

Consell Tributari

Expediente: 267/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 1 de octubre de 2001, conociendo de los recursos presentados por el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas procedió a la venta de diversos locales y viviendas situadas en los inmuebles sitos en la calle ..., nº ...; y en la calle ..., nº ..., que han sido objeto de los expedientes PV-1999/..., al que se acumularon los expedientes PV-2000/...; PV-2000/...; y PV-2000/...

2.- A cada una de las declaraciones de venta acompañó el Instituto solicitud de exención, basada en que la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, en su artículo 60, apartado 1, califica al mencionado Instituto como organismo autónomo de los previstos en el artículo 43.1.a de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, es decir, que lo clasifica como organismo autónomo de carácter administrativo, de donde deduce que le es de aplicación la exención prevista en el artículo 106.2.a) de la Ley reguladora de las haciendas locales, en lo relativo al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

3.- En tres resoluciones de fechas 14 de abril de 2000 (exptes. PV-1999/... y PV-2000/...), 22 de mayo de 2000 (expte. PV-2000/...), y 22 de febrero de 2001 (expte. PV-2000/...), el director adjunto a la Gerencia municipal desestimó las solicitudes de exención, requirió al contribuyente que ingresara las autoliquidaciones correspondientes, y ordenó dar traslado de los expedientes a la Inspección municipal a los efectos oportunos.

4.- En fechas 6 de julio y 17 de julio de 2000 y 29 de mayo de 2001, el subdirector general de la Oficina Liquidadora del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas, dedujo sendos recursos de alzada contra las respectivas resoluciones recaídas en los expedientes citados.

5.- En dichos recursos se alega, en síntesis, que el instituto recurrente fue creado por Real Decreto 1.751/1990, de 20 de diciembre, como organismo autónomo adscrito al Ministerio de Defensa, cuyas funciones, capacidad legal y régimen patrimonial vienen definidos en los artículos 13 y siguientes de la Ley 26/1999, de 9 de julio, de medidas de apoyo a la movilidad geográfica de los miembros de las Fuerzas Armadas, preceptos que puestos en relación con el artículo 60.1 de la Ley 50/1998, configura al Instituto como un organismo autónomo sometido al régimen previsto en el capítulo II del Título III de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado y, por tanto, exento del impuesto contemplado, según el artículo 106.2.a) de la Ley 39/1998, reguladora de las haciendas locales.

6.- Frente a esta sintética argumentación sobre el fundamento de la exención, la División de Recursos recoge extensamente las disposiciones legales aducidas y deduce de ellas, en especial del artículo 13 de la Ley 26/1999, que el Instituto recurrente es un organismo que se rige por los preceptos de la Ley general presupuestaria aplicables a los organismos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos, mientras no se modifique el Real Decreto Legislativo 1.091/1988.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El alegado apartado 2 del artículo 106 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, dispone lo siguiente: "Asimismo, están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o entidades: a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, a las que pertenezca el municipio, así como sus respectivos organismos autónomos de carácter administrativo". Por tanto, la exención es de carácter subjetivo y se reconoce por lo que aquí interesa, en favor del Estado y de sus organismos autónomos administrativos. De ahí que el debate

central del asunto se reduzca a determinar la calificación legal del Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas.

Segundo.- El Instituto recurrente fue creado por el Real Decreto 1.751/1990, de 20 de diciembre, cuyo artículo 3, apartado 1 disponía lo siguiente: "De conformidad con lo previsto en el artículo 80 y en la disposición final séptima de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, se crea el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas (INVIFAS), organismo autónomo de carácter comercial a los efectos previstos en el artículo 4.1.b) del Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria con personalidad jurídica y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines y con la estructura y funciones señaladas en los artículos siguientes". El Instituto tenía por finalidad la cobertura de las necesidades de vivienda del personal militar de carrera en servicio activo, mediante la adquisición, promoción, construcción y administración de viviendas militares de apoyo logístico y refundía el Patronato de Casas Militares, el Patronato de Casas de la Armada y el Patronato de Casas del Ejército, haciendo uso de la autorización concedida por la Ley de presupuestos para 1990.

Tercero.- En aquella época las categorías de organismos autónomos o entidades dependientes del Estado las clasificaban los artículos 4 y 6 del texto refundido de la Ley general presupuestaria aprobado por Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de setiembre, en organismos autónomos de carácter administrativo; organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos; entidades de derecho público que sujetan sus actividades al derecho privado; y sociedades estatales. La Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, refundió estas categorías en dos: organismos públicos, subdivididos a su vez en organismos autónomos y entidades públicas empresariales, y sociedades estatales, puesto que respecto de estas últimas no derogó la previsión del artículo 6.1.a) de la Ley general presupuestaria.

