

Consell Tributari  
Expedient: 141/4

El Consell Tributari, reunit en sessió de 7 de març de 2005, coneixent del recurs presentat per C.C.T., SA i LP, SL; UTE, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

Únic.- El senyor I.C.C., en nom de C.C.T., SA i LP, SL; UTE, interposa recurs contra les liquidacions de l'impost sobre activitats econòmiques dels exercicis 2001 i 2002, practicades com a conseqüència d'acta de disconformitat número 01000555/56, al·legant que l'activitat exercida està inclosa en l'epígraf 508 de les tarifes, i no en l'epígraf 849.9 atribuït per la Inspecció. Fonamenta la inclusió en l'epígraf 508 en la interpretació literal de la Instrucció aprovada pel Reial Decret 1.175/1990, de la que es desprèn que tota unió temporal d'empreses, sigui quina sigui l'activitat que realitzi, s'inclou en l'esmentat epígraf, pensat expressament per a aquest tipus d'agrupacions, i més tenint en compte que no existeix altra divisió en les tarifes que faci referència a les agrupacions i unions temporals d'empreses. Afegeix que la resolució de l'inspector en cap es limita a manifestar l'existència de diferents consultes de les que es desprèn que l'epígraf 508 no comprèn tot tipus d'activitats sinó que tan sols regula les activitats de construcció, però sense especificar quines són aquestes consultes i en base a quins preceptes legals s'arriba a dita conclusió. Per últim, considera que en el cas que fos procedent la modificació de la matrícula de l'impost, resultaria d'aplicació la bonificació prevista a l'article 5 de l'Ordenança Fiscal 1.4 pels subjectes passius que inicien l'activitat.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La qüestió central que s'ha d'estudiar per resoldre el present recurs consisteix en determinar si, com sosté la recurrent en base a una interpretació literal, el grup 508 de les tarifes de l'impost sobre activitats econòmiques, aprovades pel Reial Decret Legislatiu 1.175/1990, de 28 de setembre, és aplicable a totes les unions temporals d'empreses amb independència de l'activitat econòmica que desenvolupin, o

si, pel contrari, segons el criteri de la Inspecció d'Hisenda Municipal recolzat en diferents consultes, només és aplicable a les unions temporals d'empreses que realitzin aquesta activitat, atès que l'esmentat grup s'inclou en la divisió 5 "construcció", agrupació 50, també "construcció".

Segon.- Certament, la lectura de l'esmentat grup sembla no deixar cap dubte sobre el sentit dels seus termes, per la qual cosa, en principi, s'hauria d'estar a la seva interpretació literal. Diu així: "Grupo 508. Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas. Nota: Las Agrupaciones y Uniones temporales de empresas se darán de alta en la matrícula del Impuesto por este grupo, sin pago de cuota alguna. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la tributación que corresponde a las empresas integrantes de la Agrupación o Unión de que se trate". No obstant, la claredat dels termes transcrits s'enterboleix en un primer moment pel fet, abans posat de relleu, que aquest grup s'insereix en una divisió i agrupació relatives a la construcció. La qual cosa podria conduir a sostenir que les seves previsions només són aplicables a les unions temporals d'empreses que actuen en aquest sector. Per això, és necessari determinar el sentit de la normativa aplicable a la llum d'altres criteris hermenèutics.

Tercer.- A aquests efectes, des del punt de vista històric s'ha de ressaltar que l'actual situació legislativa sobre les unions temporals d'empreses parteix del Decret 3.060/1962, de 23 de novembre, que amb el disseny de promoure el finançament i l'assistència tècnica a les empreses mitjanes i petites, prescriví que els ministres competents proposarien al govern l'adopció de les mesures i disposicions necessàries per promocionar les unions i associacions d'empreses que beneficiessin l'economia nacional (art. 11.I), especialment per articular associacions d'empreses constructores amb la finalitat de fer possible, a través de la utilització conjunta de maquinària, aquelles obres que requerissin mitjans desproporcionats a la capacitat de cadascuna de les empreses associades (art. 11.II). I si bé és cert que la Llei 196/1963, de 28 de desembre, sobre associacions i unions d'empreses, impulsà la seva constitució sempre que es dediquessin a activitats d'interès per a l'economia nacional, i que la Llei 18/1982, de 26 de maig, sobre règim fiscal de les agrupacions i unions temporals d'empreses i societats de desenvolupament regional, disposà en el seu article 7 que les unions temporals d'empreses haurien de tenir com a objecte el desenvolupament d'una obra, servei o subministrament, el cert és que, de fet, en l'actualitat la immensa majoria de les unions temporals d'empreses, segons ha posat de relleu la doctrina científica, es

formalitzen per actuar en el sector de la construcció, agrupant empreses constructores o immobiliàries; cosa que explicaria que el grup 508, tot i referint-se a totes les unions temporals d'empreses, s'inserís en la divisió relativa a la construcció.

Quart.- També des del punt de vista històric s'ha de fer notar que, d'acord amb l'article 11 de la esmentada Llei 18/1982, "las Agrupaciones de Empresas y Uniones Temporales de Empresas tributarán por Licencia Fiscal del Impuesto Industrial cualquiera que sea la actividad que desarrollen según cuota de un epígrafe específico que a tal efecto aprobará el Ministerio de Hacienda, y que tendrá carácter eminentemente censal", afegint: "Cada una de las empresas miembros satisfará, si procediese, la cuota de licencia fiscal que le corresponde con arreglo a sus propias actividades". El que permet sostenir que aquest epígraf específic és el del grup 508, abans transcrit.

