

IS / Sujeto pasivo / Exenciones / Entidades parcialmente exentas / Transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de julio de 2008

Vocalía 2.^a

R.G. 2266/2007

SUMARIO:

Las obtenidas por la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con estos. **Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reinversión. Exención por reinversión. Transmisión onerosa de elementos patrimoniales. Indemnizaciones.** Se reconoce el derecho a la exención por reinversión del beneficio derivado de la indemnización percibida por la entidad, por la resolución de los contratos de arrendamiento y concesión administrativa de que era titular y que recaían sobre los terrenos en los que ejercía su actividad exenta por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, ya que existe un desplazamiento patrimonial de derechos limitativos de dominio a favor del propietario equivalente a una transmisión a título oneroso de los mismos. El término bienes utilizado por la norma abarca tanto los elementos materiales como los derechos, y carecería de sentido, desde un punto de vista teleológico, que estando exentos tanto los rendimientos derivados del objeto social de la entidad como los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión de los bienes afectos a su objeto social (con el requisito de su reinversión), resultaran gravados, sin embargo, los beneficios obtenidos de la resolución de derechos de que es titular y que recaen sobre los terrenos donde desarrolla la actividad que constituye su objeto. Admitida la exención por reinversión el que la plusvalía en cuestión sea mayor o menor en función de tal baja de activos resulta intrascendente.

PRECEPTOS:

RD 939/1986 (RGIT), arts. 33 ter y 60

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 21, 36 ter, 127, 134 y 135

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42

Código Civil, art. 3.º

Ley 61/1978 (Ley IS), arts. 5.º y 15

Ley 1/1998 (LDGC), art. 22

Ley 230/1963 (LGT), art. 23

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (24 de julio de 2008), se reúne este Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar el recurso de alzada interpuesto por D. ... en representación de X, con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de ... de 2007, recaída en el expediente n.º ... relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, por cuantía de 3.486.918,89 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 24-7-2002 se incoa Acta A-02 n.º ... por el impuesto y ejercicio señalados. X es una entidad que tributa en el impuesto en el régimen especial de las Entidades Parcialmente Exentas, regulado por el Capítulo XV del Título VIII de la Ley 43/1995, cuestión esta pacífica para la Inspección.

X es una entidad sin ánimo de lucro cuyo objeto es facilitar y promover ... Se trata de una asociación sin ánimo de lucro del apartado a) del art. 133 de la LIS, a cuyo tenor: «El presente régimen se aplicará a las siguientes entidades:

a) Las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos a la Participación Privada en Actividades de Interés General».

X se constituyó en los años 50 del pasado siglo y se ubicaba, de una parte y como arrendatario, en una finca propiedad de la entidad vinculada Y y, de otra, en una finca (de 133 Ha) de dominio público colindante con la anterior como cesionario del uso de tales terrenos en virtud de concesión administrativa originariamente otorgada el ...-1952 por el Ministerio del Aire, habiendo sido objeto de sucesivas prórrogas hasta la vigente en 1999, que fue otorgada por el Ministerio de Defensa el ...-1989. Tal concesión administrativa se confiere expresamente para el uso y disfrute de los terrenos para ...

A fin de proceder a la ampliación del Aeropuerto de ..., proyectada sobre los terrenos ocupados por X, Z (entidad de Derecho Público ...) compra la finca propiedad de Y y resuelve el contrato de arrendamiento con X sobre tal finca, lo que se formaliza en escritura pública de 3-12-1999, y de otra parte resuelve la concesión administrativa de X, lo que se protocoliza en escritura distinta de la misma fecha. Dos son pues los contratos suscritos entre X y Z protocolizados el 3-12-1999:

- Un primer contrato por el que Z, de un lado, compra a Y la finca en cuestión, y de otro pacta con X la resolución del contrato de arrendamiento sobre la finca comprada en virtud del mismo contrato. Como indemnización por la extinción del contrato de arrendamiento Z se compromete a pagar a X 1.160.000.000 de ptas., precio que se satisfará en dos plazos fijándose el último pago para el día 31-3-2002. Se fija así mismo un calendario de desalojo de la finca por X y correlativa ocupación por Z, que tendrá lugar en tres fases, concluyendo la tercera el 31-3-2002.

