

Consell Tributari

Expedient: 1016/2

El Consell Tributari, reunit en sessió de 8 de setembre de 2003, coneixent dels recursos presentats per l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte i ha adoptat el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- L'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades presenta un recurs, en data 7 d'agost de 2001, contra la resolució del director adjunt a la Gerència Municipal per a Relacions Externes de data 5 de juny de 2001, per la qual es denega la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys meritat per la compravenda del pis 2n de l'av. ..., n. ... Posteriorment, el 16 de novembre de 2001, formula un nou recurs contra la liquidació de l'impost per la transmissió a què es fa referència.

2.- En ambdós recursos s'al·lega que l'Institut recurrent fou creat pel Reial decret 1.751/1990, de 20 de desembre, com un organisme autònom adscrit al Ministeri de Defensa, amb unes funcions, capacitat legal i règim patrimonial definides en els articles 13 i següents de la Llei 26/1999, de 9 de juliol, de mesures de suport a la mobilitat geogràfica dels membres de les Forces Armades, preceptes que posats en relació amb l'article 60.1 de la Llei 50/1998, configura l'Institut com un organisme autònom sotmès al règim previst en el capítol II del títol III de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat i, per tant, exempt de l'impost contemplat, segons l'article 106.2.a) de la Llei 39/1998, reguladora de les hisendes locals.

3.- La Divisió de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs atès que el recurrent és un organisme que es regeix pels preceptes de la Llei general pressupostària aplicables als organismes de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs, mentre no es modifiqui el Reial decret legislatiu 1.091/1988.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Atesa la connexió existent entre els dos recursos plantejats per l'Institut recurrent és procedent la seva acumulació, segons el que preveu l'article 73 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre.

Segon.- La qüestió plantejada pel recurrent ja l'ha comentat aquest Consell en diferents informes, entre aquests el de 7 d'octubre de 2002, recaigut en l'expedient 985/2, la doctrina del qual cal reproduir.

Tercer.- L'al·legat apartat 2 de l'article 106 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, disposa el següent: "Així mateix, estan exempts d'aquest impost els increments de valor corresponents quan l'obligació de satisfer aquest impost recaigui sobre les següents persones o entitats: a) L'Estat, les comunitats autònomes i les entitats locals, a les quals pertanyi el municipi, així com els seus respectius organismes autònoms de caràcter administratiu". Per tant, l'exempció és de caràcter subjectiu i es reconeix pel que aquí interessa, a favor de l'Estat i dels seus organismes autònoms administratius. D'aquí ve que el debat central de l'assumpte es redueixi a determinar la qualificació legal de l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades.

Quart.- L'Institut recurrent fou creat pel Reial decret 1.751/1990, de 20 de desembre, l'article 3 del qual, apartat 1 disposava el següent: "De conformitat amb allò previst a l'article 80 i a la disposició final setena de la Llei 4/1990, de 29 de juny, de pressupostos generals de l'Estat per al 1990, es crea l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades (INVIFAS), organisme autònom de caràcter comercial als efectes previstos a l'article 4.1.b) del Reial decret legislatiu 1091/1988, de 23 de setembre, pel qual s'aprova el text refós de la Llei general pressupostària amb personalitat jurídica i plena capacitat d'obrar per al compliment dels seus fins i amb l'estructura i funcions assenyalades als articles següents". L'Institut tenia per finalitat la cobertura de les necessitats d'habitatge del personal militar de carrera en servei actiu, mitjançant l'adquisició, promoció, construcció i administració d'habitatges militars de suport logístic i refonia el Patronat de Cases Militars, el Patronat de Cases de l'Armada i el Patronat de Cases de l'Exèrcit, fent ús de l'autorització concedida per la Llei de pressupostos per al 1990.

Cinquè.- En aquella època les categories d'organismes autònoms o entitats dependents de l'Estat les classificaven els articles 4 i 6 del text refós de la Llei general pressupostària aprovat per Reial decret legislatiu 1.091/1988, de 23 de setembre, en organismes autònoms de caràcter administratiu; organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs; entitats de dret públic que subjecten les seves activitats al dret privat; i societats estatals. La Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, refongué aquestes categories en dues: organismes públics, subdividits al seu torn en organismes autònoms i entitats públiques empresarials, i societats estatals, ja que respecte d'aquestes últimes no derogà la previsió de l'article 6.1.a) de la Llei general pressupostària.

