

Consell Tributari

Expediente: 344/7

El Consell Tributari, reunido en sesión de 10 de noviembre de 2008, y conociendo del recurso presentado por el Institut Català del Sòl, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

Único.- El 13 de octubre de 2006, D. T.D.A., en representación del INCASOL, interpone recurso de alzada contra la resolución del director-gerente del Instituto Municipal de Hacienda, de 1 de agosto de 2006, que desestimó la solicitud de exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la transmisión del inmueble situado en la V. F., ..., ..., .... Alega que la resolución impugnada no ha considerado todas las cuestiones derivadas del expediente, ya que no entra en ninguna cuestión material, ni objetiva ni subjetiva, y no examina el supuesto de la prescripción. Manifiesta que según el art. 106.2.a) de la Ley 39/1988, están exentos del impuesto de que se trata los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas. En cambio, la resolución deniega el beneficio porque al interpretar este precepto entra en la confusión de asimilar analogía (que supone diferencia y parecido) con identidad (que implica igualdad total), cuando en realidad lo que exige la norma es que las entidades de derecho público no sean totalmente idénticas sino análogas a los organismos autónomos, es decir, que tengan la mayoría de sus rasgos esenciales, y este carácter análogo está perfectamente determinado en el art. 43 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, que agrupa las entidades de derecho público en dos clases, los organismos autónomos y las entidades públicas empresariales, entre las que se incluye el INCASOL de acuerdo con lo que dispone el art. 1.b) del Estatuto de la empresa pública catalana, Ley 4/1985, de 29 de marzo. Aduce, también, que su actividad se ajusta tanto al derecho privado como al público; que la integración de su patrimonio preexistente, según la disposición adicional primera de la Ley 4/2000, no experimentó ninguna variación de acuerdo con su naturaleza jurídica originaria y supuso la subrogación en la posición jurídica del organismo autónomo que sustituyó; y que participa en el ejercicio de potestades públicas sometidas al derecho administrativo y recurribles ante el consejero de Política Territorial. Y en cuanto al caso de referencia, aduce que se trata de un contrato de

acceso diferido otorgado el 1 de enero de 1957 y escriturado el 22 de junio de 2004, en el que el otorgamiento de la escritura se efectúa en cumplimiento de una obligación transmitida por el Instituto Nacional de la Vivienda en el momento de los traspasos a la Generalitat, a cambio de una contraprestación dineraria concreta e inalterable por parte del adquirente, que supone la inexistencia de plusvalía del terreno, respecto del cual el INCASOL no ha tenido ningún incremento patrimonial sino el cobro de una deuda. Además, tratándose de un acto de adjudicación oficial, el documento dictado y firmado por la autoridad competente el 1 de enero de 1957 tiene el valor de público, de acuerdo con los arts. 317.5 de la LEC y 1216 del Cc, habiéndose perfeccionado la transmisión en el momento de la amortización del préstamo a favor del INCASOL el 1 de diciembre de 1996, razón por la cual ya ha prescrito el derecho a liquidar el impuesto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- Sobre la alegación de prescripción que formula la recurrente fundamentada en la opinión de que la transmisión del dominio se produjo en el momento de la amortización del préstamo, debe decirse que el Consell Tributari ya se ha pronunciado en diversas ocasiones en relación a este tipo de contratos de acceso diferido a la propiedad (entre otros, en el exp. 19/98), declarando que no son contratos traslativos del dominio, ya que establecen solo la obligación de transmitir la propiedad en el momento en que se formalice la escritura pública, de manera que no se produce el hecho imponible del impuesto hasta que se otorga ésta.

En el expediente 115/3, el Consell Tributari reafirmó este criterio recogiendo la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1991 (Ar. 8926): “Es manifiesto que la titularidad dominical del comprador no se produce hasta la terminación del plazo establecido por las partes para el abono del precio en los términos convenidos y reglamentario otorgamiento de la escritura de pago, necesaria según el art. 135 del repetido Reglamento, permaneciendo entre tanto como dueño de la vivienda el vendedor con la limitación de que no transferirá a otros la propiedad que, todavía, no ostenta el comprador, al que únicamente se le ha hecho entrega de la casa para su utilización y título de adquisición diferida (...)”. Y añadió el Consell: “(...) Al respecto, debe partirse de la singularidad de los contratos de acceso diferido a la propiedad, que ha sido subrayada, entre otras, por la sentencia de 13 de julio de 1987 (Ar. 6885), en cuyo sentir ‘su especial naturaleza jurídica y su estricto designio de servicio a determinados fines sociales, determinan la imposibilidad de equiparlos a la venta con