- Un segundo contrato por el que X y Z pactan: 1.º La resolución de la concesión administrativa sobre la finca demanial ocupada por X (Consta el contrato en las pgs. 82 y siguientes del expediente).

2.º El calendario del desalojo de los terrenos, que se realizará por fases en función de las obras de ampliación del aeropuerto, concluyendo la última el 31-3-2002.

3.º En los términos literales del contrato: «En concepto de indemnización por la extinción de la concesión administrativa Z satisfará a X la cantidad» de 990.000.000 de ptas. Se fija a continuación el calendario de pagos por Z a X, fijándose el último el 30-9-2001.

En el Exponendo IV del contrato se hace constar: «Que la afectación de las actuales instalaciones de X contenida en el Plan Director del Aeropuerto de ... ha obligado a X a buscar una ubicación alternativa que reúna las condiciones necesarias para el mantenimiento de su actividad deportiva y social, para lo que, ..., se ha llegado a unos acuerdos de opción de compra sobre las fincas denominadas ... y ... en el término municipal de ..., ...».

X, a causa de tales indemnizaciones pactadas con Z, contabilizó el siguiente beneficio extraordinario en 1999:

Indemnizaciones	2.150.000.000 ptas.
Bajas inmovilizado material	-483.900.000 ptas.
Ingresos a distribuir en varios ejes	-101.819.000 ptas.
Beneficio Extraordinario	1.564.281.000 ptas.,

acogiendo este beneficio extraordinario a la exención por reinversión del art. 134.1.c) de la Ley 43/1995.

Considera la Inspección:

1.º Que dicho beneficio extraordinario, en cuanto deriva de indemnizaciones (dicción literal de los contratos) percibidas de Z y no de transmisiones onerosas de bienes, no puede acogerse a la citada exención.

2.º Que tampoco cabe la aplicación subsidiaria solicitada por el inspeccionado del diferimiento por reinversión del art. 21 de la Ley 43/1995, por idéntico motivo al anterior: lo percibido de Z no constituye contraprestación por la enajenación de bien o derecho alguno.

3.º Que no cabe admitir como gasto las bajas de inmovilizado material señaladas por tratarse de inversiones efectuadas en ejercicios anteriores sobre las que no se había dotado amortización alguna.

La Inspección no plantea objeción alguna respecto al destino del total importe de la contraprestación de Z a la actividad propia del objeto social de X, la compra y adecuación de nuevos terrenos e instalaciones para ... Este destino consta además expresamente en los contratos suscritos con Z.

El beneficio extraordinario obtenido por X se fija en consecuencia por el Acta en 2.048.181.000 ptas., (2.150.000.000 - 101.819.000) lo que da lugar a una base imponible comprobada de 2.041.833.877 ptas. (frente a la negativa declarada de 6.347.123 ptas.).

Por acuerdo del Inspector Regional de ... de 12-11-2002 se ratifica la propuesta de liquidación contenida en el Acta incrementándose el importe de los intereses de demora respecto a la misma. Se fija una cuota tributaria de 3.067.917,07 € e intereses de demora por 419.001,82 €.

Segundo.

Interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de ... el 29-11-2002, con fecha ...-07 éste la desestima.

Tercero.

Notificada la anterior resolución el 23-4-2007, con fecha 22-5-2007 se interpone contra la misma el presente recurso de alzada mediante escrito que, en síntesis, contiene las alegaciones siguientes:

- Nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada por incumplimiento del último inciso del apartado 4 del art. 60 del RGIT, que ordena la puesta de manifiesto del expediente al interesado por plazo de quince días una vez concluidas las actuaciones complementarias efectuadas, trámite este obviado en el expediente.

- Los contratos celebrados con Z dan lugar a la cesión o renuncia de los derechos de que X era titular, en cuanto arrendatario de una finca y concesionario de otra, a favor de aquélla y a título oneroso, pues por ello cobra las correspondientes cantidades; y esto con la intención de reinvertir el total importe de la enajenación en bienes afectos a su fin social. Todo lo cual encaja perfectamente en la literalidad y razón de ser de la exención por reinversión del art. 134.1.c) de la Ley 43/1995 que la Inspección deniega.