Cuarto.- La disposición transitoria tercera de la expresada Ley de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, adoptó medidas para la "adaptación de los organismos autónomos y las demás entidades de derecho público a las previsiones de esta Ley" y dispuso lo siguiente: "...los organismos

autónomos y las demás entidades de derecho público existentes se seguirán rigiendo por la normativa vigente a la entrada en vigor de esta Ley hasta tanto se proceda a su adecuación a las previsiones contenidas en la misma". El apartado 2 de dicha disposición transitoria preveía que dicha adecuación se llevaría a efecto por Real Decreto cuando se limitara a la adecuación de los actuales organismos autónomos cualquiera que fuera su carácter al tipo previsto en la Ley, pero preveía que "cuando la norma de adecuación incorpore peculiaridades respecto del régimen general de cada tipo de organismo en materia de personal, contratación y régimen fiscal, la norma deberá tener rango de ley. En todos los demás supuestos la adecuación de las actuales entidades se producirá mediante ley". Además de prever que tal proceso de adaptación había de producirse en plazo de dos años desde la aprobación de la Ley, el apartado 4 de dicha disposición transitoria establecía: "Una vez producida dicha adecuación, las remisiones a la Ley General Presupuestaria contenidas en esta Ley respecto de los organismos autónomos y entidades públicas empresariales, se entenderán referidas respectivamente a los organismos autónomos de carácter administrativo y a las entidades de derecho público de la letra b) del apartado 1 del artículo 6 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, en tanto se proceda a la modificación de dicha Ley".

Quinto.- La Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social cumplió, al parecer, esta función de adaptación, cuando dispuso, entre otras cosas, en su artículo 60, bajo el título "Adaptación de organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos a la Ley 6/1997, de 14 de abril": "Uno. Los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos que a continuación se relacionan, tienen la condición de organismos autónomos de los previstos en el artículo 43.1.a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, y están adscritos a los siguientes Departamentos: ... Ministerio de Defensa: Servicio Militar de Construcciones e Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas". Con ello parecía resuelta la adecuación a la Ley, pero en términos generales había reglas que no ajustaban directamente la regulación de tales organismos a lo que hasta el momento se había entendido por organismos autónomos administrativos. El apartado cuatro del artículo 60 de la Ley 50/1998 preveía que en el régimen de contratación les sería aplicable lo dispuesto en la Ley de contratos de las Administraciones Públicas para los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo. Por su

parte, el apartado cinco de la reiterada disposición también remitía en cuanto a régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad, intervención y control financiero al establecido para los organismos autónomos en la Ley general presupuestaria, pero hacía inmediatamente la salvedad de que "no obstante, en tanto se proceda a la modificación del Real Decreto Legislativo 1.091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, los organismos autónomos citados se regirán en las correspondientes materias, por los preceptos del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aplicables a los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos".

Sexto.- Así pues, la Ley incurría en la contradicción de afirmar que procedía a la adecuación de ciertos organismos autónomos a la Ley 6/1997, la cual en puridad pretendía asimilarlos a los organismos autónomos administrativos de la Ley general presupuestaria, según se deduce de la disposición transitoria tercera, apartado 4, cuando en realidad los asimilaba, siquiera fuera con carácter transitorio o provisional, a los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos. Hay, pues, base para concluir que, cualesquiera que sean las palabras de la Ley, ésta no está introduciendo, de momento, un régimen distinto al que ya regulaba los aspectos contractuales, presupuestarios, contables, financieros y de intervención, sino que ratifica, aunque sea provisionalmente, el régimen legal de los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero y análogos al que ya disponían anteriormente. Así pues, la Ley 6/1997 introducía una nueva clasificación formal, pero no, por el momento, una efectiva modificación de régimen jurídico. En el caso concreto del Instituto recurrente, a mayor abundamiento, no se modificaba su régimen patrimonial. El reiterado artículo 60 de la Ley 50/1998 preveía, como excepción referida al Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas, que éste continuaría "con el régimen patrimonial establecido en el artículo 78 de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social".

Séptimo.- La Ley 26/1999, de 9 de julio, amplió los beneficiarios de la actividad del Instituto y estableció normas para la enajenación de las viviendas. Por lo que se refiere en concreto a su calificación administrativa, dispuso en su artículo 13: "El Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas, creado por Real Decreto 1.751/1990, de 20 de diciembre, se configura como organismo autónomo, adscrito al Ministerio de Defensa, sometido al régimen previsto en el Capítulo II del Título III de la Ley 6/1997,

de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado, con las excepciones establecidas en la presente Ley respecto a su régimen patrimonial". A continuación, no obstante, prevé que su régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y de intervención y control financiero será el establecido para los organismos autónomos en la Ley general presupuestaria y demás disposiciones vigentes sobre estas materias y que, hasta que se proceda a la modificación de la Ley general presupuestaria, el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas se regirá por los preceptos de dicha Ley aplicables a los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos. Se repite, por tanto, lo que ya había dicho la Ley 50/1998, en lo referente a la calificación y régimen jurídico de la entidad.