reserva de dominio o con pago aplazado, o a cualquier otra figura de contratación privada, esencialmente por el carácter administrativo con que está regulado, que aniquila los efectos propios de la autonomía de la voluntad que sujeta a su beneficiario a limitaciones derivadas de su propia finalidad'. Entre tales singularidades debe destacarse, en lo que al presente caso se refiere, la que establece el párrafo 2 del artículo 132 del Reglamento de viviendas de protección oficial, según el cual 'durante el período de vigencia del contrato el cedente deberá satisfacer los gastos de conservación, el coste de prestación de los servicios y el importe de las contribuciones, impuestos, arbitrios, tasas y derecho estatales o locales'. Pero, a su vez, el cesionario vendrá obligado a pagar al cedente, entre otros conceptos, 'el importe de las contribuciones, impuestos, arbitrios, tasas y derechos que graven la propiedad o uso de las viviendas, con sus recargos legales, satisfechos efectivamente por el cedente'. De donde deriva que es voluntad del legislador, de una parte, que el cedente satisfaga el importe de los tributos, pero también, de otra, que el cesionario o futuro adquirente sea, en definitiva, quien soporte el pago de aquéllos (...) Pero, si bien eso es cierto, no lo es menos que conforme al artículo 135 del propio Reglamento, el legislador ha querido que sea sólo a partir del otorgamiento de la escritura de compraventa cuando el adquirente se haga cargo -de forma directa, debe entenderse, dados los conceptos que aquél está obligado a pagar al cedente, conforme al artículo 132, durante el período de amortización- de todos los gastos que correspondan a la vivienda. Con la consecuencia de que, según expuso el Consell en su informe de 12 de marzo de 2001, recaído en el expediente 189/1, 'la amortización del contrato y ulterior otorgamiento de la escritura provocan una alteración de orden jurídico, que de acuerdo con el apartado 3 del artículo 77 de la Ley reguladora de las haciendas locales, en la redacción dada por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, ha de incorporarse al catastro y habrá de notificarse al interesado de conformidad con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común".

En consecuencia, como en este caso la transmisión, que debe entenderse efectuada en el momento del otorgamiento de la escritura pública, tuvo lugar el 22 de junio de 2004, no procede considerar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Segundo.- Por otro lado, el INCASOL alega que, aunque no es un "organismo autónomo", tiene la condición de "entidad de derecho público de análogo carácter" a los "organismos autónomos" del Estado y, por tanto, debe ser beneficiario de

la exención prevista en el art. 105.2.a) del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

Esta alegación, sin embargo, no es sostenible. El artículo citado es fruto de la modificación del art. 106.2.a) de la Ley 39/1988 (LHL), efectuada por la Ley 51/2002, de 28 de diciembre. La redacción anterior a la reforma delimitaba el ámbito de la exención que contenía en los siguientes términos: “Estarán exentos... 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”. La nueva redacción, en cambio, dispone: “Estarán exentos (...) a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales a las que pertenezca el municipio, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de dichas Entidades locales”.

Este cambio es muy significativo en el caso que nos ocupa, ya que debe tenerse presente que responde a la voluntad del legislador de ajustar el ámbito de la exención del impuesto a las categorías de la administración institucional establecidas por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), circunscribiendo el beneficio en este extremo exclusivamente a los “organismos autónomos” del Estado en sentido estricto, tal como indica expresamente la exposición de motivos de la Ley 51/2002 citada.

Dado que la LOFAGE ha clasificado a los “organismos públicos” en “organismos autónomos” por un lado y “entidades públicas empresariales” por otro (art. 43 LOFAGE), la modificación de la LHL indicada ha significado, pues, excluir del ámbito de la exención a esta última categoría de organismos públicos.

Teniendo en cuenta, como veremos inmediatamente, que el INCASOL no es una entidad de derecho público de la Generalitat de carácter análogo a los “organismos autónomos” del Estado, sino de carácter análogo a las “entidades públicas empresariales” de este, pretender que en virtud de su naturaleza pública caiga también dentro del ámbito de la exención por vía analógica es desconocer el alcance de la reforma indicada, implicando además, erróneamente, que las “entidades públicas empresariales”, incluso del Estado, puedan disfrutar igualmente del beneficio.

