

Consell Tributari  
Expedient: 267/1

El Consell Tributari, reunit en sessió d'1 d'octubre de 2001, 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, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- L'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades va procedir a la venda de diversos locals i habitatges situats als immobles del carrer ..., núm. ...; al carrer ..., núm. ...; al carrer ..., núm. ...; al carrer ..., núm. ...; al carrer ..., núm. ...; i al carrer ..., núm. ..., que han estat objecte de l'expedient PV-1999/..., al qual es van acumular els expedients PV-2000/...; PV-2000/...; i PV-2000/...

2.- A cadascuna de les declaracions de venda, l'Institut va adjuntar sol·licitud d'exempció, basada en què la Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i d'ordre social, en el seu article 60, apartat 1, qualifica a l'esmentat Institut com a organisme autònom 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, és a dir, que ho classifica com a organisme autònom de caràcter administratiu, del qual dedueix que se li ha d'aplicar l'exempció prevista a l'article 106.2.a) de la Llei reguladora de les hisendes locals, quant a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

3.- A tres resolucions de dates 14 d'abril de 2000 (expts. PV-1999/... i PV-2000/...), 22 de maig de 2000 (expt. PV-2000/...), i 22 de febrer de 2001 (expt. PV-2000/...), el director adjunt a la Gerència municipal va desestimar les sol·licituds d'exempció, va requerir al contribuent que ingressés les autoliquidacions corresponents, i va ordenar traslladar els expedients a la Inspecció municipal als efectes oportuns.

4.- En dates 6 de juliol i 17 de juliol de 2000 i 29 de maig de 2001, el sotsdirector general de l'Oficina Liquidadora de l'Institut per a l'Habitatge de les Forces

Armades, va deduir sengles recursos d'alçada contra les respectives resolucions recaigudes als expedients citats.

5.- En aquests recursos s'al·lega, en síntesi, que l'institut recurrent va ser creat per Reial Decret 1.751/1990, de 20 de desembre, com a organisme autònom adscrit al Ministeri de Defensa, les funcions de les quals, capacitat legal i règim patrimonial es defineixen als articles 13 i següents de la Llei 26/1999, de 9 de juliol, de mesures de recolzament 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 a l'Institut com a un organisme autònom 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 i, per tant, exempt de l'impost contemplat, segons l'article 106.2.a) de la Llei 39/1998, reguladora de les hisendes locals.

6.- Enfront d'aquesta sintètica argumentació sobre el fonament de l'exempció, la Divisió de Recursos recull extensament les disposicions legals adduïdes i en dedueix, especialment de l'article 13 de la Llei 26/1999, que l'Institut 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.- L'apartat 2 al·legat 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 l'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 per la qual cosa que ens interessa aquí, a favor de l'Estat i dels seus organismes autònoms administratius. Per això, el debat central de l'assumpte es redueix a determinar la qualificació legal de l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades.

Segon.- L'Institut recurrent va ser 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 a 1990, es crea l'Institut per a l'Habitatge de les Forces Armades (INHAFAS), organisme autònom de caràcter comercial als efectes previstos de l'article 4.1.b) del Reial Decret Legislatiu 1.091/1988, 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 servir l'autorització concedida per la Llei de pressupostos per a 1990.

Tercer.- En aquell moment, 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, va refondre aquestes categories en dues: organismes públics, subdividits al seu torn en organismes autònoms i entitats públiques empresarials, i societats estatals, atès que respecte d'aquestes últimes no va derogar la previsió de l'article 6.1.a) de la Llei general pressupostària.

Quart.- La disposició transitòria tercera de l'expressada Llei d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat, va adoptar mesures per a l'adaptació dels organismes autònoms i les altres entitats de dret públic a les previsions d'aquesta Llei i va disposar 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 adequar-los en les previsions que s'hi contenen". L'apartat 2 de la disposició transitòria preveia que aquesta adequació es duria a efecte per Reial Decret quan es limités a l'adequació dels actuals organismes autònoms sense tenir en compte el 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 ha de

tenir rang de llei. En tots els altres supòsits l'adequació de les actuals entitats s'ha de produir mitjançant la llei". A més de preveure que un procés d'adaptació com aquest havia de produir-se en el termini de dos anys des de l'aprovació de la Llei, l'apartat 4 d'aquesta disposició transitòria establí: "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'han d'entendre 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".

Cinquè.- 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 va disposar, 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 el que disposava 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 disposició reiterada també remetia quant a règim pressupostari, economicofinancer, de comptabilitat, intervenció i control financer a l'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".

Sisè.- 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 se’n 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, siguin quines siguin les paraules de la Llei, no introdueix, 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”.

Setè.- 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 a la qualificació administrativa en concret, va disposar 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 ha d’ésser el que estableixin els organismes autònoms en la Llei general pressupostària i d’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 s’ha de regir pels preceptes d’aquesta Llei aplicables als organismes autònoms de caràcter comercial, industrial, financer o anàlegs. Es repeteix, per tant, el que va dir la Llei 50/1998, pel que respecta a la qualificació i règim jurídic de l’entitat.

Vuitè.- 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 va quedar obert un procés de transició, que es va solucionar mantenint el règim jurídic del qual ja gaudien els organismes industrials, comercials, financers i anàlegs esmentats. 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 va haver cap modificació, en el que pertoca al cas que s'examina, entre molts d'altres, va ser 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 va respectar 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.

Novè.- L'exempció que conté 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 calia gestionar, administrar i fins i tot promoure activitats relacionades amb temes immobiliaris.

Desè.- 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 el procediment. És més, si s'analitza el text de les lleis citades 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 que es refereixen als organismes autònoms i entitats públiques empresarials, s'han d'entendre 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 regula només aspectes pressupostaris, contractuals o patrimonials de les entitats, però no s'ocupa del 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 regula 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 va basar 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 van determinar-ne al seu dia el reconeixement legal.

Onzè.- Amb això no es propugna una interpretació restrictiva de la norma, sinó que es proposa una interpretació basada en la finalitat i el significat en el moment en el qual va ser dictada i, sobretot, es rebutja una interpretació nominalista contrària a l'esperit amb el qual es va dictar.

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

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR els recursos presentats, i CONFIRMAR les resolucions recorregudes.