

Consell Tributari

Expediente: 141/4

El Consell Tributari, reunido en sesión de 7 de marzo de 2005, conociendo del recurso presentado por C.CT, SA y LP, SL; UTE, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

Único.- El señor I.C.C., en nombre de C.C.T., SA y LP, SL; UTE, interpone recurso contra las liquidaciones del impuesto sobre actividades económicas de los ejercicios 2001 y 2002, practicadas como consecuencia de acta de disconformidad número 01000555/56, alegando que la actividad ejercida está incluida en el epígrafe 508 de las tarifas, y no en el epígrafe 849.9 atribuido por la Inspección. Fundamenta la inclusión en el epígrafe 508 en la interpretación literal de la Instrucción aprobada por el Real Decreto 1.175/1990, de la que se desprende que toda unión temporal de empresas, sea cual sea la actividad que realice, se incluye en el mencionado epígrafe, pensado expresamente para este tipo de agrupaciones, y más teniendo en cuenta que no existe otra división en las tarifas que haga referencia a las agrupaciones y uniones temporales de empresas. Añade que la resolución del inspector en cabeza se limita a manifestar la existencia de diferentes consultas de las que se desprende que el epígrafe 508 no comprende todo tipo de actividades sino que tan sólo regula las actividades de construcción, pero sin especificar cuáles son estas consultas y en base a qué preceptos legales se llega a dicha conclusión. Por último, considera que en el supuesto de que fuera procedente la modificación de la matrícula del impuesto, resultaría de aplicación la bonificación prevista en el artículo 5 de la Ordenanza Fiscal 1.4 por los sujetos pasivos que inician la actividad.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La cuestión central que se tiene que estudiar para resolver el presente recurso consiste en determinar si, como sostiene la recurrente en base a una interpretación literal, el grupo 508 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1.175/1990, de 28 de

septiembre, es aplicable a todas las uniones temporales de empresas con independencia de la actividad económica que desarrollen, o si, por el contrario, según el criterio de la Inspección de Hacienda Municipal apoyado en diferentes consultas, sólo es aplicable a las uniones temporales de empresas que realicen esta actividad, dado que el mencionado grupo se incluye en la división 5 “construcción”, agrupación 50, también “construcción”.

Segundo.- Ciertamente, la lectura del mencionado grupo parece no dejar ninguna duda sobre el sentido de sus términos, por lo cual, en principio, se tendría que permanecer en su interpretación literal. Dice así: “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”. Sin embargo, la claridad de los términos transcritos se enturbia en un primer momento por el hecho, antes puesto de relieve, de que este grupo se inserta en una división y agrupación relativas a la construcción. Lo que podría conducir a sostener que sus previsiones sólo son aplicables en las uniones temporales de empresas que actúan en este sector. Por esto, es necesario determinar el sentido de la normativa aplicable a la luz de otros criterios hermenéuticos.

Tercero.- A estos efectos, desde el punto de vista histórico se debe resaltar que la actual situación legislativa sobre las uniones temporales de empresas parte del Decreto 3.060/1962, de 23 de noviembre, que con el designio de promover la financiación y la asistencia técnica a las empresas medianas y pequeñas, prescribió que los ministros competentes propondrían al gobierno la adopción de las medidas y disposiciones necesarias para promocionar las uniones y asociaciones de empresas que beneficiaran la economía nacional (art. 11.I), especialmente para articular asociaciones de empresas constructoras con el fin de hacer posible, a través de la utilización conjunta de maquinaria, aquellas obras que requirieran medios desproporcionados a la capacidad de cada una de las empresas asociadas (art. 11.II). Y si bien es cierto que la Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre asociaciones y uniones de empresas, impulsó su constitución siempre que se dedicaran a actividades de interés para la economía nacional, y que la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de empresas y sociedades de desarrollo regional, dispuso en su artículo 7 que las uniones temporales de empresas deberán tener como objeto el

desarrollo de una obra, servicio o suministro, lo cierto es que, de hecho, en la actualidad la inmensa mayoría de las uniones temporales de empresas, según ha puesto de relieve la doctrina científica, se formalizan para actuar en el sector de la construcción, agrupando empresas constructoras o inmobiliarias; lo que explicaría que el grupo 508, aunque refiriéndose a todas las uniones temporales de empresas, se insertara en la división relativa a la construcción.