Dicho en otros términos, la frase “entidades de derecho público de análogo carácter” de otras administraciones distintas a la del Estado, que se contiene en el art. 105.2.a) TRLHL, se refiere exclusivamente a las entidades de las comunidades autónomas y de las entidades locales análogas a lo que en la Administración del Estado

son los “organismos autónomos”, sin que se pueda extender a entidades públicas, autonómicas o locales (incluso estatales) que son análogas a los otros organismos públicos (“entidades públicas empresariales”) diferentes de los “organismos autónomos” del Estado. Esta es la interpretación del precepto coherente con la reforma citada y con la prohibición de extender por analogía las exenciones fiscales que establece el art. 14 de la Ley general tributaria.

Tercero.- Pues bien, como hemos avanzado, el INCASOL no puede disfrutar de la exención pretendida por tratarse de una entidad que no es análoga a los “organismos autónomos” del Estado, sino que lo es a las “entidades públicas empresariales” de este, precisamente la categoría excluida de la exención.

En efecto, el INCASOL fue creado por la Ley 4/1980, de 16 de diciembre. Es cierto que el art. 1 de esta Ley, en su redacción originaria, definía al INCASOL como “organismo autónomo adscrito al Departamento de Política Territorial y Obras Públicas”, pero este artículo fue modificado por el art. 27 de la Ley 4/2000, de 26 de mayo, de medidas fiscales y administrativas, quedando redactado de la siguiente manera: “El Institut Català del Sòl es una entidad de derecho público de la Generalitat, sometida al régimen establecido en el artículo 1.b.1r. de la Ley 4/1985, de 29 de marzo, del Estatuto de la empresa pública catalana, y el artículo 4.2 del Decreto legislativo 9/1994, de 13 de julio, por el cual se aprueba el texto refundido de la Ley de finanzas públicas de Catalunya (...)”

La modificación introducida por la Ley 4/2000 cambió, pues, la naturaleza del INCASOL, que dejó de ser “organismo autónomo” para pasar a definirse como entidad de derecho público de la Generalitat. Este cambio no fue puramente terminológico sino sustantivo, tal como explica la exposición de motivos de la citada Ley diciendo: “La modificación de diversos preceptos de la Ley 4/1980, de 16 de diciembre, de creación del Institut Català del Sòl, tiene por finalidad la transformación de éste en una entidad de derecho público que actúa con sujeción al derecho privado, naturaleza jurídica más conforme con las actividades y funciones que dicho ente tiene encomendadas”.

La remisión al apartado 1º de la letra “b” del art. 1 de la Ley 4/1985 (equivalente ahora al apartado b.1 de la letra “b” también del art. 1 del texto refundido del Estatuto de la empresa pública catalana, aprobado por Decreto Legislativo 2/2002, TREEPC), así como al artículo 4.2 del Decreto Legislativo 9/1994 para determinar la naturaleza jurídica del INCASOL, confirma plenamente la conclusión anterior. Los

artículos citados contemplan a “las entidades de derecho público con personalidad jurídica propia que están sometidas a la Generalitat, pero que deben ajustar su actividad al ordenamiento jurídico privado”, como una de las modalidades que puede revestir la categoría de las llamadas “empresas de la Generalitat”, entidades que en ningún caso se pueden considerar de carácter análogo a los “organismos autónomos” del Estado por la sencilla razón de que las entidades públicas de la Generalitat análogas a éstos son las contempladas en la letra “a” del art. 1 de la Ley 4/1985 (equivalente ahora a la letra “a” también el art. 1 del TREEPC) y en el apartado 1 del art. 4 del Decreto Legislativo 9/1994, es decir: las “entidades autónomas” de la Generalitat. Solo hay que confrontar el régimen de las primeras, entre las que se incluye el INCASOL, para ver su similitud con el régimen previsto en los arts. 53 y ss. de la LOFAGE para las “entidades empresariales” del Estado, precisamente, insistimos, el género de organismos públicos excluidos del ámbito de la exención que nos ocupa.

Cuarto.- Por último, en cuanto a la alegación sobre la inexistencia de incremento de valor imputable a la entidad recurrente, debe decirse que el INCASOL recibió la finca en virtud del Decreto 1009/85, de 5 de junio, de traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Generalitat, subrogándose por tanto en los derechos y obligaciones del Instituto Nacional de la Vivienda, en concreto respecto a dicha finca, por lo que el incremento de valor se ha producido, a los efectos del impuesto de que se trata, desde la fecha de adquisición del inmueble por el Instituto Nacional de la Vivienda hasta su transmisión por la recurrente, habiéndose realizado por tanto el hecho imponible del tributo, regulado en el art. 104.1 TRLHL, y siendo el INCASOL sujeto pasivo del impuesto, según lo establecido en el art. 106.1.b) TRLHL.

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

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto.