



FACULTAD DE DERECHO

Informe sobre el Borrador del TFG de Juan Melo Linaje

Asunto: Marco fiscal de las UTE's: Caso aplicado a una Joint Venture

Autor: Juan Melo Linaje

Derecho y Business Analytics

Área de Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Antonio Palou Bretones

Madrid

Curso 2024-2025

1) Actividades desarrolladas con el tutor.

El 23 de julio de 2024 me comuniqué por primera vez con el Doctor Antonio Palou Bretones, quien fue asignado como mi tutor del TFG. Al poco tiempo propuso realizar el TFG sobre algún punto específico del macro-tema “la fiscalidad de las joint ventures”.

Ya en septiembre, tras haber intercambiado una serie de correos en los que fuimos concretando el tema, nos reunimos presencialmente en la facultad de derecho de ICADE. En esta reunión cerramos el título del TFG, Marco fiscal de las UTE's: Caso aplicado a una Joint Venture. En esa reunión me explicó las principales líneas que debía seguir para conseguir hacer un TFG sólido, hilado y con aplicación práctica. Desde el principio Antonio siempre me ha recordado que el TFG es un trabajo académico, con todo lo que eso conlleva, pero que además es muy importante darle un enfoque práctico que pueda ser útil a la hora de llevarlo a la realidad, darle utilidad al trabajo.

Desde ese momento, Antonio me ha ido mandando correos con información relevante para mi tema, como han podido ser documentos de AENA, presentaciones sobre el handling o noticias relevantes del sector. También hemos mantenido conversaciones telefónicas en las que he podido aclarar algunas dudas que me han ido surgiendo a la hora de ir desarrollando el TFG y en las que compartíamos impresiones relativas a este proyecto. Por mi parte, a día de hoy he realizado tres entregas de borradores. Después de cada una de estas entregas, Antonio me ha contactado con sugerencias, indicándome errores y ayudándome a seguir desarrollando cada extremo del TFG. En octubre le entregue un cronograma en el que indicaba las fechas en las que esperaba haber ido desarrollando cada punto, siguiendo el orden del índice del TFG. Ahora en enero me he vuelto a reunir con Antonio para hablar sobre el último borrador que le he entregado, borrador que refleja un trabajo en curso e inacabado. Incluyo en esta entrega, como **Anexo 1**, el último borrador realizado.

2) Cronograma

De cara a acabar el TFG he realizado un pequeño cronograma en el que he incluido fechas límite para haber cerrado cada punto del proyecto. Este cronograma presenta ciertas modificaciones respecto del primer cronograma que entregué. He tratado de ser más realista a la hora de confeccionarlo, teniendo en cuenta la situación en la que me encuentro, clases por las mañanas, prácticas por las tardes y dos TFG's por delante.

Fecha	Objetivo
Domingo 2 de febrero	Una vez entregado este borrador, trataré de cerrar el capítulo 1 del índice, “Fórmulas de colaboración empresarial, UTE’s. Diferencias con Joint Venture.” Este punto es el que más avanzado llevo a día de hoy pero me falta ultimar pequeños detalles.
Domingo 9 de febrero	Durante esta semana mi objetivo principal es cerrar el capítulo 2, “Marco fiscal de las Joint Venture.” Como en el punto 1, este apartado lo tengo bastante estructurado. Me falta añadir alguna fuente más para reforzar las ideas y reforzar el punto relativo a la transmisión de participaciones en una Joint Venture.
Domingo 16 de febrero	En esta semana quiero haber podido desarrollar la sentencia del TJCE de 30 de abril de 1986 así como ilustrar gráficamente que se entiende por handling, en especial los servicios de rampa. Asimismo, tengo como objetivo haber empezado a desarrollar los puntos relativos al proceso de liberalización del sector, situación actual de las concesiones y la concesión con AENA.
Domingo 23 de febrero	El principal objetivo en esta fecha es haber podido cerrar el capítulo 3 específico de la actividad de handling. Así como haber mejorado el caso práctico.

Domingo 2 de marzo	Esta semana quiero haber podido acabar el caso práctico. Una vez acabado todo el TFG me gustaría realizar las conclusiones para así poder tener ya un último borrador que entregar a Antonio previo a la entrega oficial del TFG.
Lunes 31 de marzo	Último día para entregar el TFG. Mi objetivo principal es haber entregado el TFG.

3) Síntesis del TFG: Objeto, metodología y estructura

Objetivo

El objetivo principal del TFG consiste en analizar el régimen fiscal de una Joint Venture dedicada a la prestación de servicios de handling a sus partícipes y a terceras empresas. La Joint Venture se materializará a través de una Unión Temporal de Empresas constituida según la Ley 18/1982, de 26 de mayo. Dentro del régimen fiscal se estudiará especialmente el régimen fiscal especial de las UTE's recogido en los artículos 43 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. También serán objeto de estudio el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes en relación con los Convenios de Doble Imposición firmados por España y los países de residencia de los otros dos miembros, así como las especialidades que tienen las UTE's en relación con otros impuestos como el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados o el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor añadido de las actividades de handling.

Como segundo objetivo principal está el análisis y estudio del sector del handling, especialmente centrado en que se entiende por handling, las condiciones para poder acceder a las concesiones de los servicios de rampa en los aeropuertos, así como el proceso liberalizador que ha tenido este sector.

Metodología

La metodología seguida a la hora de desarrollar este TFG está consistiendo en un primer proceso de investigación de las fuentes legales, doctrinales, jurisprudenciales y administrativas. Se están analizando directivas europeas y su transposición al ordenamiento interno a través de leyes y reglamentos. Las leyes y reglamentos españoles relativos al tratamiento fiscal de las UTE's y a los servicios de handling. También se están analizando pronunciamientos judiciales, tanto nacionales como europeos, relativos a la fiscalidad de las UTE's y al proceso liberalizador de la actividad de handling, así como pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y de los tribunales administrativos. Toda esta información se está enriqueciendo con los numerosos artículos doctrinales que se están consultando, tanto en formato físico como digital. Asimismo están siendo consultadas fuentes digitales, en especial la página web de AENA y la página web del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible.

En una segunda fase, se está aplicando toda esta información al caso práctico en el que se va a constituir una UTE formada por tres miembros, dos de ellos no residentes, que va a desarrollar la actividad de handling en un aeropuerto nacional. De esta forma se da un alcance práctico a la recopilación de fuentes que se está realizando en este TFG.

Cabe destacar que a la hora de aplicar la normativa, en muchas ocasiones surgen cuestiones que requieren de un análisis especial consistente en el reanálisis de las fuentes primarias.

Estructura

La estructura que sigue este TFG está basada en la metodología que he seguido para poder realizarlo. Una primera parte eminentemente teórica seguida de un caso práctico y unas conclusiones.

El primer capítulo del TFG introduce la Unión Temporal de Empresarios en el marco jurídico español. En este capítulo se desarrollan sus principales características así como su forma de organización, como se constituye y la responsabilidad que tienen sus miembros. En este capítulo se explica también que se entiende por Joint Venture y sus diferencias con la UTE.

En el segundo capítulo se desarrolla el régimen fiscal especial que tienen las UTE's en el impuesto sobre sociedades. Desde su sujeción a este impuesto como la imputación de

rentas a sus miembros, pasando por todas las especialidades de este régimen y el diferente tratamiento que tienen sus miembros dependiendo de su residencia.

En el tercer capítulo se trata el marco operativo de la actividad de handling. En un primer lugar se define que se entiende por handling en base a la Directiva 96/67/CE. Una vez entendido esto se desarrolla el handling en España, centrándonos en los requisitos necesarios para poder prestar estos servicios, así como el proceso liberalizador que ha habido en este sector en España, comparando la situación actual con la del monopolio. Y llegando a la licitación, los pliegos de la misma y el contrato con AENA.

El cuarto capítulo se centra ya en el caso práctico. Al comienzo de este capítulo se desarrolla la constitución de la UTE con mención especial a sus miembros y al lugar de desarrollo de la actividad. Una vez constituida el proyecto se centra en el tratamiento fiscal que van a tener las rentas obtenidas por la UTE correspondientes a sus miembros no residentes, con especial atención al tratamiento que van a tener las distribuciones de beneficios que realice la misma. Seguidamente se van a tratar una serie de impuestos que van a tener que ser satisfechos por la UTE como el IVA, el ITPAJD, impuestos especiales, el IAE, y las tasas aeroportuarias. Una vez desarrollados estos extremos, se van a aplicar de manera práctica al simular las rentas que va a obtener la UTE durante los primeros tres años de existencia.

444) Síntesis de los puntos desarrollados hasta la fecha del 28 de enero

Las Uniones Temporales de Empresas (UTE's) son un sistema de colaboración empresarial regulado en la Ley 18/1982, de 26 de mayo. Las UTE's tienen un tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo de un servicio o una obra, en este caso el desarrollo de la actividad de handling. Sus caracteres principales son la ausencia de personalidad jurídica, el tiempo cierto y el objeto concreto.

La ley solo exige que las UTE's tengan un gerente único con poderes de todos los miembros para ejercitar derechos y contraer obligaciones, aunque con carácter general, las UTE's cuentan con otra serie de órganos que emulan los órganos propios de una sociedad de capital. Estos órganos son la junta de empresarios, formada por representantes de cada miembro y el comité de gerencia, una especie de consejo de administración de la UTE.

La ley exige que su constitución se realice en escritura pública, la cual deberá contener la razón social de los otorgantes, su nacionalidad, domicilio y los estatutos o pactos que la van a regir. Es importante hacer mención a que los estatutos deberán contener el objeto de la Unión, que deberá contener todas las actividades que vaya a realizar la UTE para poder así aplicar el régimen fiscal especial.

En cuanto a la responsabilidad de sus miembros, esta será en todo caso solidaria e ilimitada, como si de una Sociedad Mercantil Personalista se tratase. Esta responsabilidad es también directa, por lo que no hace falta agotar el patrimonio de la UTE para dirigirse a sus miembros. En el caso del handling, es muy común exigir un aval de cada miembro de la UTE para obtener la concesión. Hay que destacar que este sistema de responsabilidad no traspasa el régimen de responsabilidad propio de cada miembro lo que impediría, salvo en los supuestos de levantamiento de velo, exigir responsabilidad a los titulares reales.

Las UTE's son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades por disposición del artículo 7 d) de la Ley 27/2014. Esta fórmula de colaboración empresarial tiene un régimen fiscal especial para las actividades incluidas en su objeto, recogido en los artículos 43 y siguientes de la citada ley.

La nota más característica de este régimen es la imputación de renta a sus socios residentes en territorio español, no quedando la UTE obligada al pago de la deuda tributaria por la parte de la base imponible imputable a estos socios residentes. Respecto de los miembros no residentes la UTE sí que estará obligada al pago de la deuda tributaria.

Otras notas diferenciadoras de este régimen son: los cierres especiales, que permiten diferir la imputación de las rentas durante un año; la imputación de los gastos financieros netos no imputables a la UTE por superar el límite del artículo 16 de la LIS; la reducción de la base imponible de sus miembros, por el incremento de los fondos propios en forma de reserva de capitalización del artículo 25 LIS, por la parte no reducida en sede de la UTE por no tener base imponible suficiente; la imputación de las bases imponibles positivas o negativas, minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación; la imputación de las bonificaciones y deducciones a las que tenga derecho la UTE; el traspaso de las retenciones e ingresos a cuenta de la UTE a sus miembros.

Hay que recalcar que este régimen fiscal especial solo aplica a la parte de la UTE constituida por miembros residentes en territorio español. La UTE queda obligada como un sujeto más al Impuesto sobre Sociedades por la parte de la UTE compuesta por socios no residentes.

La actividad de handling fue parte del proceso de liberalización que tuvo lugar en la Unión Europea desde finales de los años 80. El handling consiste en el servicio de asistencia en tierra a aviones. Las actividades incluidas en el concepto de handling vienen recogidas en el anexo de la Directiva 96/67/CE, las cuales se pueden agrupar en cuatro grandes bloques, asistencia de operación, asistencia de pasaje, asistencia de carga y asistencia de rampa. En España esta directiva fue transpuesta a nuestro ordenamiento interno a través del Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio. En ella se permite que sean terceros autorizados los que presten los servicios de handling a aquellas compañías que no se autoasistan en todas o en algunas de las operaciones consideradas de handling.

Para poder prestar estos servicios necesitas una autorización otorgada por la Dirección General de Aviación Civil, órgano directivo dependiente del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible. Para poder obtener esta autorización se necesita cumplir con una serie de requisitos entre los que destacan estar al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias; no haber sido condenado, por sentencia firme, a las penas de inhabilitación o suspensión; no haber sido declarado en estado de quiebra o estar en concurso de acreedores; y, carecer de sanciones por infracciones muy graves vinculadas a la protección de las personas, instalaciones, aeronaves, equipos o a la seguridad portuaria.

No todos los operadores que lo deseen pueden prestar los servicios de rampa ya que este servicio está limitado en función del tráfico anual del aeropuerto a uno, dos o más agentes. Históricamente Iberia ha sido la encargada de prestar estos servicios en todos los aeropuertos españoles pero, tras la liberalización del sector, han entrado operadores nuevos que han llevado a que Iberia haya dejado de prestar estos servicios en situación monopolística, llegando incluso a dejar de operar en aeropuertos tan importantes como el Aeropuerto Josep Tarradellas Barcelona-El Prat. Esto se debe a que en los casos en los que más operadores de los autorizados quieran prestar este servicio se prevé un proceso de selección de agentes. Este proceso consiste en la licitación, por parte de AENA, de los servicios de handling en cada aeropuerto. AENA se encarga de redactar unos pliegos en

los que se contienen todos los extremos que deben cumplir los operadores para poder optar a la licitación, así como los criterios de selección.

Respecto a la tributación de los socios no residentes, esta dependerá del convenio específico firmado entre su país de residencia y el Reino de España. A grandes rasgos se puede discutir en cuanto al tratamiento fiscal de los beneficios distribuidos por la UTE, bien sea considerándolos como dividendos (lo que generaría una retención en España) o bien considerándolos como beneficio empresarial.

5) Fuentes consultadas

Las fuentes consultadas a día de hoy han sido las siguientes:

Legislación

1. Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Washington, el 22 de febrero de 1990.
2. Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 3 de septiembre de 1966.
3. Directiva 96/67/CE del Consejo, de 15 de octubre de 1996, sobre el acceso al mercado de los servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de la Comunidad (DOCE L 272, de 25 de octubre de 1996).
4. Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (BOE 9 de junio de 1982).
5. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

6. Orden FOM/74/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos de documentos de control administrativo relativos a los transportes públicos de mercancías por carretera (BOE 23 de enero de 2006).
7. Orden FOM/1336/2014, de 18 de julio, por la que se modifica la Orden FOM/1044/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres en materia de transporte de mercancías por carretera (BOE 21 de julio de 2014).
8. Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (Gaceta de Madrid 16 de octubre de 1885).
9. Real Decreto 2858/1981, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 10 de diciembre de 1981).
10. Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio, por el que se regula la prestación de servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de interés general (BOE 7 de julio de 1999).
11. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE 12 de marzo de 2004).

Jurisprudencia:

1. Contestación a consulta V1587-12, de 20 de junio de 2012, de la Dirección General de Tributos
2. Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares núm, 106/2014, de 4 de abril, FJ 2.
3. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 30 de abril de 1986, Asunto 209/84, *Fédération Nationale des Associations d'Usagers des Transports (FNAUT) y otros contra la Comisión de las Comunidades Europeas* (BOE 30 de abril de 1986).

