

Consell Tributari

Expedient: 344/7

El Consell Tributari, reunit en sessió de 10 de novembre de 2008, i coneixent del recurs presentat per l'Institut Català del Sòl, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- El 13 d'octubre de 2006, el Sr. T.D.A., en representació de l'INCASOL, interposa recurs d'alçada contra la resolució del director-gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, d'1 d'agost de 2006, que desestimà la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana acreditat per la transmissió de l'immoble situat a la V. F., ..., ..., Al·lega que la resolució impugnada no ha considerat totes les qüestions derivades de l'expedient, ja que no entra en cap qüestió material, ni objectiva ni subjectiva, i no examina el supòsit de la prescripció. Manifesta que segons l'art. 106. 2.a) de la Llei 39/1988, estan exempts de l'impost de què es tracta els organismes autònoms de l'Estat i las entitats de dret públic d'anàleg caràcter de les comunitats autònomes. En canvi, la resolució denega el benefici perquè a l'interpretar aquest precepte entra en la confusió d'assimilar analogia (que suposa diferència i semblança) amb identitat (que implica igualtat total), quan en realitat el que exigeix la norma és que les entitats de dret públic no siguin totalment idèntiques sinó anàlogues als organismes autònoms, és a dir, que tinguin la majoria dels seus trets essencials, i aquest caràcter anàleg està perfectament determinat a l'art. 43 de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, que agrupa les entitats de dret públic en dues classes, els organismes autònoms i les entitats públiques empresarials, entre les quals s'inclou l'INCASOL d'acord amb allò que disposa l'art. 1.b) de l'Estatut de l'empresa pública catalana, Llei 4/1985, de 29 de març. Addueix, també, que la seva activitat s'ajusta tant al dret privat com al dret públic; que la integració del seu patrimoni preexistent, segons la disposició addicional primera de la Llei 4/2000, no experimentà cap variació d'acord amb la seva naturalesa jurídica originària i suposà la subrogació en la posició jurídica de l'organisme autònom que va substituir; i que participa en l'exercici de potestats públiques sotmeses al dret administratiu i recurribles davant el conseller de Política Territorial. I quant al cas de referència, addueix que es tracta d'un contracte d'accés diferit atorgat l'1 de gener de 1957 i escripturat el 22 de juny de 2004, en què

l'atorgament de l'escriptura és en compliment d'una obligació transmesa per l'Institut Nacional de la Vivienda en el moment dels traspassos a la Generalitat, a canvi d'una contraprestació dinerària concreta i inalterable per part de l'adquirent, que suposa la inexistència de plusvàlua del terreny respecte del qual l'INCASOL no ha tingut cap increment patrimonial sinó la percepció d'un deute. A més a més, tractant-se d'un acte d'adjudicació oficial, el document dictat i signat per l'autoritat competent l'1 de gener de 1957 té el valor de públic, d'acord amb els arts. 317.5 de la LEC i 1216 del Cc, havent-se perfeccionat la transmissió en el moment de l'amortització del préstec a favor de l'INCASOL l'1 de desembre de 1996, raó per la qual ja ha prescrit el dret a liquidar l'impost.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Sobre l'al·legació de prescripció que formula la recurrent fonamentada en l'opinió que la transmissió del domini es produïx en el moment de l'amortització del préstec, s'ha de dir que el Consell Tributari ja s'ha pronunciat en diverses ocasions en relació a aquest tipus de contractes d'accés diferit a la propietat (entre d'altres, en l'exp. 19/98), tot declarant que no són contractes translatius del domini, ja que són contractes que estableixen solament l'obligació de transmetre la propietat en el moment que es formalitzi l'escriptura pública, de manera que no es produeix el fet imposable de l'impost fins que s'atorga aquesta.

En l'expedient 115/3, el Consell Tributari reafirmà aquest criteri recollint la sentència del Tribunal Suprem de 10 de desembre 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 (...)". I afegí 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 conseqüència, com en aquest cas la transmissió, que s'ha d'entendre efectuada en el moment de l'atorgament de l'escriptura pública, tingué lloc el 22 de juny de 2004, no procedeix apreciar prescripció del dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació.

Segon.- D'altra banda, l'INCASOL al·lega que, per bé que no és un "organisme autònom", és tanmateix una "entitat de dret públic d'anàleg caràcter" als "organismes autònoms" de l'Estat i, per tant, ha de ser beneficiari de l'exempció

prevista a l'art. 105.2.a) del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març (TRLHL).

Aquesta al·legació, però, no és sostenible. L'article esmentat és fruit de la modificació de l'art. 106.2.a) de la Llei 39/1988 (LHL), efectuada per la Llei 51/2002, de 28 de desembre. La redacció anterior a la reforma delimitava l'àmbit de l'exempció que s'hi contenia amb els següents termes: "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 nova redacció, en canvi, disposa: "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".

Aquest canvi és molt significatiu per al cas que ens ocupa, ja que s'ha de tenir present que respon a la voluntat del legislador d'ajustar l'àmbit de l'exempció de l'impost a les categories de l'administració institucional establertes per la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat (LOFAGE), tot circumscriuint el benefici en aquest extrem exclusivament als "organismes autònoms" de l'Estat en sentit estricte, tal com ho indica expressament l'exposició de motius de la Llei 51/2002 citada.

Atès que la LOFAGE ha classificat els "organismes públics" en "organismes autònoms" d'una banda i "entitats públiques empresarials" d'una altra (art. 43 LOFAGE), la modificació de la LHL indicada ha significat, doncs, excloure de l'àmbit de l'exempció a aquesta darrera categoria d'organismes públics.