Sisè.- La disposició transitòria tercera de l'expressada Llei d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, adoptà mesures per a l'adaptació dels organismes autònoms i les altres entitats de dret públic a les previsions d'aquesta Llei" i disposà el següent: "...els organismes autònoms i les altres entitats de dret públic existents seguiran essent regides per la normativa vigent a l'entrada en vigor d'aquesta llei fins que es procedeixi a la seva adequació en les previsions contingudes en la mateixa". L'apartat 2 d'aquesta disposició transitòria preveia que aquesta adequació es duria a efecte per Reial decret quan es limités a l'adequació dels actuals organismes autònoms qualsevol que fos el seu caràcter al tipus previst a la Llei, però preveia que "quan la norma d'adequació incorpori peculiaritats respecte del règim general de cada tipus d'organisme en matèria de personal, contractació i règim fiscal, la norma haurà de tenir rang de llei. En tots els altres supòsits l'adequació de les actuals entitats es produirà mitjançant llei". A més de preveure que tal procés d'adaptació havia de produir-se en el termini de dos anys des de l'aprovació de la llei, l'apartat 4 d'aquesta disposició transitòria establia: "Una vegada produïda aquesta adequació, les remissions a la Llei general pressupostària contingudes en aquesta llei respecte dels organismes autònoms i entitats públiques empresarials, s'entendran referides respectivament als organismes autònoms de caràcter administratiu i a les entitats de dret públic de la lletra b) de l'apartat 1 de l'article 6 del text refós de la Llei general pressupostària, mentre es procedeixi a la modificació d'aquesta llei".

Setè.- La Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social va complir, pel que sembla, aquesta funció d'adaptació,

quan disposà, entre d'altres coses, en el seu article 60, sota el títol "Adaptació d'organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs a la Llei 6/1997, de 14 d'abril": "U. Els organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs que a continuació es relacionen, tenen la condició d'organismes autònoms dels previstos a l'article 43.1.a) de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, i estan adscrits als següents departaments: ... Ministeri de Defensa: Servei Militar de Construccions i Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades". Amb això semblava resolta l'adequació a la llei, però en termes generals hi havia regles que no ajustaven directament la regulació d'aquests organismes a allò que fins al moment s'havia entès per organismes autònoms administratius. L'apartat quatre de l'article 60 de la Llei 50/1998 preveia que en el règim de contractació els seria aplicable allò disposat a la llei de contractes de les administracions públiques per als organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàleg. Per part seva, l'apartat cinc de la reiterada disposició també remetia quant a règim pressupostari, economicofinancer, de comptabilitat, intervenció i control financer al establert per als organismes autònoms a la Llei general pressupostària, però feia immediatament l'excepció que "no obstant això, mentre es procedeixi a la modificació del Reial decret legislatiu 1.091/1988, de 23 de setembre, per la qual cosa s'aprova el text refós de la Llei general pressupostària, els organismes autònoms citats es regiran en les corresponents matèries, pels preceptes del text refós de la Llei general pressupostària aplicables als organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs".

Vuitè.- Així doncs, la Llei incorria en la contradicció d'afirmar que procedia a l'adequació de certs organismes autònoms a la Llei 6/1997, la qual en puritat pretenia assimilar-los als organismes autònoms administratius de la Llei general pressupostària, segons es dedueix de la disposició transitòria tercera, apartat 4, quan en realitat els assimilava, si més no amb caràcter transitori o provisional, als organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs. Hi ha, doncs, base per a concloure que, qualssevol que siguin les paraules de la llei, no està introduint, de moment, un règim distint al que ja regulava els aspectes contractuals, pressupostaris, comptables, financers i d'intervenció, sinó que ratifica, encara que sigui provisionalment, el règim legal dels organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer i anàlegs al que ja disposaven anteriorment. Així doncs, la Llei 6/1997 introduïa una nova classificació formal, però no, de moment, una efectiva modificació de règim jurídic. En

el cas concret de l'Institut recurrent, per si encara no n'hi hagués prou, no es modificava el seu règim patrimonial. El reiterat article 60 de la Llei 50/1998 preveia, com a excepció referida a l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades, que continuaria "amb el règim patrimonial establert a l'article 78 de la Llei 42/1994, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social".

Novè.- La Llei 26/1999, de 9 de juliol, va ampliar els beneficiaris de l'activitat de l'Institut i va establir normes per a l'alienació dels habitatges. Pel que es refereix en concret a la seva qualificació administrativa, disposa al seu article 13: "L'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades, creat per Reial decret 1.751/1990, de 20 de desembre, es configura com a organisme autònom, adscrit al Ministeri de Defensa, sotmès al règim previst al capítol II del títol III de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, amb les excepcions establertes a la present llei respecte al seu règim patrimonial". A continuació, no obstant això, preveu que el seu règim pressupostari, economicofinancer, de comptabilitat i d'intervenció i control financer serà l'establert per als organismes autònoms a la Llei general pressupostària i altres disposicions vigents sobre aquestes matèries i que, fins que es procedeixi a la modificació de la Llei general pressupostària, l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades es regirà pels preceptes d'aquesta llei aplicables als organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs. Es repeteix, per tant, allò que ja havia dit la Llei 50/1998, pel que respecta a la qualificació i règim jurídic de l'entitat.

Desè.- L'anterior anàlisi de les Lleis 6/1997, 50/1998 i 26/1999 demostra, en opinió d'aquest Consell, que la nova classificació introduïda per la Llei 6/1997 no es va acompanyar d'una regulació completa sobre el règim jurídic dels organismes autònoms qualificats de comercials, industrials o financers, el mateix cas en què es trobava l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades, sinó que amb aquestes lleis i al llarg de la seva vigència quedà obert un procés de transició, que se solucionà mantenint el règim jurídic del qual ja gaudien els repetits organismes industrials, comercials, financers i anàlegs. Per tant, no hi ha base legislativa per a sostenir que els organismes que abans de l'aprovació de la Llei 6/1997 tenien, com en el present cas, caràcter comercial, haguessin modificat la seva manera d'actuar. Si hi hagué alguna modificació, en el que pertoca al cas examinat, entre molts d'altres, fou una modificació nominativa, és a dir, formal, però no de règim jurídic, ja que per a totes les entitats esmentades en

alguna llei se'ls respectà transitòriament el règim que ja tenien mentre no es modifiqués la Llei general pressupostària. Aquesta manera d'actuar s'acomoda a allò que ja es va dir en el fonament cinquè, que la Llei 6/1977 només preveia que es reguessin per Reial decret les adequacions que s'ajustessin exactament a les disposicions de la llei, i que a la resta dels casos les modificacions havien d'ésser aprovades per llei, fet que demostra que no eren adequacions, sinó que suposaven l'establiment de règims especials.

Onzè.- L'exempció continguda a l'article 106 de la Llei reguladora de les hisendes locals es basa en la distinció entre organismes autònoms de caràcter administratiu i d'altres tipus d'organismes autònoms dedicats a la prestació de serveis o béns al públic, que era la vigent a 28 de desembre de 1988, data de la seva aprovació. Els organismes de caràcter administratiu, per definició, només havien de tenir una activitat de caràcter administratiu. Qualsevol altra activitat els és aliena i per aquest motiu el Decret de creació de l'Institut no el va qualificar d'administratiu sinó de comercial, perquè s'havia de gestionar, administrar i fins i tot promoure activitats relacionades amb temes immobiliaris.

Dotzè.- És, per tant, discutible que el mer canvi de nom permeti estendre una exempció a organismes que abans no en gaudien. És evident que l'Estat té capacitat per a modificar per llei totes les exempcions establertes, però en aquest cas no ha seguit aquest procediment. És més, si s'analitza el text de les citades lleis s'observarà que el que es preveu és que una vegada produïda l'adequació anunciada, les remissions a la Llei general pressupostària contingudes en aquestes lleis referents als organismes autònoms i entitats públiques empresarials, s'entendran referides respectivament als organismes autònoms de caràcter administratiu i a les entitats de dret públic de la lletra b) de l'apartat 1 de l'article 6 del text refós de la Llei general pressupostària, mentre es procedeixi a la modificació d'aquesta llei". La llei ha regulat només aspectes pressupostaris, contractuals o patrimonials de les entitats, però no s'ha ocupat del seu règim tributari i, de moment, cal dir que es mantenen en la Llei general pressupostària les normes relatives als organismes autònoms que exerceixen activitats primordialment comercials, industrials, financeres o anàlogues, ja que la Llei 14/2000, de 29 de desembre, només ha regulat el règim pressupostari de les entitats públiques empresarials i de les societats estatals. Amb això es vol dir que si l'establiment de l'exempció es basà en una equiparació que en aquell moment era lògica entre l'Estat i els organismes autònoms administratius, atesa la naturalesa de l'activitat d'aquests organismes, no és en

canvi lògic que el mer canvi de nom, que no va acompanyat ni d'una modificació d'activitat (que és comercial en aquest cas, com abans, i fins i tot més àmplia), ni d'un canvi de règim jurídic patrimonial, contractual ni pressupostari, hagi d'arrossegar el reconeixement d'una exempció, contra els criteris que en determinaren al seu dia el reconeixent legal.