Obras Doctrinales

1. Arimany, N. (2008). Las uniones temporales de empresas por el nuevo PGC. *Partida Doble*, (200), 76–86.
2. Cabrejas Guijarro, M. del M. (2012). Personalidad jurídica y capacidad procesal de las uniones temporales de empresas. *CEFLegal. Revista práctica de derecho*, (136), 187–190. Recuperado de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/view/11981>
3. García Trevijano Garnica, E. (2004). Las uniones de empresarios en la contratación administrativa. *Thomson Civitas*.
4. Gómez-Pomar, J. (2020, 2 de febrero). Las uniones temporales de empresas y la defensa de la competencia. *elEconomista.es*.
5. Gordillo Arriaza, E. (1994). Contrato internacional joint venture. *Vox Juris*, 4, 281.
6. Ibáñez, S. G. V. (2001). La liberalización comunitaria del transporte aéreo. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 5(10), 611–626.
7. J.A. García Cruces (2021). *Derecho de Sociedades Mercantiles 3ª Edición* (p. 653). Tirant lo Blanch.
8. Juristo Sánchez, R. (2010). La unión temporal de empresas contratistas de obras. Navarra: *Aranzadi, S.A.U.*
9. Mínguez Conde, J. (1999). El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas partícipes. *Estudios Financieros*, (193), 163–184.
10. Platero Alcón, A. (2017). Las uniones temporales de empresas en el ordenamiento jurídico español. *Ratio Juris*, 89–116.
11. Rodríguez Rivera, J. M. (2000). Las uniones temporales de empresas (UTE's). *Fiscal & Laboral al día*, (2ª quincena de octubre), 27–30.
12. Vasallo, C. (2018). El contrato de handling aeroportuario. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, LXVIII(271), 618–646.



FACULTAD DE DERECHO

Marco fiscal de las UTE's: Caso aplicado a una Joint Venture

Autor: Juan Melo Linaje

Derecho y Business Analytics

Área de Derecho Fiscal

Tutor: Dr. Antonio Palou Bretones

Madrid

Curso 2024-2025

ÍNDICE

1.- Fórmulas de Colaboración Empresarial, UTE's. Diferencias con Joint Venture.	4
1.1 Introducción.....	4
1.1.1 Metodología	4
1.1.2 Estructura	5
1.2 Marco Jurídico.....	6
1.3 Caracteres Principales.....	7
1.3.1 Ausencia de Personalidad Jurídica Propia	7
1.3.2 Tiempo cierto.....	7
1.3.3 Objeto Concreto.....	8
1.4 Organización.....	8
1.4.1 Gerente Único	9
1.4.2 Junta De Empresarios.....	9
1.4.3 Comité de Gerencia.....	9
1.4.4 Personal.....	9
1.5 Diferencia con una Joint Venture	10
1.6 Constitución.....	11
1.7 Responsabilidad.....	12
2.- Marco Fiscal de las Joint Venture	14
2.1 Régimen Especial de las UTE's.....	14
2.1.1 Sujeción de las UTE's a las obligaciones tributarias	15
2.1.2 Imputación de renta	16
2.1.3 Dividendos y Participaciones en Beneficios	18
2.1.4 Transmisión de Participaciones.....	18
3.- Marco Operativa de la actividad de handling	19
3.1 Definición de Handling	19
3.1.1 Actividades Incluidas en el Concepto de Handling	19
3.2 El Handling en España	23
3.2.1 Autorización	24
3.2.2 Servicios de Rampa.....	25
3.2.3 Proceso de liberalización del sector	27
3.2.4 Situación actual de las concesiones.....	27
3.3 Concesión/Contrato con AENA.....	27
3.2.4 Pliegos.....	27

3.4 Precios Máximos Fijados por AENA de las actividades de Handling.....	27
4.- Caso práctico, Fiscalidad del Handling:	28
4.1 Constitución.....	28
4.1.1 Miembros de la UTE.....	28
4.1.2 Denominación.....	28
4.1.3 Objeto	28
4.1.4 Fondo Operativo Común	28
4.1.5 Residencia Fiscal.....	28
4.1.6 Duración	29
4.2 Impuesto sobre la Renta de los no Residentes	29
4.3 Criterio OCDE Transporte aéreo.....	29
4.3.1 Convenio Doble Imposición con Alemania.....	29
4.3.2 Convenio Doble Imposición con los Estados Unidos de América	30
4.4 Tratamiento del Handling a efectos del Impuesto del Valor Añadido	31
4.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	31
4.6 Impuestos Especiales	31
4.6.1 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos	31
4.7 Impuesto sobre Actividades Económicas	31
4.8 Tasas Aeroportuarias.....	31
4.9 Capital Social.....	31
4.10 Primer año.....	31
4.10 Segundo año.....	31
4.11 Tercero año	31
5.- Conclusiones y Sinergias Generadas	32
5.1 Principales Ventajas de la Joint Venture	32
6.- Bibliografía	33
6.1 Legislación.....	33
6.2 Jurisprudencia	34
6.3 Obras Doctrinales	34
6.4 Recursos de Internet.....	36

1.- FÓRMULAS DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL, UTE'S. DIFERENCIAS CON JOINT VENTURE.

1.1 Introducción

Las Uniones Temporales de Empresa son un sistema de colaboración entre empresas, por un tiempo cierto, determinado, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.¹ Estas fórmulas asociativas son muy frecuentes en el sector de la construcción, aunque también están pensadas para otros sectores de actividad², como así ocurre en el sector del transporte aéreo y actividades conexas. Estas uniones suponen modificaciones en la estructura de las empresas con el propósito de lograr un avance técnico y optimizar su funcionamiento.³

1.1.1 Metodología

La metodología seguida a la hora de desarrollar este TFG está consistiendo en un primer proceso de investigación de las fuentes legales, doctrinales, jurisprudenciales y administrativas. Se están analizando directivas europeas y su transposición al ordenamiento interno a través de leyes y reglamentos. Las leyes y reglamentos españoles relativos al tratamiento fiscal de las UTE's y a los servicios de handling. También se están analizando pronunciamientos judiciales, tanto nacionales como europeos, relativos a la fiscalidad de las UTE's y al proceso liberalizador de la actividad de handling, así como pronunciamientos de la Dirección General de Tributos y de los tribunales administrativos. Toda esta información se está enriqueciendo con los numerosos artículos doctrinales que se están consultando, tanto en formato físico como digital. Asimismo están siendo

¹ Rodríguez Rivera, JM (2000). Las Uniones Temporales de empresas (UTE'S). Fiscal & Laboral al día (2 Quincena octubre), 27-30.

² Arimany, N. (2008). Las Uniones Temporoales de Empresas por el nuevo PGC,. Partida Doble (200), 76 a 86.

³ Platero Alcón, A. (2017). Las Uniones Temporales de Empresas en el Ordenamiento Jurídico Español. Ratio Juris, 89-116.

consultadas fuentes digitales, en especial la página web de AENA y la página web del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible.

En una segunda fase, se está aplicando toda esta información al caso práctico en el que se va a constituir una UTE formada por tres miembros, dos de ellos no residentes, que va a desarrollar la actividad de handling en un aeropuerto nacional. De esta forma se da un alcance práctico a la recopilación de fuentes que se está realizando en este TFG.

Cabe destacar que a la hora de aplicar la normativa, en muchas ocasiones surgen cuestiones que requieren de un análisis especial consistente en el reanálisis de las fuentes primarias.

1.1.2 Estructura

La estructura que sigue este TFG está basada en la metodología que he seguido para poder realizarlo. Una primera parte eminentemente teórica seguida de un caso práctico y unas conclusiones.

El primer capítulo del TFG introduce la Unión Temporal de Empresarios en el marco jurídico español. En este capítulo se desarrollan sus principales características así como su forma de organización, como se constituye y la responsabilidad que tienen sus miembros. En este capítulo se explica también que se entiende por Joint Venture y sus diferencias con la UTE.

En el segundo capítulo se desarrolla el régimen fiscal especial que tienen las UTE's en el impuesto sobre sociedades. Desde su sujeción a este impuesto como la imputación de rentas a sus miembros, pasando por todas las especialidades de este régimen y el diferente tratamiento que tienen sus miembros dependiendo de su residencia.

En el tercer capítulo se trata el marco operativo de la actividad de handling. En un primer lugar se define que se entiende por handling en base a la Directiva 96/67/CE. Una vez entendido esto se desarrolla el handling en España, centrándonos en los requisitos necesarios para poder prestar estos servicios, así como el proceso liberalizador que ha habido en este sector en España, comparando la situación actual con la del monopolio. Y llegando a la licitación, los pliegos de la misma y el contrato con AENA.

El cuarto capítulo se centra ya en el caso práctico. Al comienzo de este capítulo se desarrolla la constitución de la UTE con mención especial a sus miembros y al lugar de desarrollo de la actividad. Una vez constituida el proyecto se centra en el tratamiento fiscal que van a tener las rentas obtenidas por la UTE correspondientes a sus miembros no residentes, con especial atención al tratamiento que van a tener las distribuciones de beneficios que realice la misma. Seguidamente se van a tratar una serie de impuestos que van a tener que ser satisfechos por la UTE como el IVA, el ITPAJD, impuestos especiales, el IAE, y las tasas aeroportuarias. Una vez desarrollados estos extremos, se van a aplicar de manera práctica al simular las rentas que va a obtener la UTE durante los primeros tres años de existencia.