Tenint en compte, com veurem immediatament, que l'INCASOL no és una entitat de dret públic de la Generalitat de caràcter anàleg als "organismes autònoms" de l'Estat, sinó de caràcter anàleg a les "entitats públiques empresarials" d'aquest, pretendre que en virtut de llur naturalesa pública caigui també dins l'àmbit de l'exempció per via analògica és desconèixer l'abast de la reforma indicada, tot implicant a més, erròniament, que les "entitats públiques empresarials", àdhuc de l'Estat, puguin gaudir igualment del benefici.

Dit en d'altres termes, la frase "entidades de derecho público de análogo carácter" d'altres administracions distintes a la de l'Estat que es conté a l'art. 105.2.a) TRLHL es refereix exclusivament a les entitats de les comunitats autònomes i de les entitats locals anàlogues a allò que en l'Administració de l'Estat són els "organismes autònoms", sense que es pugui estendre a entitats públiques, autonòmiques o locals

(àdhuc estatals), que són anàlogues als altres organismes públics (“entitats públiques empresarials”) diferents dels “organismes autònoms” de l’Estat. Aquesta és la interpretació del precepte coherent amb la reforma esmentada i amb la prohibició d’estendre per analogia les exempcions fiscals que estableix l’article 14 de la Llei general tributària.

Tercer.- Doncs bé, com hem avançat, l’INCASOL, no pot gaudir de l’exempció pretesa perquè és una entitat que no és anàloga als “organismes autònoms” de l’Estat, sinó que ho és a les “entitats públiques empresarials” d’aquest, precisament la categoria exclosa de l’exempció.

En efecte, l’INCASOL fou creat per la Llei 4/1980, de 16 de desembre. És cert que l’art. 1 d’aquesta Llei, en la seva redacció originària, definia l’INCASOL com a “organisme autònom adscrit al Departament de Política Territorial i Obres Públiques”; però aquest article fou modificat per l’art. 27 de la Llei 4/2000, de 26 de maig, de mesures fiscals i administratives, quedant redactat de la següent manera: “L’Institut Català del Sòl és una entitat de dret públic de la Generalitat, sotmesa al règim establert en l’article 1.b.1r. de la Llei 4/1985, de 29 de març, de l’Estatut de l’empresa pública catalana, i l’article 4.2 del Decret legislatiu 9/1994, de 13 de juliol, pel qual s’aprova el text refós de la Llei de finances públiques de Catalunya ...”

La modificació introduïda per la Llei 4/2000 canvià, doncs, la naturalesa de l’INCASOL, el qual deixà de ser “organisme autònom” per passar a definir-se com a entitat de dret públic de la Generalitat. Aquest canvi no fou purament terminològic sinó substantiu, tal com ho explica l’exposició de motius de l’esmentada Llei tot dient: “La modificació de diversos preceptes de la Llei 4/1980, de 16 de desembre, de creació de l’Institut Català del Sòl, té per finalitat la transformació d’aquest en una entitat de dret públic que actua amb sujecció al dret privat, naturalesa jurídica més conforme amb les activitats i funcions que aquest ens té encomanades”.

La remissió a l’apartat 1r de la lletra “b” de l’art. 1 de la Llei 4/1985 (equivalent ara a l’apartat b.1 de la lletra “b” també de l’art. 1 del text refós de l’Estatut de l’empresa pública catalana, aprovat per Decret Legislatiu 2/2002, TREEPC), així com a l’article 4.2 del Decret Legislatiu 9/1994, per a determinar la naturalesa jurídica de l’INCASOL, confirma plenament la conclusió anterior. Els articles esmentats contempnen a “les entitats de dret públic amb personalitat jurídica pròpia que són sotmeses a la Generalitat, però que han d’ajustar llur activitat a l’ordenament jurídic privat”, com una de les modalitats que pot revestir la categoria de les anomenades

“empreses de la Generalitat”, entitats que en cap cas es poden considerar de caràcter anàleg als “organismes autònoms” de l’Estat per la senzilla raó que les entitats públiques de la Generalitat que són anàlogues a aquests són les contemplades a la lletra “a” de l’art. 1 de la Llei 4/1985 (equivalent ara a la lletra “a” també l’art. 1 del TREEPC) i a l’apartat 1 de l’art. 4 del Decret Legislatiu 9/1994; és a dir: les “entitats autònomes” de la Generalitat. Només cal confrontar el règim de les primeres, entre les que s’inclou l’INCASOL, per veure llur similitud amb el règim previst als arts. 53 i ss. de la LOFAGE per a les “entitats públiques empresarials” de l’Estat; precisament, insistim, el gènere d’organismes públics exclosos de l’àmbit de l’exempció que ens ocupa.

Quart.- Per últim, quant a l’al·legació sobre la inexistència d’increment de valor imputable a l’entitat recurrent, cal dir que l’INCASOL rebé la finca en virtut del Decret 1009/85, de 5 de juny, de traspàs de funcions i serveis de l’Administració de l’Estat a la Generalitat, subrogant-se per tant en els drets i obligacions de l’Instituto Nacional de la Vivienda, en concret pel que fa a la finca de referència, per la qual cosa l’increment de valor s’ha produït, als efectes de l’impost de què es tracta, des de la data d’adquisició de l’immoble per l’Instituto Nacional de la Vivienda fins a la seva transmissió per la recurrent, havent-se realitzat per tant el fet imposable del tribut, regulat a l’art. 104.1 TRLHL, i essent l’INCASOL el subjecte passiu de l’impost, segons l’establert a l’art. 106.1.b) TRLHL.

Per tot això, i coincidint amb l’informe de l’Institut Municipal d’Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.