Tretzè.- Amb això no es propugna una interpretació restrictiva de la norma, sinó que, en contra de la interpretació nominalista seguida en ocasions per diversos jutjats del contenciós administratiu i fins i tot per algun Tribunal Superior de Justícia, es proposa una interpretació basada en la finalitat i significat d'aquella en el moment en què es dictà.

Així ho reconeixen les sentències de 14 de gener de 2000 del Tribunal Superior de Justícia de Madrid i d'11 de juny de 2001 del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, basant-se en el fet que l'anomenat règim transitori que estableix la Llei d'adequació 50/1998 comporta el manteniment íntegre del règim jurídic anterior al canvi de denominació operat. Manteniment, transitori o no, que implica la subsistència material de la categoria jurídica "organisme autònom de caràcter comercial", formalment desapareguda com a terme de classificació dels organismes autònoms en la Llei 6/1997 i que resulta plenament aplicable a l'entitat recurrent.

Catorzè.- Tampoc es pot sostenir, com fa la sentència de 5 de juny de 2003, dictada per el Jutjat del Contenciós Administratiu número 9 de Barcelona en el recurs número 404/2002, que el nou redactat de l'article 106.2.b) de la Llei d'hisendes locals, que es refereix només a organismes autònoms, hauria deixat clara una interpretació favorable a l'exempció, per recollir en l'exposició de motius que aquesta modificació obeeix al desig d'adaptar la Llei d'hisendes locals a la LOFAGE. Tesi contra la qual el Tribunal Suprem, en sentència de 12 de juliol de 2001, indica que qualsevol precepte, un cop en vigor, es desvincula de qui el dictà i en entrar en l'ordenament jurídic cobra substantivitat i voluntat pròpies, i és patrimoni de tots els ciutadans i correspon als tribunals la seva interpretació. El fet que s'hagi produït una nova redacció de l'article referit, constitueix una modificació legal que el que evidencia és que, anteriorment, la norma deia una cosa diferent, llevat que la mateix modificació digui expressament el contrari.

Cal destacar que tradicionalment el legislador havia atorgat l'exempció sense fer cap distinció, com es desprèn dels articles 90.1.a) del Reial decret de 30 de

desembre de 1976 i article 353.1.a) del text refós de 15 d'abril de 1986, que concedien l'exempció -sense distincions- a tots els organismes autònoms. Versió aquesta de generalitzar l'exempció a la qual es torna en la Llei 51/2002, de 27 de desembre. De tot això només es pot deduir que la distinció que fa la Llei d'hisendes locals l'any 1988, basada en la naturalesa d'aquests organismes (fins a la seva modificació el 2002) ha estat una cosa volguda pel legislador, qui ara, el desembre de 2002, opera un canvi radical en el règim d'exempcions, retornant a la concepció que regia en el Reial decret de 30 de desembre de 1976 i en el text refós de 1986, que era la normativa anterior vigent fins a l'entrada en vigor el 1988 de la Llei d'hisendes locals, que innovà la matèria fins a la modificació esmentada l'any 2002.

En definitiva, la Llei d'hisendes locals ha negat l'exempció per als organismes autònoms de naturalesa comercial fins a la seva última modificació realitzada el 27 de desembre de 2002, modificació que fou necessària pel fet que la pretesa unificació dels organismes autònoms de caràcter administratiu i comercial que realitzà la LOFAGE l'any 1997, no s'ha portat a cap, sinó tot el contrari, ja que en virtut de lleis posteriors s'han mantingut els organismes autònoms de naturalesa mercantil, tot i que formalment estaven integrats a la única classificació de la LOFAGE. És la modificació operada el desembre de 2002, que per tant no abasta les liquidacions que aquí es discuteixen, la que definitivament tanca la qüestió -per als exercicis de 2003 i següents- en el sentit d'establir l'exempció de tots els organismes autònoms independentment de quina sigui la seva naturalesa.

Per la qual cosa, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR els recursos, i CONFIRMAR els actes impugnats.