1.2 Marco Jurídico

Su primera regulación estuvo contenida en la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y uniones de empresas. Es en su sección segunda donde se regulaban las agrupaciones temporales de empresas. Regulación que contiene las bases de la actual ley pero que contiene lagunas de cierta importancia.⁴

La normativa que regula actualmente a las uniones temporales de empresas es la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional (en adelante “LUTE”). Esta ley regula los requisitos que deben tener estos entes para poder acogerse al régimen fiscal específico pero no se circunscribe únicamente al ámbito fiscal. Esta ley traspasa el ámbito fiscal para afectar también al ámbito mercantil como defiende García-Trevijano Garnica⁵. Esta opinión se ve reafirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) de 28 de enero de 2002, citada por el autor, cuando dice que los preceptos

⁴ Mínguez Conde, J. (1999). El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas participes. Estudios Financieros (núm. 193), 163 a 184.

⁵ García Trevijano Garnica, E. (2004). Las uniones de empresarios en la contratación administrativa. Thomson Civitas.

contenidos en esa norma no solo se circunscriben al ámbito de los deberes fiscales, sino de cualesquiera otras obligaciones que se contraigan por constituir el objeto de la actividad para la cual nació esa unión.

1.3 Caracteres Principales

El artículo séptimo de la LUTE recoge algunas de las principales características de las UTEs:

“Uno. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.

Dos. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia”.

Se destacan, la ausencia de personalidad jurídica propia, el tiempo cierto, determinado o indeterminado y, un objeto concreto.

1.3.1 Ausencia de Personalidad Jurídica Propia

La constitución de una UTE no da lugar a la creación de un sujeto independiente con personalidad jurídica propia. Pese a esto, sí que tiene ciertos rasgos característicos de las entidades con personalidad jurídica propia, como defiende la Audiencia Provincial de Baleares en su sentencia 106/2014, *“aun cuando a tenor de su régimen legal la unión temporal de empresas carece efectivamente de personalidad jurídica, se establecen normas que dotan a la misma de un cierto grado de personificación”*.⁶

1.3.2 Tiempo cierto

En el artículo octavo apartado c) de la LUTE se dice que las UTE's deberán tener una duración igual a la del servicio, obra o suministro que constituya su objeto y que este no

⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares núm, 106/2014, de 4 de abril, FJ 2.

puede tener una duración superior a 25 años salvo que se trate de ejecuciones de obras o prestaciones de servicios públicos en cuyo caso se extiende a 50 años la duración.

Como se ha recogido *supra* la regulación de la LUTE traspasa los límites fiscales por lo que debemos entender que el límite temporal aplica a toda clase de UTE's, incluso aquellas que no se acogen al régimen fiscal especial.

Aquí por tanto surge la duda respecto a que ocurre si pasado ese límite, el objeto por el que se creó la UTE no se ha llegado a cumplir. ¿Habría que crear otra UTE de idénticas características? ¿Se puede prorrogar en casos como este? ¿Habría que constituir una sociedad con personalidad jurídica propia para seguir desarrollando la actividad?

En el presente caso la duración de la Joint Venture estaría determinada por la concesión de la licencia de handling. Estas licencias como se explicará más detalladamente *infra*, se dan para periodos de 5 años por lo que la duración de la UTE será de 5 años prorrogables por periodos indefinidos mientras se mantenga la concesión.

1.3.3 Objeto Concreto

En cuanto al objeto, este debe ser determinado. La constitución de la UTE debe tener un objeto unido a la prestación de un servicio o a la ejecución de una obra.

En este concreto caso el objeto será la prestación del servicio de handling.

1.4 Organización

La ley solo exige en su artículo octavo la existencia de un gerente único. Pero con carácter general los órganos que se crean para gestionar las UTE's son los siguientes:

1.4.1 Gerente Único

La ley exige que el gerente único que tenga poderes de todos los miembros de la UTE para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes⁷. Los miembros de la UTE pueden cambiar al gerente libremente sin tener que justificar esta decisión. En palabras de García Cruces al definir al gerente único, *“En realidad, nos encontramos ante un representante voluntario de los miembros de la Unión Temporal de Empresas, pero no de esta, ya que esta forma de colaboración no tiene personalidad jurídica. Se trata de un instrumento de actuación unificada y coordinada de una pluralidad de sujetos en el desarrollo de su actividad en común”*⁸

1.4.2 Junta De Empresarios

Se puede asimilar a la junta general de las sociedades de capital ya que las decisiones que se toman en esta son similares. Se halla formada por representantes apoderados de cada uno de los participantes de la UTE. La forma en la que se toman los acuerdos viene recogida en los estatutos de la UTE aunque suele predominar la unanimidad.

1.4.3 Comité de Gerencia

El consejo de administración de la UTE tiene encargadas las funciones de dirección y ejecución del objeto de la unión. Como en la junta de empresarios, este está formado por un representante de cada miembro de la UTE. Sus decisiones se toman con carácter general por mayoría.

1.4.4 Personal

Diferentes opciones aparecen en cuanto al personal que va a llevar a cabo el propósito de la UTE.

⁷ Cabrejas Guijarro, M. del M. (2012). Personalidad jurídica y capacidad procesal de las uniones temporales de empresas. CEFLegal. Revista práctica De Derecho, (136), 187–190. Recuperado a partir de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/view/11981>

⁸ J.A. García Cruces (2021). *Derecho de Sociedades Mercantiles 3ª Edición* (p. 653). Tirant lo Blanch.

Una primera opción es que las empresas miembros se distribuyan el trabajo entre ellas, en el presente caso, el personal de una podría repostar los aviones, el de otra realizar la limpieza de estos y otro el transporte de equipajes.

Otra opción sería que cada empresa aporte personal a la UTE y ya bajo la coordinación de esta se realicen los trabajos. Con equipos de trabajo formados por empleados de las diferentes empresas miembro.

Una tercera opción es la contratación por parte de la UTE del personal. Esta opción permite a las empresas miembro protegerse en caso de no renovar la concesión del handling podría rescindir de los contratos de trabajo. Otra opción que tienen los miembros de la UTE es la subrogación de la plantilla en virtud del Capítulo III, sección 2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

1.5 Diferencia con una Joint Venture

“La expresión “Joint Venture” que en idioma español significa “Aventura o riesgo conjunto”, es comúnmente utilizada para ilustrar acuerdos, convenios de colaboración internacional”⁹ Estos acuerdos pueden resultar en la constitución de una sociedad con personalidad jurídica propia, en la creación de una UTE o en la creación de cualquier otra entidad resultante de esta colaboración empresarial.

En el presente caso la colaboración empresarial se va a realizar a través de una UTE a la que denominaremos Joint Venture dado que estará formada por dos sociedades extranjeras, American Airlines, residente en los Estados Unidos de América y Lufthansa, residente en la República Federal de Alemania.

Pese a esta diferente nomenclatura la regulación que le aplicará a la Joint Venture será la de las UTE's, con las salvedades dispuestas para los no residentes, en las que se aplicará

⁹ Gordillo Arriaza, E. (1994). Contrato Internacional Joint Venture. *Vox Juris*, 4, 281.

la Ley sobre la renta de los no residentes y los convenios de doble imposición entre España y los países de origen de las sociedades que la constituyan.

1.6 Constitución

Para poder aplicar el régimen fiscal especial se requiere constituir la UTE en escritura pública, sin que la falta de esta forma provoque su nulidad.¹⁰

Esta escritura debe contener la razón social de los otorgantes, su nacionalidad y su domicilio y los estatutos o pactos que regirán el funcionamiento de la UTE

Estos estatutos deberán contener las siguientes estipulaciones de acuerdo con el artículo octavo e) de la LUTE:

“Uno. La denominación o razón, que será la de una, varias o todas las Empresas miembros, seguida de la expresión «Unión Temporal de Empresas, Ley .../..., número ...»

Dos. El objeto de la Unión, expresado mediante una Memoria o programa, con determinación de las actividades y medios para su realización.

