

Consell Tributari

Expediente: 1016/2

El Consell Tributari, reunido en sesión de 8 de septiembre de 2003, 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 presenta recurso, en fecha 7 de agosto de 2001, contra la resolución del director adjunto a la Gerencia Municipal para Relaciones Externas de fecha 5 de junio de 2001, por la que se deniega la solicitud de exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos devengado por la compraventa del piso 2º de la av. ..., nº .... Posteriormente, en 16 de noviembre de 2001, formula nuevo recurso contra la liquidación del impuesto por la transmisión de referencia.

2.- Se alega en ambos recursos que el Instituto recurrente fue creado por el 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.

3.- La División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación del recurso habida cuenta que el 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.- Dada la conexión existente entre los dos recursos planteados por el Instituto recurrente procede su acumulación, según lo previsto en el artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre.

Segundo.- La cuestión planteada por el recurrente ha sido abordada por este Consell en distintos informes, entre ellos el de 7 de octubre de 2002, recaído en el expediente 985/2, cuya doctrina procede reproducir.

Tercero.- 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.

Cuarto.- 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 1091/1988, 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.

Quinto.- 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.

Sexto.- 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".

Séptimo.- 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".

Octavo.- 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".

Noveno.- 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.

Décimo.- 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.

Undécimo.- 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.

Duodécimo.- 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.

Décimotercero.- No se propugna con ello una interpretación restrictiva de la norma sino que, en contra de la interpretación nominalista seguida en ocasiones por diversos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo e incluso por algún Tribunal Superior de Justicia, se propone una interpretación basada en la finalidad y significado de aquélla en el momento en que se dictó.

Así lo reconocen las sentencias de 14 de enero de 2000 del Tribunal superior de Justicia de Madrid y de 11 de junio de 2001 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en base a que el llamado régimen transitorio que establece la Ley de adecuación 50/1998 comporta el mantenimiento íntegro del régimen jurídico anterior al cambio de denominación operado. Mantenimiento, llámese transitorio o no, que implica la subsistencia material de la categoría jurídica "organismo autónomo de carácter comercial", formalmente desaparecida como término de clasificación de los organismos autónomos en la Ley 6/1997 y que resulta plenamente aplicable a la entidad recurrente.

Décimocuarto.- Tampoco cabe sostener, como hace la sentencia de 5 de junio de 2003, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 9 de



Barcelona en el recurso número 404/2002, que el nuevo redactado del artículo 106.2.b) de la Ley de haciendas locales, que se refiere sólo a organismos autónomos, habría dejado clara una interpretación favorable a la exención, por recoger en la exposición de motivos que esa modificación obedece al deseo de adaptar la Ley de haciendas locales a la LOFAGE. Tesis frente a la que el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de julio de 2001, señala que "cualquier precepto, una vez en vigor, se desvincula de quien lo dictó y al entrar en el ordenamiento jurídico cobra sustantividad y voluntad propias, siendo patrimonio de todos los ciudadanos y correspondiendo a los tribunales su interpretación. El hecho de haberse producido una nueva redacción del artículo referido, constituye una modificación legal que lo que evidencia es que, con anterioridad, la norma decía una cosa diferente, salvo que la misma modificación diga expresamente lo contrario".

Es de hacer notar que tradicionalmente el legislador había otorgado la exención sin hacer distinción alguna, como se desprende de los artículos 90.1.a) del Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 y artículo 353.1.a) del texto refundido de 15 de abril de 1986, que concedían la exención -sin distinciones- a todos los organismos autónomos. Versión esta de generalizar la exención a la que se vuelve en la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. De todo lo cual sólo puede deducirse que la distinción que hace la Ley de haciendas locales en el año 1988, basada en la naturaleza de esos organismos (hasta su modificación en 2002) ha sido algo querido por el legislador, quien ahora, en diciembre de 2002, opera un cambio radical en el régimen de exenciones, con vuelta a la concepción que regía en el Real Decreto de 30 de diciembre de 1976 y en el texto refundido de 1986, que era la normativa anterior vigente hasta la entrada en vigor en 1988 de la Ley de haciendas locales, que innovó la materia hasta la modificación mencionada en el año 2002.

En definitiva, la Ley de haciendas locales ha negado la exención para los organismos autónomos de naturaleza comercial hasta su última modificación realizada el 27 de diciembre de 2002, modificación que fue necesaria por cuanto la pretendida unificación de los organismos autónomos de carácter administrativo y comercial que realizó la LOFAGE el año 1997, no se ha llevado a cabo, sino todo lo contrario, ya que en virtud de leyes posteriores se han mantenido los organismos autónomos de naturaleza mercantil, aún cuando formalmente estaban integrados en la única clasificación de la LOFAGE. Es la modificación operada en diciembre de 2002, que por lo tanto no alcanza a las liquidaciones aquí controvertidas, la que definitivamente zanja la cuestión -para los ejercicios de 2003 y siguientes- en el sentido de establecer la



exención de todos los organismos autónomos con independencia de cual sea su naturaleza.

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

**SE PROPONE**

DESESTIMAR los recursos, y CONFIRMAR los actos impugnados.