

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 431/2019, DE 19 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Aplicación por los socios de una UTE de la exención prevista en el art. 50.2 del TRLIS relativa a rentas procedentes del extranjero.

Entiende el TEAC que para que los socios de una UTE puedan aplicar la exención prevista en el artículo 50.2 del TRLIS –exención de rentas procedentes del extranjero– es necesario que exista una estructura real de actividad que permita considerar que la UTE opera en el extranjero, es decir, que realice su actividad de forma efectiva en el extranjero con una estructura mínima de medios materiales y personales, no siendo suficiente con que el bien o servicio se realice en España y se exporte al extranjero.

En el supuesto analizado, se da la circunstancia de que existía consulta de la DGT respondiendo a la cuestión planteada por la entidad recurrente, cuestión que esta alega invocando el carácter vinculante de la misma para la Administración. Sin embargo, el TEAC estima que la DGT parte de los hechos comunicados en el escrito de consulta por el contribuyente y, por tanto, se da por hecho que la UTE opera en el extranjero, porque así se comunicó y no se cuestionó. Por ello, en lo que se refiere a la determinación de los requisitos exigibles para considerar que la UTE opera efectivamente en el extranjero, la consulta de la DGT no es vinculante, ya que no se pronuncia sobre este aspecto.

Tampoco desconoce el TEAC el criterio de la Audiencia Nacional en sentido contrario al que el órgano administrativo propone, pero se aleja de él al no considerarlo acertado pues dicha interpretación permitiría la constitución de UTEs que no generen valor añadido y que tuvieran como única finalidad que los socios se beneficiaran de la exención de las rentas obtenidas en la exportación de bienes o servicios.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- Sobre la deducibilidad en base imponible del gasto contabilizado en fecha 26 de diciembre de 2012 por importe de 320.600 euros correspondiente a cestas de navidad.

El escrito de alegaciones se limita a defender su deducibilidad señalando que se corresponde con un gasto por atenciones a clientes y proveedores por lo que debe entenderse correlacionado con los ingresos.

La Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por contar como única documentación relacionada la factura emitida por la entidad LGC S.L. en concepto de «*Modelo Cesta de Navidad Platino, Oro, Bronce, Especial I y Especial II*». Requerida la entidad aquí reclamante para que aportase documentación que acreditase la correlación del gasto con los ingresos de la sociedad, no se aportó ninguna prueba ni documento que explicase siquiera la supuesta relación. Al no haber quedado acreditado quienes son los destinatarios de los bienes, la Inspección de los Tributos rechaza la deducibilidad del gasto por no quedar acreditada su correlación con los ingresos.

En este punto es preciso tener en cuenta que todo procedimiento tributario debe reconducirse a la materia probatoria, pues el fin que persigue la Administración Tributaria es conocer y constatar, en su concepto y cuantía, todos los elementos y circunstancias que están presentes en los supuestos de hecho sujetos a tributación y que han de servir para cifrar el importe de la aportación de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, tal y como determina el artículo 31 de la Constitución. El artículo 105.1 de la LGT, en consonancia con el artículo 217 de la Ley 1/2000 de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, dispone que «*En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo*».

Y en relación con este precepto, son reiterados los pronunciamientos judiciales (por todos, la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2012, recurso número 2973/2012, que cita numerosos precedentes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible (en su vertiente de ingresos) y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, o requisitos de deducibilidad de gastos.

En este caso, la entidad reclamante se limita a realizar la simple manifestación de que se trata de un gasto por atenciones a clientes y proveedores sin aportar ninguna prueba que pueda refrendar tal conclusión.

Respecto a la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes y proveedores debe tenerse en cuenta la doctrina de este Tribunal Económico Administrativo Central fijada, entre otras, en la resolución de 4 de febrero de 2016 (RG 3431/13), disponible en DYCTEA, por la que se requiere que el gasto esté conta-

bilizado, justificado mediante factura o cualquier otro medio válido en derecho, imputado temporalmente según criterio de devengo, que el gasto haya sido efectivo y se cumpla el requisito de necesidad del gasto y correlación de ingresos y gastos. Además, se deberá acreditar de forma fehaciente las personas que han sido beneficiarias de las atenciones ya que de lo contrario este concepto se convertiría en un cajón de sastre a través del cual todo sería fiscalmente deducible.

