándose lo siguiente:

*"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, 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 con 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 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.

De hecho, 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 31.1del TRLIS resulta ser inexistente, es contrario a la finalidad de la norma.>>

A la luz de lo expuesto procede confirmar el ajuste formulado por la Inspección de los Tributos, ya que la exención prevista en el artículo 50 TRLIS requiere de la existencia de una estructura real de actividad que permita considerar que la UTE opera como tal en el extranjero, requisito que no se cumple en el supuesto objeto de esta reclamación económico administrativa."

Es decir, era criterio de este TEAC que una interpretación finalista de la norma exigía considerar que, para aplicar la exención del artículo 50 TRLIS era necesario que la UTE operase efectivamente en el extranjero, debiendo disponer para ello en dicho territorio de una organización de medios materiales y personales.

En sentido contrario, en la referida sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 28-12-2019 (rec. nº 129/2015) se dispuso que, al no exigirse expresamente en el artículo 50 TRLIS, a efectos de poder aplicar la exención, que la UTE dispusiera en el extranjero de una organización de medios materiales y personales para desarrollar la actividad en dicho territorio, dicha exigencia no debía ser requerida para los ejercicios 2014 y anteriores, sino únicamente a partir del ejercicio 2015, con la inclusión expresa de la misma por parte del legislador en la LIS, disponiendo al respecto el artículo 45.2 LIS, lo siguiente:

"Artículo 45. Uniones temporales de empresas.

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, señalaba la AN en la citada sentencia de 28-12-2019, lo siguiente:

"La aplicación de la exención no está condicionada a que las UTEs operen en el extranjero mediante establecimiento permanente ni exige una tributación en origen o que las UTEs estén dadas de alta en el extranjero, Consultas Vinculantes V0293-12 y V2173-12.

Y es que el legislador del régimen fiscal de UTEs conocía perfectamente la posibilidad de que las rentas obtenidas por una UTE en el exterior no tributasen ni en el exterior (cuando no fuesen obtenidas a través de un establecimiento permanente) ni en España (por proceder, precisamente, del exterior).

Es más, como prueba última de que el legislador del régimen al que se han acogido las UTEs OFF no exigió nunca una tributación en origen, tenemos que, **como consecuencia de la modificación introducida en el artículo 50 TRLIS por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a partir de los ejercicios iniciados en 2015, para que una UTE pueda aplicar el régimen de exención a las rentas obtenidas en el exterior, ahora sí será necesario que haya obtenido la renta a través de un establecimiento permanente en el extranjero, en los términos exigidos por el artículo 22. Ese criterio sirve para interpretar la norma anterior, aquí discutida, en el sentido de que no existe el requisito de que la UTE tenga una presencia y tribute en el exterior. Y el cambio radical de criterio podemos encontrarlo sin duda en la profunda transformación que se ha producido en la situación de la empresa española en los últimos años y particularmente en el sector de la construcción y la ingeniería, en donde hoy en día ya existe una fuerte internacionalización., por comparación al momento en el que se introdujo la normativa original sobre UTEs.**

Y como con acierto destaca el escrito rector, la norma tributaria discutida se crea exclusivamente para el fomento de la actividad en el extranjero de las empresas españolas."

Contra dicha sentencia, que anuló nuestra resolución de 06-11-2014 (RG 6668/2012), se interpuso recurso de casación (nº 4074/2020), que fue inadmitido a trámite por el Tribunal Supremo, mediante providencia de fecha 17-12-2020, en la que se dispuso:

"...toda vez que la disposición que se dice infringida ha sido derogada, sin que la parte recurrente haya justificado suficientemente que, a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, basado en la necesidad de procurar certeza y seguridad al ordenamiento jurídico.

No en vano, del contraste entre el artículo 50.1 TRLIS con el actual art. 45.2 LIS, se advierte que la cuestión cuya interpretación se pretende, **no presenta interés casacional en la medida en que, el precepto que sustituye al citado artículo 50.1 TRLIS exige claramente la presencia en el exterior de un establecimiento permanente, así como la tributación en el extranjero para aplicar la exención discutida.**"

Posteriormente, se ha pronunciado la Audiencia Nacional manteniendo su interpretación del artículo 50 TRLIS, entre otras, en sentencia de 27-01-2023 (rec. nº 692/2018), disponiendo lo siguiente:

<<"Operar en el extranjero".

Analizaremos el concepto desde la regulación legal, aplicando los criterios gramatical y contextual (artículo 3.1 del Código Civil).

a.- El artículo 50.2 del RDL 4/2004, determina, en su regulación originaria:

"Las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero."

Por lo tanto, el concepto "operar en el extranjero" viene referido a participar en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, y no solo a la ejecución material de la obra o servicio. El concepto es más amplio que el de ejecución material directa (que es lo que parece entender la Administración), pues el término que se utiliza es participación, y no es casual su elección, pues excluye el término ejecución, que restringiría la operativa respecto del utilizado. Dada la posición sistemática del precepto (apartado 2 del mismo artículo 50 TRLIS, que regula, al igual que el apartado 1, una exención por actividad de construcción, servicio o suministro en el extranjero), es evidente que debe tenerse en cuenta como criterio interpretativo sobre el concepto "Operar en el extranjero". Y, como hemos visto, **la norma no exige la ejecución directa del proyecto en el extranjero, sino la participación en ese proyecto que se ejecuta en el extranjero.**

b.- Una segunda regulación legal que puede ayudarnos a delimitar el concepto jurídico de "operar en el extranjero", lo encontramos en el artículo 21.1 c) 1º del RDL 4/2004, que establece en la regulación original:

"En particular, a estos efectos, se considerarán obtenidas en el extranjero las rentas procedentes de las siguientes actividades (...)

2.ª Servicios, cuando sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, siempre que se efectúen a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada"

El precepto exige que los servicios sean utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, esto es, los servicios deben ser utilizados en cualquier otro país o territorio diferente del español, resida en él o no la participada, siempre que se efectúen (los servicios) a través de la organización de medios personales y materiales de que disponga la entidad participada, que no implica (criterio gramatical) que tales medios se encuentren en el lugar donde deba utilizarse el servicio, pues los servicios pueden ser utilizados en el país o territorio en el que resida la entidad participada o en cualquier otro país o territorio diferente del español, lo que implica que los medios de la participada no se encuentran necesariamente en el lugar de utilización del servicio.

Tampoco este precepto nos lleva a concluir que "operar en el extranjero" implica una ejecución directa de la prestación en el país de que se trate.

(...)

Síguenos en...



### Conclusiones

Y así, estamos ya en condiciones de determinar el lugar de ejecución del contrato de obra. Los contratos que nos ocupan, tienen por objeto la construcción de una obra, su puesta a punto y entrega (incluyendo la elaboración del proyecto). Y esa ejecución material, puesta a punto y entrega se realiza fuera del territorio nacional.

Volviendo a la regulación del artículo 50.2 del TRLIS, recordemos que determina "(...) entidades que participen en obras, (...) que realicen (...) en el extranjero (...)"

Nunca ha sido discutido que las UTEs participaron en la realización de obras fuera del territorio nacional, bajo la modalidad de llave en mano (construcción, puesta a punto y entrega de la obra).

De lo expuesto resulta, **siguiendo el precedente de nuestra sentencia de 28 de diciembre de 2019, recurso 129/2015**, que las UTEs cumplen los requisitos previstos para aplicar la exención contenida en el artículo 50.1 del RDL 4/2004, y por tanto las empresas miembros pueden acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención: (...).>>

Pues bien, también contra la anterior sentencia de la AN se interpuso recurso de casación (nº 2412/2023), siendo de nuevo inadmitido a trámite por el Tribunal Supremo por falta de interés casacional objetivo, disponiéndose en providencia de fecha 22-11-2023, lo siguiente:

*"pues la disposición que se dice infringida ha sido derogada, sin que en la preparación del recurso se haya argumentado de forma suficiente -pese a la inusitada extensión del escrito, que supera ampliamente la extensión máxima aconsejada en el acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo- que, a pesar de tal derogación, la resolución del litigio sigue presentando un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, basado en la necesidad de procurar certeza y seguridad al ordenamiento jurídico.*

*Así, del contraste del artículo 50.1 TRLIS con el actual art. 45.2 LIS, se advierte que la cuestión cuya interpretación se pretende no presenta interés casacional, pues el indicado art. 45.2 LIS, que sucede a aquél, exige la presencia en el exterior de un establecimiento permanente, así como la tributación en el extranjero para aplicar la exención discutida, lo que distancia ambos preceptos y hace superfluo el análisis. **Es de resaltar que, en relación con una cuestión sustancialmente idéntica, ya se inadmitió, por igual razón, el recurso de casación nº 4074/2020, igualmente promovido por el Abogado del Estado, por providencia de 17 de diciembre de 2020, a la que nos remitimos.**"*

De esta forma, queda confirmado el criterio sentado por la Audiencia Nacional en las citadas sentencias.

Por tanto, este TEAC procede a modificar su criterio, de forma tal que, para los ejercicios en los que resulte de aplicación el TRLIS, la exigencia de "operar en el extranjero" que requiere la exención del artículo 50, no estará condicionada a que las UTEs dispongan en el extranjero de un establecimiento permanente, sino a que participen en el proyecto que se ejecuta en el extranjero, lo cual no exige la ejecución directa del mismo.

QUINTO.- Dicho lo cual, pasaremos a continuación a analizar si en el caso que nos ocupa debemos considerar que la UTE **XZ-GH** operó en el extranjero en el ejercicio 2014 y si las rentas obtenidas procedían o no del extranjero, a efectos de la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS.

Para ello, debemos traer a colación el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que dispone en su redacción original, por lo que aquí interesa, y para la obtención de rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, lo siguiente:

*"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."*

Una interpretación a sensu contrario implicaría que, todos aquellos supuestos no susceptibles de ser incluidos en alguno de los casos previstos en el artículo anterior, serían considerados como obtención de renta extranjera.

En el caso que nos ocupa, la operativa concreta para la cual fue constituida la UTE consistía en la fabricación de 16 pilotes para el **PROYECTO\_1**, ejecutado en **PAÍS\_1**, que serían entregados en el Puerto de **LOCALIDAD\_1** (España) a la empresa ... LM SAS, siendo el cliente final la empresa ... JK B.V.

Según se indica en el Acuerdo de liquidación:

**"b) La UTE XZ-GH firmó un contrato con LM SAS, para el suministro de 16 pilotes, incluyendo orejetas de amarre, por un importe de 20.162.852 euros; con un plazo de 12 meses (fecha de entrega 06/01/2015) y forma de entrega: FAS Puerto de LOCALIDAD\_1 (la cláusula FAS Free Alongside Ship -Libre al costado del buque, puerto de carga convenido-, significa que el vendedor entrega la mercancía al costado del buque en el puerto de embarque convenido, en este caso en el Puerto de LOCALIDAD\_1); siendo el cliente final JK B.V.**

**c) Para la realización del contrato, las tres entidades participantes de la UTE XZ-GH, realizan contratos de arrendamiento de inmuebles con la UTE XZ-GH, e incluso XZ realiza con la UTE XZ-GH un contrato de prestación de servicios de ingeniería, gestión y dirección.**

Así, con fecha 7 de enero de 2014, la UTE XZ-GH firma un contrato marco de colaboración para la ejecución del **PROYECTO\_1** con XZ S.A. (XZ), recogiendo como objeto del presente contrato la colaboración entre las partes ("UTE XZ-GH" e XZ) con la finalidad de poner a disposición de la UTE XZ-GH, suelo industrial, equipos, máquinas y útiles, así como, cuantos servicios de ingeniería, gestión y dirección necesarios para la debida ejecución del proyecto.

En atención a lo anterior:

XZ, que es propietaria de un edificio de oficinas "EDIFICIO\_1" sito en el número 105 del "Parque Científico y Tecnológico de LOCALIDAD\_2, en el municipio de LOCALIDAD\_2 (Asturias), arrienda parte del local derecho de la planta baja que comprende una extensión de 150 metros cuadrados. Además, XZ, que es propietaria de una nave industrial (NAVE\_1) sita en la AVENIDA\_1, nave ..., del término municipal de LOCALIDAD\_1 (Asturias), arrienda 6.000 metros cuadrados de la nave nº 1, incluyendo todos los equipos, útiles y servicios con los que está dotada la instalación.

El arrendatario destinará los inmuebles a la actividad que constituye su objeto no pudiendo dedicarlo a actividad distinta.

También recoge, este contrato marco, la prestación por XZ de servicios de ingeniería, gestión y dirección del **PROYECTO\_1** para la UTE XZ-GH, siguiendo las directrices que le marque el comité de gerencia de la UTE XZ-GH. También, con fecha 7 de enero de 2014, la UTE XZ-GH firma un contrato de arrendamiento de inmuebles con XZ-M S.A.U. Por este contrato, XZ-M S.A.U., que es propietaria de una nave industrial (NAVE\_2) sita en la CALLE\_2, nº ... en el municipio de LOCALIDAD\_1 (Asturias), arrienda 9.000 metros cuadrados (6.000 metros cuadrados de la nave de calderería 1 y 3.000 metros cuadrados de la nave de envolventes), incluyendo todos los equipos, útiles y servicios con los que está dotada la instalación, para la ejecución de la actividad industrial de la UTE XZ-GH. Y con fecha 7 de enero de 2014, la UTE XZ-GH firma un contrato de arrendamiento de inmuebles con XZ-R S.L.U. Por ello, XZ-R S.L.U., que es propietaria de una nave industrial (NAVE\_3) sita en la CALLE\_2, nº ..., en el municipio de LOCALIDAD\_1 (Asturias), arrienda 3.500 metros cuadrados de la nave de fabricación y pintura del conjunto del inmueble -incluyendo las cabinas de pintura existentes en el mismo-, junto todos los equipos, útiles y servicios con los que está dotada la instalación, para la ejecución de la actividad industrial de la UTE XZ-GH. d) La UTE XZ-GH tiene un total de ... trabajadores contratados durante el ejercicio 2014, de acuerdo con los datos del Modelo 190 -resumen anual de retenciones- del 2014 y de los datos aportados por la Seguridad Social. Consta como domicilio de la actividad, según datos de la Seguridad Social: CALLE\_1, nº ..., ... LOCALIDAD\_2. e) Por otro lado, las tres entidades que forman la UTE XZ-GH, facturan por el personal de oficina y por el personal de taller que ceden a la UTE XZ-GH, con el siguiente detalle, por cada empresa: (...)"

Por otra parte, se aportó por el interesado en Diligencia nº 7 del procedimiento inspector, un exhaustivo informe relativo a la obtención de los materiales necesarios en **PAÍS\_2**, **PAÍS\_3**, **PAÍS\_4** e **PAÍS\_5**, cuya unión y ensamblaje para la fabricación de los 16 pilotes tendría lugar en **LOCALIDAD\_1**. Concretamente se hacía referencia a la fabricación y transformación de chapas de acero Calidad ... en ... (**PAÍS\_3**) y en ... (**PAÍS\_4**), de orejetas de fundición Calidad ... en ... (**PAÍS\_5**), de bumpers de elastómeros en ..., ... (**PAÍS\_2**), así como a la actividad financiera con **BANCO\_1** (Succursale de ...), relacionada con la obtención de los avales necesarios para realizar dichas actividades.

Analizado dicho informe por este Tribunal, podemos comprobar que en él se hace referencia a documentación técnica, medios personales en el extranjero y documentación relativa a contratos, comunicaciones y facturas de las actividades de fabricación, asistencia, control y dirección, así como a actividades financieras.

En concreto, figura el contrato marco de colaboración de la UTE con sus socias, siendo el objeto del referido contrato "la colaboración entre las Partes con la finalidad de poner a disposición de la UTE XZ-GH, suelo industrial, equipos, máquinas y útiles, así como, cuantos servicios de ingeniería, gestión y dirección

*necesarios para la debida ejecución del proyecto. (...) La prestación por XZ, S.A. de servicios de ingeniería, gestión y dirección del PROYECTO\_1 para XZ-GH, UTE. siguiendo las directrices que le marque el comité de gerencia de XZ-GH, UTE."*

Asimismo, se aporta en el dossier el contrato de agencia suscrito con la compañía NP, como agente de XZ en PAÍS\_2 para asistir a la UTE XZ-GH en trabajos relacionados con el PROYECTO\_1.

Pues bien, de toda la información y documentación que obra en el expediente podemos comprobar que la fabricación de los 16 pilotes llevada a cabo por la UTE en LOCALIDAD\_1, en la que colaboraron con la aportación de medios de diversa índole las socias de dicha UTE, se realizó para el cliente ... LM SAS, siendo el destinatario final la empresa JK, teniendo como objetivo la ejecución del PROYECTO\_1 en PAÍS\_1.

En el contrato de agencia aportado consta la referencia al contrato (subcontrat nº ...-SUB-... 10-0Q1 -...) suscrito entre XZ-GH UTE y LM SAS en fecha 06-01-2014, para la fabricación de los pilotes para el referido proyecto. Asimismo, en la diversa documentación técnica aportada por el interesado (informes, reuniones, medios personales) se identifica a las empresas LM/JK, desprendiéndose de los correos electrónicos que figuran en el dossier, la supervisión por parte de las mismas del proceso de fabricación.

A mayor abundamiento, la actividad financiera documentada en el informe se refiere a los avales emitidos por BANCO\_1 (Succursale de ...), como garantía del cumplimiento del contrato suscrito el 06-01-2014, por el que la UTE se obligaba a la fabricación y entrega al cliente final LM, de 16 pilotes, a cambio del pago de la cantidad de 2.016.285,20 euros.

A la luz de todo lo anterior, este TEAC no puede más que determinar la procedencia de considerar que la UTE XZ-GH, siendo partícipe del proyecto a ejecutar en PAÍS\_1, operó en el extranjero en el ejercicio 2014 y que las rentas obtenidas por la venta de los 16 pilotes procedían del extranjero, cumpliéndose por tanto los requisitos exigidos en el artículo 50 TRLIS para la aplicación de la exención que nos ocupa.

Por tanto, se estiman las pretensiones actoras al respecto, debiéndose anular la resolución del TEAR del Principado de Asturias impugnada, así como la liquidación tributaria subyacente en lo que respecta a la aplicación de la exención prevista en el artículo 50 del TRLIS.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el presente recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