- Hubo una transmisión onerosa de unos derechos de titularidad de X, el derecho a usar unos terrenos en virtud de concesión administrativa y por causa de un contrato de arrendamiento. Y el objeto de esa transmisión, dichos derechos, caben perfectamente en la dicción del art. 134.1.c), que literalmente habla de «bienes afectos» sin ulterior distinción, por lo que caben entender incluidos tanto los bienes materiales como los inmateriales.

Es además indudable que los derechos transmitidos estaban afectos a la finalidad social de X, que su enajenación dio lugar a un incremento patrimonial y que, por tanto, se cumplen los requisitos que el art. 134.1.c) exige para la exención por reinversión.

- Que tales derechos, como arrendatario y concesionario, existían y eran de titularidad de X es innegable, por dimanar de los correspondientes contratos de arrendamiento y concesión administrativa, y tal existencia es independiente de su forma de contabilización o de si están o no contabilizados. Tanto la Inspección como el TEAR, basándose en la contestación de la DGT de 20-12-1996 (más tarde contradicha por multitud de contestaciones del mismo órgano) sostienen que la exención requiere la contabilización del activo enajenado.

Prueba irrefutable de la existencia de tales derechos es que Z satisfizo 2.150 millones de ptas. para adquirirlos.

- Tanto la Inspección como el TEAR se basan fundamentalmente en la literalidad de los contratos suscritos con Z, en los que se habla de indemnización por ésta a X. Sin embargo, conforme al art. 28.2 de la Ley 230/1963, debe atenderse a la naturaleza jurídica del hecho imponible, de los contratos suscritos, con independencia de las denominaciones utilizadas por los interesados.

Los documentos notariales son claros, lo que X recibe de Z es el precio acordado entre ambas entidades por la transmisión de los citados derechos, no existiendo decisión unilateral de Z de rescindir el contrato de arrendamiento y la concesión administrativa. Una rescisión unilateral por parte de Z de tales contratos sólo podría haberse articulado mediante expropiación forzosa, lo que no se hizo. Tampoco existió daño causado unilateralmente a X que debiera ser reparado mediante indemnización.

Lo que hubo fue un acuerdo entre las partes para transaccionar sobre unos derechos. Existe consentimiento, precio y causa para acordar la transmisión. Las partes acuerdan una transmisión de derechos.

- Subsidiariamente, aun considerando el precio percibido como una indemnización, sería una indemnización procedente de la transmisión o pérdida de unos derechos, de un elemento patrimonial pues, por lo que igualmente procedería la exención por reinversión conforme a los pronunciamientos de la DGT (contestaciones de 12-5-2004 o 18-2-1998 entre otras).

- En la hipótesis de que el art. 134.1.c) de la Ley 43/1995 no se considerase aplicable, esta parte entiende, y así lo hizo saber ante la Inspección, que procedería el diferimiento por reinversión del art. 21 de la misma Ley.

- La Inspección no admite como gasto del ejercicio la baja de los activos afectos a la actividad de X que se perdieron como consecuencia del desalojo de sus instalaciones. Tales activos no se habían amortizado; su amortización no hubiera sido fiscalmente deducible por estar afectos a la actividad propia de X, exenta del IS conforme al régimen especial aplicable. El ajuste realizado por la Inspección asciende a 483,9 millones ptas., siendo la cifra correcta la de 444 millones ptas., que es la que consta en el informe de auditoría. De los 483,9 millones ptas., sólo 444 millones proceden de bienes que X no amortizaba, por lo que de no admitirse la consideración como gasto del ejercicio de las bajas de inmovilizado, el ajuste correcto ascendería a 444 millones ptas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil que son presupuesto de admisión a trámite del presente recurso de alzada. Son cuestiones a resolver:

- La eventual nulidad de la liquidación impugnada por no haber tenido lugar el trámite de audiencia previsto en el último inciso del art. 60.4 del RGIT.
- Eventual procedencia de la exención por reinversión del art. 134.1.c) de la Ley 43/1995.
- Eventual procedencia del gasto por baja de activos.
- Subsidiariamente, la eventual procedencia del diferimiento por reinversión del art. 21 de la Ley 43/1995.

Segundo.