«A efectos de atender la presente alegación es preciso señalar que son fiscalmente deducibles los gastos soportados por la empresa en sus relaciones con los clientes y proveedores que se entiendan que corresponden a la actividad de relación pública de la empresa así como aquéllos que con arreglo a los usos y costumbres de la empresa se efectúen con respecto a su personal. Pueden entenderse dentro de estos gastos los derivados de la entrega de obsequios a clientes y proveedores, comidas con los mismos y el coste de hospedaje y manutención consecuencia de los desplazamientos de los clientes y proveedores a cargo de la empresa. Todos estos gastos deben ser deducibles en la medida en que la causa probada de los mismos esté, directa o indirectamente, relacionada con la actividad económica del contribuyente.

No obstante, no se oculta que la deducibilidad del gasto se condiciona a su justificación, para lo cual no vale en todos los casos la simple factura o documento de pago sino que, además, debe acreditarse las personas que han sido beneficiarias de los mismos, circunstancia que no siempre es fácil de justificar.

Habría que recordar, por tanto, que nos encontramos ante un tipo de gastos que por su naturaleza discurren a través de una línea cuya frontera, acerca de su deducibilidad o no, siempre resulta compleja en su delimitación, tanto porque puedan considerarse como uso privativo, o como donativos y liberalidades.

En este mismo sentido cabe citar la resolución de este Tribunal de 02-03-2011 (RG 330/10¹), en la que se determina:

«(...) todos los gastos incurridos en el desarrollo de una actividad empresarial, e incluso en el ámbito de las necesidades privadas, son susceptibles de ser justificados al objeto de acreditar la realidad del «hecho económico real» al que responde el gasto. En este caso en concreto, la justificación o acreditación de este «hecho económico» (la entrega de regalos de diverso tipo a clientes y proveedores), no debe ceñirse a la mera salida de fondos (a su pago material) o al mero registro contable de una supuesta operación, sino que se ha de acreditar verazmente que dicho hecho económico se produjo (se requiere la identificación de los destinatarios...). De lo contrario, este concepto genérico de gastos, sería un cajón de sastre en el que tendría cabida cualquier pago realizado por un sujeto pasivo, no ya en el marco de su actividad empresarial, sino incluso fuera de dicho ámbito.»

Y el mismo criterio se ha mantenido en resoluciones posteriores tales como la de 07-05-2015 (RG 1012/13) y la de 10-09-2015 (RG 2929//12) por citar unas de las más recientes.

1 Ha sido confirmada por SAN de 13-03-2014, rec. n.º. 150/2011.]

En conclusión, podemos determinar que no se admitirá respecto de los gastos ahora analizados la deducibilidad de aquéllos respecto de los que no ha sido aportado por el obligado tributario documento alguno que permita acreditar la identidad de sus destinatarios así como su vinculación a los usos y costumbres de la empresa, no pudiéndose aceptar de otro modo una justificación en su deducción más allá de la reducir su carga impositiva improcedentemente mediante la inclusión de gastos de naturaleza particular o personal o, en todo caso, cuya correlación con los ingresos de la actividad no ha sido probada».

En el presente caso no se aporta ningún tipo de prueba de las personas a las que se dirigen las cestas de Navidad por lo que no queda acreditado que se destinen a clientes y proveedores, pudiendo perfectamente ser dirigidos a otras personas o entidades con las que no guarda ningún tipo de relación o intención económica sino simplemente privada.

La misma conclusión se alcanza con la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2021 (recurso de casación 3454/2019), que en su Fundamento de Derecho Tercero interpreta el artículo 14.1.e) TRLIS fijando la siguiente doctrina:

«TERCERO.- Fijación de doctrina.

A las cuestiones con interés casacional objetivo planteadas en el auto de admisión cabe responder, por ende, que el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones –que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado– a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes.»

En el Fundamento de Derecho Segundo explica el Alto Tribunal con detalle su argumentación:

«Son deducibles, por tanto, aquellos gastos que siendo donativos o liberalidades –entrando en esta categoría descrita y desarrollada en el art. 14.1.e)– se realizan «por relaciones públicas con clientes o proveedores... los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa... los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios», esto es, estos gastos son los que coloquialmente se conocen como atenciones a clientes o al propio personal y lo promocionales; a los que hay que añadir, con mayor grado de indeterminación, todos aquellos donativos o liberalidades realizados por la empresa «que se hallen correlacionados con los ingresos», con el alcance y significación que antes se ha apuntado,