Octavo.- El anterior análisis de las Leyes 6/1997, 50/1998 y 26/1999 demuestra, en opinión de este Consell, que la nueva clasificación introducida por la Ley 6/1997 no se acompañó de una regulación completa sobre el régimen jurídico de los organismos autónomos calificados de comerciales, industriales o financieros, caso en el cual se hallaba el Instituto para la Vivienda de las Fuerzas Armadas, sino que con dichas leyes y a lo largo de su vigencia quedó abierto un proceso de transición, que se solventó manteniendo el régimen jurídico de que ya gozaban los repetidos organismos industriales, comerciales, financieros y análogos. Por tanto, no hay base legislativa para sostener que los organismos que antes de la aprobación de la Ley 6/1997 tenían, como en el presente caso, carácter comercial, hubieran modificado su forma de actuar. Si alguna modificación hubo, en lo atinente al caso examinado, entre otros muchos, fue una modificación nominativa, es decir, formal, pero no de régimen jurídico, pues para todas las entidades mencionadas en alguna Ley se les respetó transitoriamente el régimen que ya tenían en tanto no se modificase la Ley general presupuestaria. Esta forma de actuar se acomoda a lo que ya se dijo en el fundamento quinto, de que la Ley 6/1977 sólo preveía que se regularan por Real Decreto las adecuaciones que se ajustaran exactamente a las disposiciones de la Ley, y que en el resto de los casos las modificaciones habían de ser aprobadas por Ley, lo que demuestra que no eran adecuaciones, sino que suponían el establecimiento de regímenes especiales.

Noveno.- La exención contenida en el artículo 106 de la Ley reguladora de las haciendas locales se basa en la distinción entre organismos autónomos de carácter administrativo y otro tipo de organismos autónomos dedicados a la prestación de

servicios o bienes al público, que era la vigente en 28 de diciembre de 1988, fecha de su aprobación. Los organismos de carácter administrativo, por definición, sólo habían de tener una actividad de carácter administrativo. Cualquier otra actividad les era ajena y por tal motivo el Decreto de creación del Instituto no lo calificó de administrativo sino de comercial, porque había de gestionar, administrar e incluso promover actividades relacionadas con temas inmobiliarios.

Décimo.- Es, por tanto, discutible que el mero cambio de nombre permita extender una exención a organismos que antes no gozaban de ella. Es evidente que el Estado tiene capacidad para modificar por Ley todas las exenciones establecidas, pero en este caso no ha seguido este procedimiento. Es más, si se analiza el texto de las citadas leyes se observará que lo que se prevé es que una vez producida la adecuación anunciada, las remisiones a la Ley general presupuestaria contenidas en dichas Leyes referentes a los organismos autónomos y entidades públicas empresariales, se entenderán referidas respectivamente a los organismos autónomos de carácter administrativo y a las entidades de derecho público de la letra b) del apartado 1 del artículo 6 del texto refundido de la Ley general presupuestaria, en tanto se proceda a la modificación de dicha Ley". La Ley ha regulado sólo aspectos presupuestarios, contractuales o patrimoniales de las entidades, pero no se ha ocupado de su régimen tributario y, por el momento, cabe decir que se mantienen en la Ley general presupuestaria las normas relativas a los organismos autónomos que ejercen actividades primordialmente comerciales, industriales, financieras o análogas, puesto que la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, solo ha regulado el régimen presupuestario de las entidades públicas empresariales y de las sociedades estatales. Quiérese decir con ello que si el establecimiento de la exención se basó en una equiparación que en aquel momento era lógica entre el Estado y los organismos autónomos administrativos, dada la naturaleza de la actividad de éstos, no es en cambio lógico que el mero cambio de nombre, que no va acompañado ni de una modificación de actividad (que es comercial en este caso, como antes, e incluso más amplia), ni de un cambio de régimen jurídico patrimonial, contractual ni presupuestario, haya de arrastrar el reconocimiento de una exención, contra los criterios que determinaron en su día su reconocimiento legal.

Undécimo.- No se propugna con ello una interpretación restrictiva de la norma, sino que se propone una interpretación basada en la finalidad y significado de la

misma en el momento en que fue dictada y, sobre todo, se rechaza una interpretación nominalista contraria al espíritu con que se dictó.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

SE PROPONE

DESESTIMAR los recursos presentados, y CONFIRMAR las resoluciones recurridas.