Tres. La duración y la fecha en que darán comienzo las operaciones.

Cuatro. El domicilio fiscal, situado en territorio nacional que será el propio de la persona física o jurídica que lleve la gerencia común.

Cinco. Las aportaciones, si existiesen, al fondo operativo común que cada Empresa comprometa en su caso, así como los modos de financiar o sufragar las actividades comunes.

Seis. El nombre del Gerente y su domicilio.

¹⁰García Trevijano García, E, pág.24 Op.cit

Siete. La proporción o método para determinar la participación de las distintas Empresas miembros en la distribución de los resultados o, en su caso, en los ingresos o gastos de la Unión.

Ocho. La responsabilidad frente a terceros por los actos y operaciones en beneficio del común, que será en todo caso solidaria e ilimitada para sus miembros.

Nueve. El criterio temporal de imputación de resultados o, en su caso, ingresos o gastos.

Diez. Los demás pactos lícitos y condiciones especiales que los otorgantes consideren conveniente establecer.”

1.7 Responsabilidad

Las UTE's se rigen en todo lo no regulado expresamente por su normativa como si de una Sociedad Mercantil Personalista se tratase, en particular como una Sociedad Colectiva. Por tanto, en virtud del artículo 127 del Real Decreto de 22 de Agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, los socios estarán obligados personal y solidariamente con todos sus bienes. Uno de los extremos que deben contener los estatutos de la UTE es la responsabilidad frente a terceros, que como regula el artículo Octavo.e).Ocho de la LUTE, “*será en todo caso solidaria e ilimitada para sus miembros*”. Asimismo, la responsabilidad de los socios es directa, es decir, no hace falta agotar el patrimonio de la UTE para dirigirse contra sus socios. Es muy común en los concursos de concesión de Handling exigir un aval o garantía de los socios para así apalancar con mayor seguridad la responsabilidad que pudiera derivarse por incumplimiento de las obligaciones de la UTE

La responsabilidad ilimitada, directa y solidaria que tienen los socios con la UTE no implica que esta se extienda a los partícipes de los miembros de la UTE *per se*. Esta responsabilidad no altera el régimen de responsabilidad que tengan sus miembros, es decir, si uno de los miembros es una sociedad limitada, esta responderá ilimitada, directa y solidariamente frente a terceros por las obligaciones de la UTE pero hasta el límite de sus propios fondos, no llegando la responsabilidad a sus socios, salvo en supuestos

críticos y no comunes en los que podría ser de aplicación la doctrina del “levantamiento del velo”.

2.- MARCO FISCAL DE LAS JOINT VENTURE

Las UTE's, pese a carecer de personalidad jurídica propia, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades que reza lo siguiente:

“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:

[...]

d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.”

2.1 Régimen Especial de las UTE's

Las UTE's pueden acogerse a un régimen de tributación especial, comúnmente conocido como régimen de transparencia fiscal. Para poder acogerse a este régimen las UTE's se deben inscribir en el Registro especial adscrito a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La UTE se deberá inscribir a través del procedimiento recogido en la siguiente página web: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GC00.shtml> Necesariamente se deberá aportar la escritura de constitución de la UTE en la que deberán estar incluidos los estatutos.

El artículo 45 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite a las UTE's reguladas en la Ley 18/1982 inscritas en el registro mencionado, así como a sus miembros, a tributar según lo establecido en el artículo 43 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a excepción de la regla de valoración recogida en el segundo párrafo del apartado 4.

El artículo 43 de la LIS, regula el régimen de las agrupaciones de interés económico españolas y recoge la forma de tributación de las UTE's, a excepción de la regla de valoración del segundo párrafo del apartado 4 que regula la minoración del valor de adquisición. Tanto en las UTE's como para las agrupaciones de interés económico españolas, el valor de adquisición de sus socios se minora por el importe de las pérdidas

sociales que hayan sido imputadas a los socios. Pero, a los socios de las agrupaciones de interés económico españolas, se les permite minorar el valor de adquisición en más casos cuando así lo establezcan criterios contables.

Como recoge Jose Manuel Rodríguez Rivera, es importante señalar que este régimen solo aplica cuando la UTE realiza actividades recogidas en su objeto social. En caso de realizar otro tipo de actividades, los resultados económicos que pudiera obtener la UTE, tanto los provenientes de actividades recogidas en su objeto social como las que no, quedarían sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades.¹¹ Esta limitación al régimen especial viene recogida en el apartado 3 del artículo 45 de la LIS:

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

Las normas del régimen general se aplican con carácter supletorio, y en especial, las reglas relativas al régimen de atribución de rentas dado que una de las principales características de las UTE's es su falta de personalidad jurídica.¹²

2.1.1 Sujeción de las UTE's a las obligaciones tributarias

Las UTE's están sujetas a todas las obligaciones tributarias recogidas en la LIS salvo al pago de la deuda tributaria por la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. En concordancia con esta exclusión, la UTE tampoco deberá incluir la parte de la base imponible que se impute a sus socios, si a la hora de calcular los pagos fraccionados se calculan el resultado contable trimestral del ejercicio en curso.

¹¹ Lo que me dio Antonio, Jose Manuel Rodriguez Rivera, Las Uniones temporales de Empresas (UTE's), Fiscal al día, 2 Quincena de octubre 2000.

¹² Juristo Sanchez, R. (2010). La unión temporal de empresas contratistas de obras. Navarra: Aranzadi, S.A.U.

2.1.2 Imputación de renta

Como se ha mencionado anteriormente las UTE's imputan sus rentas a sus socios residentes. Esta imputación se produce en la proporción recogida en los estatutos de la UTE, siendo este un punto obligatorio de los mismos recogido en el número siete del artículo 8 e) LUTE.

a. Cierres Especiales

Como regla general la imputación de las rentas se producirá durante el periodo impositivo siguiente al de la UTE, si bien es cierto que aquellos partícipes que están a su vez sometidas al régimen fiscal especial del Capítulo II del Título VII de la LIS deberán imputárselo en la fecha fin del periodo impositivo.

La regla general permite a las empresas miembro diferir durante un año la imputación de las rentas obtenidas por la UTE, atrasando así su efectos. El artículo 46.2.a) permite a los miembros imputarse las rentas en la fecha de finalización del periodo impositivo de la UTE pero deberán mantener la opción durante tres años. La Dirección General de Tributos en su contestación a consulta Vinculante V1587-12¹³ recoge que esta opción se podrá prorrogar año a año mientras no se comuniquen el cambio de opción, y que en caso de cambiar de opción, la nueva se deberá mantener durante otros tres años.

A continuación se recogen las principales características de este régimen de imputación de rentas.

b. Gastos Financieros Netos

El artículo 16 de la LIS limita la deducibilidad de los gastos financieros netos al 30 por ciento de los beneficios operativos de cada ejercicio. Este límite condiciona el porcentaje de apalancamiento que pueden tener las empresas ya que tener unos intereses superiores al mencionado límite resulta del todo ineficiente. Las UTE's en el ejercicio de su objeto social pueden apalancarse e incurrir en gastos financieros. Como se ha mencionado anteriormente las UTE's están sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades en todo

¹³ Contestación a consulta V1587-12 de 20 de junio de 2012

lo que no se regule en su régimen especial. Es por ello por lo que a las UTE's les puede llegar a ser de aplicación este límite. El legislador decidió que en el caso de que esto ocurra, sus miembros puedan imputarse el exceso de los gastos financieros sobre el límite, aumentando de facto este límite. Hay que precisar que los gastos financieros imputados a su socio no podrán ser deducibles por la UTE en ejercicios futuros. A su vez, los miembros de las UTE's deberán estar por debajo del límite para poder imputarse esos gastos ya que esta habilitación no elimina el límite en sede de la entidad miembro.

c. Reserva de Capitalización

La reserva de capitalización viene regulada en el artículo 25 de la LIS y permite reducir la base imponible en un 15 por ciento del importe del incremento de los fondos propios. Este incremento de los fondos propios se debe mantener durante 3 años en la forma de reserva de capitalización.

En el caso de que la UTE no tenga suficiente base imponible para aplicar la reducción, sus miembros residentes podrán aplicar la reducción sobrante. La reserva aplicada por los miembros no podrá ser aplicada posteriormente por la UTE.

d. Bases Imponibles Positivas o Negativas, Minoradas o Incrementadas, en su caso, en la Reserva de Nivelación.