Cinquè.- Les conclusions contingudes en els dos apartats anteriors s'enforteixen aplicant el criteri lògic d'interpretació. En primer lloc, perquè no es troben raons en virtut de les quals haguessin de rebre diferent tractament jurídic les unions temporals d'empreses en l'àmbit de la construcció i aquelles altres que desenvolupen la seva activitat econòmica en un àmbit diferent; i en segon lloc, perquè tal criteri interpretatiu no comporta que no tributin les empreses que componen la unió temporal, ja que, com s'ha vist, l'article 11 de la Llei 18/1982 disposa que cadascuna de les empreses membres satisfará, si procedeix, la quota que li correspongui d'acord amb les seves pròpies activitats. Finalment, també des d'aquesta perspectiva s'ha de observar que en rigor el grup 508 no es configura en funció de l'activitat desenvolupada, sinó en consideració a la forma jurídica adoptada per desenvolupar-la, per la qual cosa no tindria explicació raonable que altres empreses que adoptessin el mateix camí jurídic formal per actuar haguessin de sotmetre's a un règim fiscal diferent de les que actuen en el sector de la construcció.

Sisè.- Els raonaments que s'acaben d'exposar permeten elevar-se a un pla superior, ja que, atès que tot l'ordenament jurídic ha de ser interpretat de conformitat amb la Constitució, seria contrari a l'article 14 i, especialment, a l'article 31 d'aquesta, l'aplicació, sense explicació raonable o justificació suficient, d'un tractament distint en la tributació per l'impost sobre activitats econòmiques de les unions temporals d'empreses en funció del sector econòmic en què actuessin. Segons la doctrina establerta

per la sentència del Tribunal Constitucional de 20 de gener de 2005, "la igualdad ha de valorarse en cada caso teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del artículo 14 en un precepto, el artículo 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta, pues la igualdad ante la Ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad económica, justicia y progresividad igualmente enunciados en el artículo 31.1 C.E. (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ3, por todas) ... no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable, y por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el artículo 31» (STC 134/1996, de 22 de julio, FJ8)".

Setè.- La doctrina que aquí es manté té, per altra banda, un ampli recolzament jurisprudencial. Així, segons la sentència 33/1999, de 23 de gener, del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana, "desde una perspectiva estrictamente literal, las normas citadas ponen de manifiesto que, con independencia de la ubicación del grupo 508 dentro de la división 50, construcción, toda agrupación de interés económico, cualquiera que sea el sector de la producción al que pertenezca, debe darse de alta en el censo del impuesto en dicho grupo, que está específicamente pensado para las agrupaciones y uniones temporales de empresas en general. Y puesto que no existe otra división en las tarifas que se refiera a las agrupaciones y uniones temporales de empresas, lo que en cualquier caso o supuesto obliga a integrar estas figuras económicas en el grupo tarifario mencionado. De otra parte, la interpretación finalista del precepto conduce a la misma conclusión, ya que no existen razones económicas o de política fiscal que justifiquen un tratamiento tributario distinto a efectos del impuesto distinguiendo entre agrupaciones o uniones temporales de empresas dedicadas al sector de la construcción y el resto de las agrupaciones o uniones integradas en otros sectores económicos". En sentit anàleg es pronuncien les sentències del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya números 217/2001, de 13 de març, i 580/2002, de 24 d'abril, segons les quals l'epígraf 508 de les tarifes de l'impost sobre activitats econòmiques i l'article 11 de la Llei 18/1982 "no puede entenderse ... dirigido a la tributación que corresponda a las empresas integrantes de la UTE por sus actividades ajenas a las desarrolladas por ésta, dado que la misma resultaría de todo punto innecesaria y sistemáticamente desubicada ... debiéndose interpretar las referidas normas en el sentido

de que la actividad asumida por la UTE debe ser tributada por las empresas integrantes de la misma, por resultarles la actividad de la UTE jurídicamente imputable, al no mediar personalidad jurídica diferenciada de ésta". Per altra banda, les sentències 1.365/2003, de 20 d'octubre, i 1.552/2003, de 17 de novembre, del Tribunal Superior de Justícia de Galícia, varen declarar el dret d'una unió temporal d'empreses a donar-se d'alta en el grup 508 i no en l'epígraf 843.1 (serveis tècnics d'enginyeria), malgrat realitzar aquest tipus de serveis, en atenció a la forma jurídica adoptada per realitzar l'esmentada activitat.

Vuitè.- En resum, doncs, procedeix sostenir que les unions temporals d'empreses, i entre elles la recurrent, han de donar-se d'alta en el grup 508, estant, per tant, subjectes però exemptes de l'impost sobre activitats econòmiques, qualsevol que sigui l'activitat que realitzin, com indica l'article 11 de la Llei 18/1982. I cadascuna de les empreses membres, segons assenyala el mateix precepte, satisfarà, si procedeix, la quota de l'impost sobre activitats econòmiques que li correspongui, d'acord amb les seves pròpies activitats, en el ben entès que si l'activitat desenvolupada a través de la unió temporal d'empreses no es subsumible en l'epígraf pel qual tributen les empreses que formen part de la unió, les esmentades empreses hauran de donar-se d'alta també en l'epígraf corresponent a aquella activitat.

Per tot això,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs; ANUL·LAR les liquidacions impugnades, i RETORNAR les quantitats que s'hagin abonat per tal concepte, incrementades en els interessos que procedeixin.