esto es, los donativos y liberalidades realizados dentro de la propia actividad empresarial dirigidos a conseguir un mejor resultado empresarial; son estos gastos por esencia, gastos que no buscan una consecución directa e inmediata de los mejores resultados, aún cuando en la enorme casuística que puede generar podrían a veces reunir también este carácter de inmediatez, sino que, lo más común por su propia naturaleza y características, es que persigan un resultado indirecto y de futuro –atención a clientes y proveedores buscan fundamentalmente fidelizar a unos y otros de futuro, atenciones a empleados incentivarlos en el trabajo a desarrollar, o promocionar productos o la propia empresa persigue lograr ventajas en ventas y posicionamiento empresarial, por ejemplo–, sirviendo el último supuesto contemplado, «que se hallen correlacionados con los ingresos», como cláusula de cierre, que se extiende a todos aquellos donativos y liberalidades que no comprendidos expresamente en los referidos legalmente, conceptualmente quepan en la subcategoría que conforman estos donativos y liberalidades que respondiendo a la misma estructura y finalidad deban excluirse de los gastos no deducibles, y por tanto, debiéndose considerar gastos deducibles.

De la lectura del precepto, también puede concluirse que se esboza un ámbito subjetivo de aplicación, gastos en beneficios de clientes, de proveedores o de trabajadores, lo que parece excluir aquellos gastos dispuestos a favor de accionistas o partícipes; lo que responde a la lógica del diseño normativo, puesto que cuando el objetivo no se integra en la propia actividad empresarial de optimizar los resultados empresariales, sino en beneficio particular de los componentes de la sociedad, decae cualquier consideración de gasto deducible excluido de los donativos o liberalidades»

De esta forma se admite como gasto deducible todo aquel que, teniendo la consideración de donativo o liberalidad, aún cuando no esté relacionado directamente con algún ingreso en concreto, busque indirectamente mejorar la situación de la sociedad.

Sin embargo, en el caso objeto de controversia no concurre esta circunstancia. Si la entidad hubiese acreditado que los destinatarios de las cestas de Navidad constituyen personas o entidades relacionados con su esfera económica, pudiendo generar un resultado económico positivo en el futuro el mantener una buena relación con ellos, entroncaría dentro de la categoría de gastos deducibles del artículo 14 TRLIS.

Sin embargo, este requisito primigenio no ha sido cumplido, por lo que no se puede admitir la deducibilidad del gasto contabilizado por cestas de Navidad, confirmando el único ajuste formulado por la Inspección de los Tributos en sede de UTE RTITY.

QUINTO.- Sobre la posible aplicación por los socios miembros de la UTE de la exención por las rentas obtenidas por operar en el extranjero.

La Inspección de los Tributos elimina la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS en sede de RTI SL por las rentas que le son imputadas como socio de UTE RTITY por no contar esta última con una estructura efectiva, material y personal, con la que operar en el extranjero.

Así, el Acuerdo de liquidación razona que cuando el artículo 50 TRLIS se refiere a operar en el extranjero, exige la presencia de una organización fuera de España constituida por medios materiales y personales que permitan realizar una actividad económica generadora de renta, 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, en cuyo caso la UTE no generaría ningún valor añadido y se crearía con la única finalidad de que sus socios se beneficiasen de la exención del artículo 50 TRLIS sin necesidad de implantar una actividad real en el extranjero.

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

- Por un lado, que la Inspección de los Tributos ignora la existencia de una consulta vinculante presentada por la propia sociedad ante la Dirección General de Tributos (en adelante, –DGT–) en la que se reconoció, con carácter vinculante, el derecho a aplicar la exención del artículo 50 TRLIS sobre las rentas obtenidas por la UTE.
- Por otro lado, que el artículo 50 TRLIS surge para fomentar las exportaciones de empresas españolas, no siendo necesario producir los bienes y servicios en el extranjero. Esta conclusión es alcanzada también por la Audiencia Nacional en sentencia de 28 de diciembre de 2019, en la que se concluiría que el suministro de bienes y servicios por parte de una UTE desde España con destino al extranjero permite concluir que se operó en el extranjero, no exigiendo el precepto que la UTE tenga presencia en el exterior.

En primer lugar, respecto a la consulta formulada por la sociedad a la DGT, aunque las resoluciones emitidas por este órgano tienen carácter vinculante para la Administración Tributaria encargada de la aplicación de los tributos, ese carácter se ostentará únicamente cuando en el escrito de consulta se expresen con claridad las circunstancias del caso, no omitiendo ningún dato relevante y no alterando los datos aportados con posterioridad.

Este requisito se expresa en el artículo 89 LGT al disponer (el subrayado es nuestro):

«1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

(...))»

De la misma forma, el artículo 66.1.d) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (en adelante, –RGAT–), establece como uno de los contenidos mínimos del escrito de consulta (el subrayado es nuestro):

«d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso»

La interpretación de estos requisitos en relación al carácter vinculante de las resoluciones de la Dirección General de Tributos ha sido recogido a través de diferentes sentencias del Tribunal Supremo, sintetizándose en el Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia 17/2019, de 22 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid al disponer:

«La eficacia vinculante de la respuesta que ofreció la DGT a la consulta de D. Marino depende, además de la identidad de situaciones de los contribuyentes a quienes se pretendan extender sus efectos, a la expresión completa y veraz de los hechos y circunstancias sobre las que debe responder el órgano consultado, el cual «para dar respuesta contempla sólo la realidad que se describe en el escrito presentado» (SSTS núm. 1009/2016, de 9 de mayo, y 320/2018, de 28 de febrero), y ello porque «la vinculación de la Administración en las consultas tributarias vinculantes está determinada por la correcta información y puesta en conocimiento de los hechos (STS de 25 de mayo de 2015). Por este motivo, el art. 66.1.d) del Reglamento de gestión e inspección (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio), al regular los requisitos de los escritos de consulta, dispone: «En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con toda la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso»

Por lo tanto, para que la resolución de la Dirección General de Tributos sea aplicable al caso regularizado ha de coincidir plenamente la realidad examinada con las circunstancias presentadas en el escrito de la consulta, al ser los únicos datos con los que cuenta dicho órgano a la hora de resolver.

En el presente caso la consulta no resulta aplicable ya que a la hora de formular las cuestiones por RTI SL, se parte del hecho de que la UTE opera en el extranjero, tal y como resulta acreditado del escrito presentado por la entidad ante la DGT. En concreto, en su página 2, al fijar el objeto de la consulta, se indica como primer punto (el subrayado es nuestro):

«Si las rentas procedentes de la UTE que opera en el extranjero, en concreto en País 1, y que se imputan a los socios residentes en España gozan de exención a tenor de lo establecido por el artículo 50 del TRLIS.»

En la contestación de la Dirección General de Tributos, emitida en fecha 13 de noviembre de 2012 (CV 2173-12), parte de considerar como un dato dado por el escrito de consulta que la UTE opera en el extranjero. Así se aprecia en la

contestación a si procede la aplicación de la exención del artículo 50 TRLIS por parte de los socios de la UTE (el subrayado es nuestro):

«En el presente supuesto, dado que la UTE opera en el extranjero (País I), en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.1 del TRLIS, previamente transcrito, la consultante podrá optar por no integrar en su base imponible la base imponible imputada por la UTE, correspondiente a su participación en la misma, correspondiente a las rentas obtenidas por la UTE en el extranjero. En caso de haber optado por la aplicación del método de exención, la consultante deberá aplicar el mismo hasta la fecha de extinción de la UTE.»

Por lo tanto, la consulta de la Dirección General de Tributos no resulta vinculante para la Inspección de los Tributos porque en la misma no se pronuncia sobre si UTE RTITY opera de forma efectiva y material con una estructura suficiente en el extranjero –realidad cuestionada por la Administración Tributaria en el Acuerdo de liquidación impugnado–, sino que se parte de tal consideración como un hecho constatado, limitándose a pronunciarse sobre las consecuencias que tendría operar en el extranjero. La DGT no cuestiona ni comprueba tales circunstancias –posibilidad que no se encuentra entre sus competencias– y tampoco señala criterios que permitiesen acreditar para este caso si se opera como tal fuera de España, ya que no constituye el objeto de la consulta al darse como un hecho preacontecido en el escrito, no pronunciándose sobre esta cuestión la resolución, al contrario de lo esgrimido por la entidad reclamante en el escrito de alegaciones.

Tampoco ignora la Inspección de los Tributos la existencia de la consulta, como supuestamente mantiene RTI SL, sino que el Acuerdo de liquidación motiva que no vincula respecto a si la UTE opera o no en el extranjero por no pronunciarse sobre ello la DGT, alcanzando la misma conclusión que este TEAC en los párrafos anteriores.

Respecto al fondo del asunto, la cuestión objeto de controversia consiste en determinar si resulta de aplicación o no a RTI 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 RTITY 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 País 1. Así, la UTE no cuenta con medios materiales ni personales en el extranjero ni efectúa en sí los trabajos en País 1.

De hecho, en el propio escrito de alegaciones presentado por RTI SL en el marco de la presente reclamación económico 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.

Este TEAC no desconoce la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2019 (n.º 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 período 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 n.º 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 5^º) 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.»

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.