Esta es la característica fundamental de las UTE's. Sus miembros residentes se imputan las bases imponibles de la UTE, ya sean positivas o negativas y con posterioridad a la aplicación de la reserva de nivelación, ya sea en el momento que minoran la base imponible, ya sea en el momento posterior que la incrementan.

e. Bases de las Deducciones y Bonificaciones

Los socios de las UTE's, tanto los socios personas jurídicas como los socios persona física residentes, se pueden imputar las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho la UTE. Estas deducciones y bonificaciones se aplican con independencia de las deducciones y bonificaciones a las que tenga derecho cada miembro.

f. Las Retenciones e Ingresos a Cuenta

Esta es una consecuencia lógica del régimen especial al que están sometidas las UTE's. La UTE es un ente transparente para los socios residentes por lo que las retenciones e ingresos a cuenta producidos en el actuar de la UTE traspasan a esta para llegar a sus partícipes.

2.1.3 Dividendos y Participaciones en Beneficios

En este punto debemos distinguir entre los beneficios repartidos a los socios residentes y los que no.

Los beneficios repartidos a los socios residentes no son gravables en tanto y cuanto los beneficios de los que proceden ya fueron gravados en sede del miembro. Esta es una de las características principales de los entes sometidos a atribución de rentas como las UTE's, las sociedades civiles o las comunidades de bienes. Pese a esto existe una peculiaridad respecto de aquellos socios que lo han sido con posterioridad a la imputación de las rentas que generaron esos beneficios. En estos casos los beneficios distribuidos minoraran el valor de adquisición fiscal de las participaciones en la UTE.

Cuando los beneficios se reparten a socios no residentes el criterio fiscal varia. Hay que recordar que los socios no residentes no se benefician del régimen de imputación de rentas por lo que la distribución de dividendos tributará de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante “**LIRNR**”) y los convenios para evitar la doble imposición. Este tema se tratará en el siguiente apartado teniendo en cuenta que uno de los miembros es residente en Alemania y otro en los Estados Unidos de América.

2.1.4 Transmisión de Participaciones

La Ley aplica un criterio por el cual el valor fiscal de las participaciones en la UTE se ve incrementado en los beneficios que no habiendo sido distribuidos, han sido imputados a sus socios. De esta manera el legislador permite que un socio abandone la UTE sin provocar una pérdida de liquidez en la misma. Del mismo modo, en caso de que los miembros de las UTE se hayan imputado pérdidas, su valor de adquisición se verá incrementada.

3.- MARCO OPERATIVA DE LA ACTIVIDAD DE HANDLING

La actividad de handling fue parte del proceso de liberalización que tuvo lugar en la Unión Europea desde finales de los años 80. Fue clave en este proceso la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 30 de abril de 1986 mediante la cual se declararon aplicables al sector aéreo las disposiciones sobre competencia establecidas en el Tratado de Roma.

3.1 Definición de Handling

“En la industria aeronáutica se denomina handling al servicio de asistencia a aviones en tierra que se materializa en un conjunto de operaciones terrestres que tienen por objeto ejecutar las tareas de carga y descarga de mercancías y abarcar el tiempo desde que una aeronave aterriza hasta su partida.” (Vasallo, 618)¹⁴

3.1.1 Actividades Incluidas en el Concepto de Handling

Es en la Directiva 96/67/CE donde se aborda el handling. Esta normativa comunitaria reconoce que la asistencia en tierra es fundamental para el buen funcionamiento del transporte aéreo y para el uso eficiente de las infraestructuras aeroportuarias. Su objetivo es abrir este servicio al mercado bajo un régimen de libre competencia, de manera gradual y ajustada a las necesidades específicas del sector.¹⁵

Esta directiva incluye en su anexo las actividades consideradas como asistencia en tierra, siendo las siguientes:

“La asistencia administrativa en tierra y la supervisión comprenden:

¹⁴ Vasallo, C. (2018). El contrato de handling aeroportuario. Revista de la Facultad de Derecho de México. Tomo LXVIII, Número 271, 618-646.

¹⁵ Ibáñez, S. G. V. (2001). La liberalización comunitaria del transporte aéreo. Revista de derecho comunitario Europeo, 5(10), 611-626.

1.1. los servicios de representación y enlace con las autoridades locales o cualquier otra persona, los gastos efectuados por cuenta del usuario y el suministro de locales a sus representantes;

1.2. el control de las operaciones de carga, los mensajes y las telecomunicaciones;

1.3. la manipulación, almacenamiento, mantenimiento y administración de las unidades de carga;

1.4. cualquier otro servicio de supervisión antes, durante o después del vuelo y cualquier otro servicio administrativo solicitado por el usuario.

2. La asistencia a pasajeros comprende toda forma de asistencia a los pasajeros a la salida, la llegada, en tránsito o en correspondencia, en particular el control de billetes y documentos de viaje, la facturación de los equipajes y el transporte de equipajes hasta las instalaciones de clasificación.

3. La asistencia de equipajes comprende la manipulación de equipajes en la sala de clasificación, su clasificación, su preparación para el embarque, y su carga y descarga de los sistemas destinados a llevarlos de la aeronave a la sala de clasificación y a la inversa así como el transporte de equipajes desde la sala de clasificación a la sala de distribución.

4. La asistencia de carga y correo comprende:

4.1. en cuanto a la carga, en exportación, importación o tránsito, la manipulación física, el tratamiento de los documentos correspondientes, las formalidades aduaneras y toda medida cautelar acordada entre las partes o exigida por las circunstancias;

4.2. en cuanto al correo, tanto de llegada como de salida, la manipulación física, el tratamiento de los documentos correspondientes y toda medida cautelar acordada entre las partes o exigida por las circunstancias.

5. La asistencia de operaciones en pista comprende:

5.1. el guiado de la aeronave a la llegada y a la salida;

5.2. la asistencia a la aeronave para su estacionamiento y el suministro de los medios adecuados;

5.3. las comunicaciones entre la aeronave y el agente de asistencia en tierra;

5.4. la carga y descarga de la aeronave, incluidos el suministro y utilización de los medios necesarios, así como el transporte de la tripulación y los pasajeros entre la aeronave y la terminal, y el transporte de los equipajes entre la aeronave y la terminal;

5.5. la asistencia para el--arranque de la aeronave y el suministro de los medios adecuados;

5.6. el desplazamiento de la aeronave, tanto a la salida como a la llegada, y el suministro y aplicación de los medios necesarios;

5.7. el transporte, la carga y descarga de alimentos y bebidas de la aeronave.

6. La asistencia de limpieza y servicio de la aeronave comprende:

6.1. la limpieza exterior e interior de la aeronave, servicio de aseos y servicio de agua;

6.2. la climatización y calefacción de la cabina, la limpieza de la nieve, el hielo y la escarcha de la aeronave;

6.3. el acondicionamiento de la cabina con los equipos de cabina y el almacenamiento de dichos equipos.

7. La asistencia de combustible y lubricante comprende:

7.1. la organización y ejecución del llenado y vaciado del combustible, incluidos el almacenamiento y el control de la calidad y cantidad de las entregas;

7.2. la carga de lubricantes y otros ingredientes líquidos.

8. La asistencia de mantenimiento en línea comprende:

8.1. las operaciones regulares efectuadas antes del vuelo;

8.2. las operaciones particulares exigidas por el usuario;

8.3. el suministro y la gestión del material necesario para el mantenimiento y de las piezas de recambio;

8.4. la solicitud o reserva de un punto de estacionamiento o de un hangar para realizar las operaciones de mantenimiento.

9. La asistencia de operaciones de vuelo y administración de la tripulación comprenden:

9.1. la preparación del vuelo en el aeropuerto de salida o en cualquier otro lugar,

9.2. la asistencia en vuelo, incluido, si procede, el cambio de itinerario en vuelo;

9.3. los servicios posteriores al vuelo;

9.4. la administración de la tripulación.

10. La asistencia de transporte de superficie incluye:

10.1. la organización y ejecución del transporte de pasajeros, tripulaciones, equipajes, carga y correo entre las distintas terminales del mismo aeropuerto, excluido todo transporte entre la aeronave y cualquier otro lugar en el recinto del mismo aeropuerto;

10.2. cualquier transporte especial solicitado por el usuario.

11. La asistencia de mayordomía (<catering») comprende:

11.1. las relaciones con los proveedores y la gestión administrativa;

11.2. el almacenamiento de alimentos, bebidas y accesorios necesarios para su preparación;

11.3. la limpieza de accesorios;

11.4. la preparación y entrega del material y los productos alimenticios.”

Todas las actividades recogidas en el anexo de la directiva se pueden agrupar en cuatro grandes bloques de operaciones. Asistencia de operación, asistencia de pasaje, asistencia de carga y asistencia de rampa.

3.2 El Handling en España

La Directiva Europea 96/67/CE fue transpuesta a nuestro ordenamiento interno a través del Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio en el que se regula la presentación de los servicios de asistencia en tierra.

El artículo cuatro del Real Decreto establece la posibilidad de que sean terceros autorizados los que presten los servicios de handling. También existe la posibilidad de que los usuarios de los aeropuertos se auto asistan, es decir, que sean las propias compañías aéreas las que se presten los servicios de handling a ellas mismas, el denominado autohandling. Ambas opciones a excepción de los servicios de rampa que cuentan con régimen especial

Esta posibilidad se prevé solo para aquellos aeropuertos denominados “*de interés general*”. La consideración de un aeropuerto como aeropuerto de interés general corresponde al Ministro de Transportes y Movilidad Sostenible en virtud del artículo primero del Real Decreto 2858/1981, de 27 de noviembre.

El Real Decreto distingue entre dos tipos de servicios, los de libre acceso y los de acceso restringido. Los de libre acceso son la mayoría de los servicios y no están sujetos al proceso de selección para poder prestar sus servicios sino que les basta con tener la autorización pertinente. Por otro lado los servicios de acceso restringido, también conocidos como los servicios de rampa están sujetos a la obtención de la autorización y al proceso de selección de agentes. En ambos casos se debe formalizar un contrato con Aena Sociedad mercantil Estatal Sociedad anónima (en adelante “**AENA**”) para poder desarrollar la actividad.

3.2.1 Autorización

En el artículo 9 se regula la autorización que deben obtener los prestadores de servicios de handling. En el párrafo segundo del apartado 1 se exige que, en caso de que la prestación del servicio se realice por una UTE, será imprescindible que todos sus miembros obtengan la autorización. El órgano competente para otorgar estas autorizaciones es la Dirección General de Aviación Civil, órgano directivo dependiente del Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible. La autorización tendrá un periodo máximo de siete años, renovable previa solicitud de renovación con antelación mínima de seis meses. La autorización está supeditada al mantenimiento de los requisitos necesarios para su obtención.

El plazo máximo para revolver la solicitud viene regulado en el artículo 12 y es de seis meses desde la solicitud, siendo positivo el silencio administrativo.

El artículo 10 del citado Real Decreto regula las condiciones y obligaciones exigidas a los prestadores del servicio de handling. Los requisitos para obtener la autorización los siguientes:

- Estar al corriente del cumplimiento de las obligaciones tributarias y de la Seguridad Social.
- No haber sido condenado, por sentencia firme, hasta que no se haya extinguido la responsabilidad penal, a las penas de inhabilitación o suspensión, salvo que no guarden relación directa con la actividad aeroportuaria.
- No haber sido declarados en estado de quiebra, sometidos a concurso de acreedores o considerados insolventes en cualquier procedimiento legales.
- Carecer de sanciones impuestas mediante resolución firme, que agote la vía administrativa, por infracciones muy graves vinculadas a la protección de personas, instalaciones, aeronaves, equipos o a la seguridad aeroportuaria.

Los requisitos para desarrollar la actividad son los siguientes:

- Tener un centro adecuado para desarrollar la actividad.
- Tener una póliza de seguro de responsabilidad civil.

- Actuar conforme a las normas de seguridad aeroportuaria y del transporte aéreo, protegiendo personas, instalaciones, equipos y aeronaves.
- Realizar una separación contable entre las actividades de handling y el resto de sus actividades.
- Respetar las normas de funcionamiento del aeropuerto.
- Cumplir las normas de legislación sociable y medioambiental.

3.2.2 Servicios de Rampa

En primer lugar hay que entender que se considera servicio de rampa. El artículo 2 del Real Decreto define servicios de rampa como aquellos que se prestan esencialmente en la rampa del aeropuerto y que son los siguientes:

- *“Asistencia de equipajes*
- *Asistencia a las operaciones en pista*
- *Asistencia de combustible y lubricante.*
- *Asistencia de carga y correo en lo que respecta a la manipulación física de la carga y del correo entre la terminal del aeropuerto y el avión, tanto a la llegada como a la salida o en tránsito.”*

En principio, el Real Decreto limita a dos agentes por categoría de servicio en aquellos aeropuertos cuyo tráfico anual sea superior a un millón de pasajeros o veinticinco mil toneladas de carga transportada por avión. Si no se cumplen estos requisitos solo habrá un agente.

AENA emitirá un informe anual al Ministerio de Transportes y Movilidad Sostenible en el que evaluará la calidad de los servicios de handling así como sus precios. Asimismo AENA podrá proponer al Ministerio el incremento progresivo del número de agentes. El Ministerio ha ido elevando el número de agentes a través de numerosas órdenes ministeriales como la Orden FOM/1336/2014, de 18 de julio o la Orden FOM/74/2006, de 16 de enero.

En el caso de la auto asistencia la norma general es que puedan auto prestarse este servicio cuantos usuarios existan pero se podrán limitar hasta un mínimo de dos por Orden

del Ministro de Transportes y Movilidad Sostenible (antiguo Ministerio de Fomento) basándose en los criterios fijados en la Disposición Adicional Cuadragésima de la Ley 66/1997:

“a) Tráfico anual de pasajeros o carga.

b) Capacidad del aeropuerto.

c) Razones operativas o de seguridad de los recintos aeroportuarios.

d) Protección social de los empleados.

e) Autofinanciación de las entidades gestoras de los aeropuertos.

f) Reciprocidad con terceros países.”

a. Selección de Agentes Para el Servicio de Rampa

Puede ocurrir que se presenten más agentes que plazas autorizadas existan para un aeropuerto. El artículo 14 del Real Decreto prevé el proceso de selección de los agentes. AENA después de consultar con el Comité de Usuarios, aprobará un pliego que contendrá todas aquellas especificaciones que deberán cumplir los interesados para optar a ser seleccionados. En el mismo pliego se recogerán los criterios de selección previstos que deberán ser *“adecuados, objetivos, transparentes y no discriminatorios”*. La licitación será publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas y será la propia AENA la que seleccionará a los agentes, salvo que la propia AENA preste servicios similares en ese aeropuerto y controle o participe en alguna empresa que si lo haga. En estos casos será la Dirección General de Aviación Civil la que apruebe el pliego, convoqué la licitación y seleccione a los agentes. La selección tendrá una vigencia de siete años, quedando obligados a prestar el servicio durante ese periodo.

AENA puede prestar estos servicios directamente sin tener que presentarse a la licitación, ya sea directamente o a través de una participada. Desde el 1 de enero del 2001, en aquellos aeropuertos con más de dos millones de pasajeros anuales o cincuenta mil toneladas de carga transportada por avión, al menos uno de los agentes no debe tener vinculación con AENA.

3.2.3 Proceso de liberalización del sector

3.2.4 Situación actual de las concesiones

3.3 Concesión/Contrato con AENA

3.2.4 Pliegos

3.4 Precios Máximos Fijados por AENA de las actividades de Handling

4.- CASO PRÁCTICO, FISCALIDAD DEL HANDLING:

4.1 Constitución

4.1.1 Miembros de la UTE

La UTE estará participada por tres miembros. Por un lado participará la sociedad española, Iberia Líneas Aéreas de España, S.A. con un 45%. Otro de los participantes será Deutsche Lufthansa AG, sociedad residente en Alemania, país miembro de la Unión Europea. Por último la UTE tendrá como socio a American Airlines Inc, empresa sita en Estados Unidos. Los dos miembros no residentes ostentaran el 27,5% cada uno.

4.1.2 Denominación

La UTE será constituida bajo la siguiente denominación: Iberia Líneas Aéreas de España S.A., Deutsche Lufthansa AG y American Airlines Inc, Unión Temporal de Empresas, Ley 18/1982.

4.1.3 Objeto

El objeto de la UTE será la prestación de servicios de handling tanto a las empresas miembros de la UTE como a terceros. Principalmente la UTE va a desarrollar el handling de rampa y de manera accesoria el resto de los servicios de handling. Esta actividad se desarrollará en el aeropuerto de Palma de Mallorca.

4.1.4 Fondo Operativo Común

La UTE dispondrá de un fondo operativo común de 10 millones de euros, aportados en proporción a la participación de cada miembro.

4.1.5 Residencia Fiscal

La UTE tendrá su residencia fiscal en Palma de Mallorca, coincidiendo así con el lugar en el que va a desarrollar sus actividades y lugar de residencia del gerente.

4.1.6 Duración

La UTE va a tener una duración indeterminada. Como se ha dicho anteriormente, las concesiones de handling tienen una duración de 7 años por lo que una vez creada, con tiempo suficiente para presentarse al concurso de licitación, la duración de esta quedará supeditada a la renovación de la concesión. Por tanto la duración de la misma irá intrínsecamente ligada a la posibilidad de prestación de servicios de handling. Esto tiene sentido ya que en caso de no obtener la licitación de handling la UTE no podría cumplir con su objeto.

4.2 Impuesto sobre la Renta de los no Residentes

4.3 Criterio OCDE Transporte aéreo

4.3.1 Convenio Doble Imposición con Alemania

El Reino de España y la República Federal de Alemania firmaron el 3 de febrero de 2011 un convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. El artículo 10 regula el tratamiento que tienen los dividendos y reza tal que:

“1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta de una sociedad de personas «partnership» o una sociedad cotizada de inversión inmobiliaria «real state investment company») que posea directamente al menos el 10 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por ciento del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Las disposiciones de este apartado no afectan a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.”

El convenio impone dos tipos diferenciados en función de la participación que tenga el beneficiario en la sociedad que distribuye los dividendos. En este caso, pese a que la UTE no tiene capital social sino un fondo operativo común. Pese a este pequeño matiz, parece poder aplicarse esta disposición

Pese a esto, este primer enfoque no sería del todo correcto ya que la distribución monetaria que realiza la UTE no debería tener la consideración de distribución de dividendos en tanto sus miembros se han ido imputando las rentas de esta.

4.3.2 Convenio Doble Imposición con los Estados Unidos de América

De igual manera, el Reino de España y los Estados Unidos de América suscribieron un acuerdo para evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal en Madrid el 22 de febrero de 1990. En su artículo 10 se regula el tratamiento fiscal de los dividendos emitidos desde una sociedad de un estado contratante a una entidad del otro estado contratante.

En este caso el límite de imposición depende de la participación que tenga la sociedad beneficiaria de los dividendos en la sociedad que paga los dividendos. El convenio utiliza el término “sociedad” por lo que cabe preguntarse si dentro de este término está amparada una UTE. El artículo 3.1e) del convenio define sociedad como “*cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos*”. Por tanto la definición permite ser considerado sociedad a efectos del convenio si se cumple una de las siguientes características: ser persona jurídica o ser considerado persona jurídica a efectos impositivos. Descartando la primera opción por ser un rasgo distintivo de las UTE’s la falta de personalidad jurídica habría que centrarse en la segunda opción y en que se entiende por “*ser considerado persona jurídica a efectos impositivos*

Como norma general, el convenio establece un límite del 15% de imposición. En el caso de que se cumpla el requisito de participación con derecho a voto superior al 10%, el límite se rebaja al 5%. De la misma manera que en el caso del CDI entre España y

Alemania, este límite no afecta a la imposición a la que se pueda someter la sociedad con respecto a los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen los dividendos.

Al igual que en sede de Lufthansa se podría valorar la consideración del reparto de beneficios como un reparto de beneficios y no como una distribución de dividendos por lo que su tratamiento fiscal sería diferente.

4.4 Tratamiento del Handling a efectos del Impuesto del Valor Añadido

4.5 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

4.6 Impuestos Especiales

4.6.1 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

4.7 Impuesto sobre Actividades Económicas

4.8 Tasas Aeroportuarias

4.9 Capital Social

4.10 Primer año

4.10 Segundo año

4.11 Tercero año

5.- CONCLUSIONES Y SINERGIAS GENERADAS

En los mercados de bienes y servicios privados, se pueden presentar oportunidades que hagan aconsejable la colaboración de más de una empresa. Requerimientos de tamaño, el *time to market*, el despliegue territorial, etc¹⁶. (Gómez-Pomar, 2020)

5.1 Principales Ventajas de la Joint Venture

¹⁶ Gómez-Pomar, J. (2 de Febrero de 2020). Las uniones temporales de empresas y la defensa de la competencia. *elEconomista.es*,

6.- BIBLIOGRAFÍA

6.1 Legislación

1. Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Washington, el 22 de febrero de 1990.
2. Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 3 de septiembre de 1966.
3. Directiva 96/67/CE del Consejo, de 15 de octubre de 1996, sobre el acceso al mercado de los servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de la Comunidad (DOCE L 272, de 25 de octubre de 1996).
4. Ley 8/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (BOE 9 de junio de 1982).
5. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).
6. Orden FOM/74/2006, de 16 de enero, por la que se aprueban los modelos de documentos de control administrativo relativos a los transportes públicos de mercancías por carretera (BOE 23 de enero de 2006).
7. Orden FOM/1336/2014, de 18 de julio, por la que se modifica la Orden FOM/1044/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres en materia de transporte de mercancías por carretera (BOE 21 de julio de 2014).
8. Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio (Gaceta de Madrid 16 de octubre de 1885).

9. Real Decreto 2858/1981, de 27 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 10 de diciembre de 1981).
10. Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio, por el que se regula la prestación de servicios de asistencia en tierra en los aeropuertos de interés general (BOE 7 de julio de 1999).
11. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
12. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE 12 de marzo de 2004).

6.2 Jurisprudencia

1. Contestación a consulta V1587-12, de 20 de junio de 2012, de la Dirección General de Tributos
2. Sentencia de la Audiencia Provincial de Baleares núm, 106/2014, de 4 de abril, FJ 2.
3. Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, Sentencia de 30 de abril de 1986, Asunto 209/84, *Fédération Nationale des Associations d'Usagers des Transports (FNAUT) y otros contra la Comisión de las Comunidades Europeas* (BOE 30 de abril de 1986).

6.3 Obras Doctrinales

1. Arimany, N. (2008). Las uniones temporales de empresas por el nuevo PGC. *Partida Doble*, (200), 76–86.
2. Cabrejas Guijarro, M. del M. (2012). Personalidad jurídica y capacidad procesal de las uniones temporales de empresas. *CEFLegal. Revista práctica de derecho*,

(136), 187–190. Recuperado de <https://revistas.cef.udima.es/index.php/ceflegal/article/view/11981>

3. García Trevijano Garnica, E. (2004). Las uniones de empresarios en la contratación administrativa. *Thomson Civitas*.
4. Gómez-Pomar, J. (2020, 2 de febrero). Las uniones temporales de empresas y la defensa de la competencia. *elEconomista.es*.
5. Gordillo Arriaza, E. (1994). Contrato internacional joint venture. *Vox Juris*, 4, 281.
6. Ibáñez, S. G. V. (2001). La liberalización comunitaria del transporte aéreo. *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, 5(10), 611–626.
7. J.A. García Cruces (2021). *Derecho de Sociedades Mercantiles 3ª Edición* (p. 653). Tirant lo Blanch.
8. Juristo Sánchez, R. (2010). La unión temporal de empresas contratistas de obras. Navarra: *Aranzadi, S.A.U.*
9. Mínguez Conde, J. (1999). El régimen jurídico y tributario de las uniones temporales de empresas: incidencias en su contabilidad y en la de las empresas partícipes. *Estudios Financieros*, (193), 163–184.
10. Platero Alcón, A. (2017). Las uniones temporales de empresas en el ordenamiento jurídico español. *Ratio Juris*, 89–116.
11. Rodríguez Rivera, J. M. (2000). Las uniones temporales de empresas (UTE's). *Fiscal & Laboral al día*, (2ª quincena de octubre), 27–30.
12. Vasallo, C. (2018). El contrato de handling aeroportuario. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, LXVIII(271), 618–646.

6.4 Recursos de Internet