Cuarto.- También desde el punto de vista histórico se tiene que notar que, de acuerdo con el artículo 11 de la mencionada Ley 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”, añadiendo: “Cada una de las empresas miembros satisfará, si procediese, la cuota de licencia fiscal que le corresponde con arreglo a sus propias actividades”. Lo que permite sostener que este epígrafe específico es el del grupo 508, antes transcrito.

Quinto.- Las conclusiones contenidas en los dos apartados anteriores se fortalecen aplicando el criterio lógico de interpretación. En primer lugar, porque no se encuentran razones en virtud de cuyas debieran recibir diferente tratamiento jurídico las uniones temporales de empresas en el ámbito de la construcción y aquellas otras que desarrollan su actividad económica en un ámbito diferente; y en segundo lugar, porque tal criterio interpretativo no comporta que no tributen las empresas que componen la unión temporal, puesto que, como se ha visto, el artículo 11 de la Ley 18/1982 dispone que cada una de las empresas miembros satisfará, si procede, la cuota que le corresponda de acuerdo con sus propias actividades. Finalmente, también desde esta perspectiva se tiene que observar que en rigor el grupo 508 no se configura en función de la actividad desarrollada, sino en consideración a la forma jurídica adoptada para desarrollarla, por lo cual no tendría explicación razonable que otras empresas que adoptaran el mismo camino jurídico formal para actuar debieran someterse a un régimen fiscal diferente de las que actúan en el sector de la construcción.

Sexto.- Los razonamientos que se acaban de exponer permiten elevarse a un plan superior, puesto que, dado que todo el ordenamiento jurídico debe ser interpretado en conformidad con la Constitución, sería contrario al artículo 14 y, especialmente, al

artículo 31 de ésta, la aplicación, sin explicación razonable o justificación suficiente, de un tratamiento distinto en la tributación por el impuesto sobre actividades económicas de las uniones temporales de empresas en función del sector económico en el que actuaran. Según la doctrina establecida por la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de enero 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)”.

Séptimo.- La doctrina que aquí se mantiene tiene, por otra parte, un amplio apoyo jurisprudencial. Así, según la sentencia 33/1999, de 23 de enero, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad 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 sentido análogo se pronuncian las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña números 217/2001, de 13 de marzo, y 580/2002, de 24 de abril, según las que el epígrafe 508 de las tarifas del impuesto sobre actividades económicas y

el artículo 11 de la Ley 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”. Por otra parte, las sentencias 1.365/2003, de 20 de octubre, y 1.552/2003, de 17 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, declararon el derecho de una unión temporal de empresas a darse de alta en el grupo 508 y no en el epígrafe 843.1 (servicios técnicos de ingeniería), pese a realizar este tipo de servicios, en atención a la forma jurídica adoptada para realizar la mencionada actividad.

Octavo.- En resumen, pues, procede sostener que las uniones temporales de empresas, y entre ellas la recurrente, deben darse de alta en el grupo 508, estando, por lo tanto, sujetas pero exentas del impuesto sobre actividades económicas, cualquiera que sea la actividad que realicen, como indica el artículo 11 de la Ley 18/1982. Y cada una de las empresas miembros, según señala el mismo precepto, satisfará, si procede, la cuota del impuesto sobre actividades económicas que le corresponda, de acuerdo con sus propias actividades, en el bien entendido que si la actividad desarrollada a través de la unión temporal de empresas no es subsumible en el epígrafe por el que tributan las empresas que forman parte de la unión, las mencionadas empresas tendrán que darse de alta también en el epígrafe correspondiente a aquella actividad.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso; ANULAR las liquidaciones impugnadas, y DEVOLVER las cantidades que se hayan abonado para dicho concepto, incrementadas en los intereses que procedan.