Como cuestión previa debe tratarse la eventual nulidad de la liquidación impugnada por no haber tenido lugar el trámite de audiencia previsto en el último inciso del art. 60.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RD 939/1986).

La actuación inspectora se había iniciado el 1-10-2001, fecha en que se notificó la comunicación del inicio de la misma. El acta incoada, de fecha 24-7-2002, señala una dilación imputable al contribuyente de 47 días producida a solicitud de éste (de 7-6-2002 a 24-7-2002).

El 9-8-2002 X presentó unas primeras alegaciones frente al acta en que defendía, entre otras cosas, la nulidad del expediente por haberse vulnerado el derecho a la audiencia previa al acta, y ello porque tras la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia, lo que se hizo por Diligencia de 22-11-2001, la actuación inspectora prosiguió «como mínimo con una diligencia adicional, un informe solicitado al Ayuntamiento de ... y tres faxes que pretenden ser comunicaciones». Se solicitaba en consecuencia se dejara sin efecto el acta incoada.

Tales alegaciones motivaron que el Inspector Regional de ... dictara el 22-10-2002 el siguiente acuerdo:

«PRIMERO: Ordenar que se repongan las actuaciones de comprobación frente a X, con el fin de que por el actuario se proceda a la apertura de un nuevo trámite de audiencia y del simultáneo plazo para la presentación de alegaciones, en los términos contenidos en el art. 22 de la Ley 1/1998 de 26 de febrero, y en el 33 ter del RD 939/1986, de 26 de abril.

Cumplimentado dicho trámite, y atendiendo a las alegaciones que, en su caso, pueda presentar el obligado tributario, el actuario deberá proceder conforme a lo dispuesto en el art. 60.4 del citado RD 939/1986, de 26 de abril.

SEGUNDO: Que el presente acto se instrucción se notifique tanto al inspector actuario como al obligado tributario.»

Por Diligencia de 31-10-2002 se deja constancia de que «se le exhibe (al representante de X) toda la documentación que obra en el expediente».

Con fecha 5-11-2002 X se reitera en sus alegaciones de 9-8-2002 en cuanto al fondo del tema, y el 6-11-2002 el actuario emite informe ratificándose en la propuesta de liquidación contenida en el acta firmada el 24-7-2002. Ninguno de estos escritos aporta novedad alguna, salvo la de que el expediente completo se ha puesto de manifiesto a X.

A tenor del citado art. 60.4 del RGIT:

«Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones.

Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver.

Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado Por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-Jefe dentro del mes siguiente.»

Es claro que no se abrió un nuevo trámite de audiencia tras el informe del actuario de 6-11-2002, entendiendo el recurrente que se omitió lo preceptuado por el último inciso de dicho art. 60.4 concluyendo que la liquidación es nula de pleno derecho.

Sin embargo, el acuerdo del Inspector Regional de 22-10-2002 tiene por objeto únicamente la puesta de manifiesto a X del expediente inspector completo, lo que se verificó, constando así en Diligencia de 31-10-2002. De modo que, emitidas por X sus alegaciones de 5-11-2002 y formulado por el actuario su informe de 6-11-2002, en el que simplemente se ratifica en la liquidación propuesta en el acta, documento este que nada nuevo aporta salvo el cumplimiento del acuerdo de 22-10-2002, no genera indefensión al contribuyente la emisión de tal informe sin una nueva concesión de trámite de audiencia para alegaciones ni, como aduce el interesado, la omisión de tal trámite pueda ser considerado como una «argucia» para ultimar las actuaciones inspectoras en plazo por cuanto que ningún riesgo de prescripción existía toda vez que se está comprobando el ejercicio 1999 y las actuaciones inspectoras se desarrollan a lo largo del año 2002.

Tercero.

Entrando ya en la cuestión de fondo fundamental, el art. 134 de la Ley 43/1995, pieza básica del régimen especial de las entidades parcialmente exentas, en su redacción original aplicable al caso y por lo que aquí interesa establece:

«1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior: c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica.

(...)

3. (...) Se considerarán incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.»

Los documentos emanados de la Inspección deniegan el derecho a la exención por reinversión por no haberse producido, en su opinión, una transmisión onerosa de «bienes». Se deniega la calificación de los contratos suscritos entre X y Z como transmisión onerosa de una parte, y de otra que tengan por objeto bienes.

El acuerdo de liquidación, basándose en la dicción literal de los contratos que nos ocupan, que hablan de «indemnización» al referirse a las cantidades a satisfacer por Z a X, niega la calificación de transmisión onerosa a dichos contratos; sostiene que aquellas cantidades son puras indemnizaciones, destinadas a «resarcir de un daño o perjuicio», el ocasionado por la rescisión del contrato de arrendamiento y de la concesión administrativa.

Continúa el acto liquidatorio diciendo: «Visto que lo percibido por X fueron unas indemnizaciones, hemos de ver si la percepción de las mismas permitían disfrutar, o no, del derecho a beneficio fiscal de la exención por reinversión prevista en el art. 134 de la Ley 423/1995 ...». Y, tras transcribir el apartado 1.c) del dicho artículo, dice: «Resulta claro que la exención por reinversión es de aplicación, con carácter exclusivo, a las rentas que se pongan de manifiesto con causa en la transmisión onerosa de bienes sin que en ningún caso puedan considerarse como tales los derechos».

Tras apelar al art. 23.3 de la Ley 230/1963, que prohíbe la analogía en materia de hecho imponible, exenciones y bonificaciones, concluye la fundamentación jurídica del acuerdo liquidatorio denegando el derecho a la exención por reinversión.

En definitiva, la liquidación impugnada deniega la exención por reinversión por considerar que: 1) no estamos ante transmisiones onerosas, si bien dados los términos utilizados parece admitir como posible la exención aun en caso de haberse percibido indemnizaciones, y 2) no se han transmitido «bienes», no pudiendo considerarse como tales los derechos; identifica pues el término «bienes» con bienes materiales.

El TEAR de ... ratifica la postura de la Inspección sosteniendo que: «a criterio de este Tribunal, no ha existido una transmisión de activos patrimoniales incorporados al inmovilizado, sea material o inmaterial, ni tampoco de derechos».

Frente a ello sostiene la recurrente que los contratos celebrados con Z dan lugar a la cesión o renuncia de los derechos de que, como arrendatario de una lado y concesionario de otro, era titular. Que ello implica la transmisión de tales derechos (los devuelvo al dueño de los terrenos sobre los que recaían los mismos), transmisión que es voluntaria y pactada entre las partes, no consecuencia de una decisión unilateral de Z, y desde luego onerosa dado el precio acordado a satisfacer por la última. Que no existió un daño unilateralmente causado por Z que debiera ser resarcido mediante indemnización; y aun calificándose la contraprestación a pagar por Z de indemnización, ésta sería causada por la transmisión o pérdida de los derechos de que X era titular, lo que no impide la exención por reinversión.

Cuarto.

Debemos pues centrarnos en primer lugar en si hubo o no transmisión de derechos, para analizar a continuación si el término «bienes», que el art. 134.1.c) de la LIS utiliza al referirse al objeto de las transmisiones onerosas generadoras de los incrementos patrimoniales susceptibles de exención, comprende o no los derechos de X que se extinguen mediante los contratos suscritos con Z.

En el tratamiento de estos temas conviene hacer una precisión introductoria. Estamos ante un régimen especial, el de las entidades parcialmente exentas, en el que la filosofía general del impuesto sobre sociedades choca frontalmente con los sujetos, sin ánimo de lucro, destinatarios de tal régimen especial. La doctrina científica, frente a lo que ocurre en otros regímenes especiales del impuesto, es escasa y desde luego trata muy sucintamente la exención por reinversión propia del régimen de las entidades parcialmente exentas. Estamos además ante un régimen especial muy escasamente tratado por la Dirección General de Tributos en sus contestaciones a consultas, lo que obliga a acudir a sus criterios expresados respecto de instituciones no idénticas pero con importantes puntos en común como es el diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios del art. 21 de la Ley 43/1995 (en vigor hasta el 31-12-2001) y la deducción por idéntica reinversión del art. 36 ter de la misma Ley (más tarde art. 42 del RDLeg. 4/2004).

En el orden conceptual es claro que toda rescisión de un contrato de arrendamiento o una concesión administrativa de uso supone la extinción de los derechos que, nacidos de tales negocios jurídicos, pertenecían al arrendatario o concesionario. Dicha extinción implica que los derechos del arrendatario y concesionario revierten al propietario de los terrenos, se produce pues un desplazamiento patrimonial de derechos limitativos del dominio a favor del propietario, cabe pues afirmar, como hace la recurrente, que se ha producido una transmisión de los derechos de que X era titular como arrendatario y concesionario a Z. Y que se trata de una transmisión a título oneroso es evidente ante los pagos a realizar por Z en concepto de contraprestación pactados en tales contratos.

Existe al respecto un criterio reiteradamente mantenido por la Dirección General de Tributos en materia de deducción y diferimiento por reinversión de beneficios extraordinarios (arts. 21 y 36 ter Ley 43/1995 y 42 RDLeg. 4/2004) según el cual las indemnizaciones en concepto de lucro cesante en modo alguno pueden considerarse derivadas de la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial a estos efectos. Sin embargo sí que se dan derecho a dichos

diferimiento o deducción: las indemnizaciones por incendio de las instalaciones en cuanto que compensan las pérdidas de los elementos del inmovilizado (Consulta 1216/04 de 12-5-2004 entre otras); también las indemnizaciones por desplazamiento de la clientela consecuencia de la resolución de un contrato de representación y prestación de servicios, en cuanto que la clientela es un bien inmaterial por lo que la renta obtenida deriva de la transmisión de dicho elemento inmaterial (Consulta V0560/2005 de 5-4-2005).

Este TEAC ha admitido la posibilidad de acogerse al diferimiento por reinversión tanto a la diferencia entre la indemnización percibida por el incendio de un edificio y el valor contable del mismo como a la indemnización percibida en concepto de «desescombro» con ocasión del incendio de un edificio al tener su origen dicha indemnización en elementos patrimoniales que no constituyen valores de explotación (resolución de 29-05-2008 - R.G. 3080/06). También este TEAC ha declarado que puede acogerse a la exención por reinversión la cantidad percibida por una empresa como «indemnización por la supresión, cese y traslado de la actividad» así como por las obras, edificios e instalaciones de que consta la industria como consecuencia de la aportación de los mismos a una Junta de Compensación fiduciaria (resolución de ... - R.G. ...).

En la Consulta 1193/2004, de 12-5-2004, contesta la DGT que la indemnización percibida por el arrendatario (por causa de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento habiendo renunciado al derecho de traspaso) «lo es en concepto de lucro cesante, esto es, en compensación de rentas que se dejan de ingresar» por lo que no es aplicable la deducción del art. 36 ter de la LIS.

No es éste el caso de X, no media en este caso derecho de traspaso alguno al que éste tuviera derecho ni, por tanto, lucro cesante de ningún tipo. Es más, dada la naturaleza de X, entidad sin ánimo de lucro, no cabe hablar de lucro cesante por la rescisión de los contratos de que emanan los derechos que le permiten la realización de su objeto social, ... Las indemnizaciones percibidas de Z vienen a compensar la pérdida de los elementos patrimoniales que permiten a X la realización de su objeto. No se trata en este caso de plenas propiedades, sino de derechos de uso en virtud de un contrato de arrendamiento y una concesión administrativa, pero son sin duda derechos que le pertenecen y en virtud de los cuales puede utilizar los terrenos, edificaciones e instalaciones que son absolutamente necesarios para el cumplimiento de su objeto social.

En consecuencia, si no se considera la contraprestación de Z como precio por la adquisición de unos derechos de X como precio de la transmisión de los mismos sino como pura indemnización, tal indemnización deriva del desplazamiento de los derechos de uso de titularidad de X a favor de Z, de unos elementos patrimoniales transmitidos, por lo que entiende este TEAC que su percepción da derecho a la exención que nos ocupa.

En nada contradice esta conclusión la apreciación del TEAR de ... según la cual no hubo unos acuerdos voluntarios entre Z y X, pues estaba previsto que si no se llegaba a tales acuerdos se procedería a la expropiación forzosa. La realidad es que las expropiaciones forzosas constituyen transmisiones onerosas a efectos del diferimiento o deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y así lo ha reconocido reiteradamente la DGT en sus contestaciones a consultas (entre otras las de 26-4-2006 - V0818/2006 o de 11-9-2007 – V 1861/2007).

Quinto.

En cuanto al segundo de los puntos que basa la liquidación impugnada, es el fundamental dado que el propio acuerdo liquidatorio se plantea la posibilidad de que la «indemnización» pueda dar derecho a la exención, denegándola al identificar el término «bienes» con elementos materiales.

La Inspección no se cuestiona en absoluto la concreta significación del término «bienes» utilizado por el art. 134.1.c) de la LIS al referirse al objeto de la transmisión onerosa que da lugar a la exención de los incrementos patrimoniales por reinversión, identifica el término «bienes» con los bienes materiales.

El TEAR por su parte sostiene que «no ha existido una transmisión de activos patrimoniales incorporados al inmovilizado, sea material o inmaterial», con lo que parece estar hablando en términos de contabilidad, términos que, como se expone más adelante, utiliza la propia Ley 43/1995 en otros preceptos.

Sin embargo, la titularidad de los derechos propios del arrendatario o concesionario es algo que se tiene o no se tiene, independientemente de si tales derechos están o no contabilizados, como se tiene de hecho una clientela sin que tal elemento esté contabilizado. Y es innegable que tales derechos integraban el patrimonio de X y son los perdidos en virtud de la rescisión de los correspondientes negocios jurídicos con Z.

Ante la ausencia de una definición legal del término «bienes» utilizado por el precepto en cuestión procede, en consecuencia, acudir a la interpretación del precepto que nos ocupa, art. 134.1.c) de la Ley 43/1995 conforme al art. 3.º 1 del Código Civil, a cuyo tenor:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

Entre las múltiples acepciones del término bienes (en plural), el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala las siguientes: «patrimonio, hacienda, caudal», «cosas materiales o inmateriales en cuanto objetos de derecho».

Por su parte, el Diccionario de María Moliner señala al término bienes (plural), entre otros, los significados siguientes: «conjunto de todo lo que posee una persona en fincas, dinero, etc.», «capital», «caudal», «haber», «hacienda», «patrimonio».

Obviamente, conforme a tales diccionarios el término «bienes» engloba los de naturaleza material e inmaterial, es decir los derechos.

De otra parte, en sede del Derecho Patrimonial Civil es frecuente referirse con el término bienes a cualesquiera elementos materiales o derechos, bienes materiales o inmateriales si se quiere.

En una interpretación literal del reiterado art. 134.1.c), dado que dicha norma habla de «bienes» sin especificar si se trata de materiales o inmateriales, y que «donde la ley no distingue no cabe hacer distinción», debe entenderse que la transmisión de derechos, en cuanto bienes inmateriales que son, da derecho a la exención por reinversión.

Si acudimos a los antecedentes legislativos de la norma, el art. 5.º 2 de la Ley 61/1978, regulador de la tributación de las entidades parcialmente exentas, establecía en el último de sus párrafos: «Asimismo estarán exentos los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en la transmisión de bienes no afectos a la obtención de rentas gravadas cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas de acuerdo con lo que se establece en el artículo 15.8 de esta Ley».

Aunque el supuesto no es idéntico (cabía la exención de la plusvalía obtenida por la enajenación de bienes no afectos a la actividad exenta, imposible bajo la Ley 43/1995), el precepto se remite al art. 15.8 de la misma Ley 61/1978, y dicho artículo, en su apartado 1 concretaba la exención para «los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las Empresas».

Ante el cambio radical que supone la Ley 43/1995 respecto de la anterior ley del impuesto, no sólo en cuanto al régimen especial de las entidades parcialmente exentas (pues la nueva ley no permite la exención de plusvalías generadas por bienes no afectos a la actividad exenta) sino respecto de la exención por reinversión (que desaparece con carácter general) no parece adecuado interpretar el art. 134.1.c) de la nueva ley a la luz de la derogada para limitar el término «bienes» a los elementos materiales del activo fijo de la entidad.

La promulgación de la Ley 43/1995 supone, como una de sus innovaciones más notables, el fin de la exención de plusvalías por reinversión con carácter general, sustituyéndolo por el beneficio del diferimiento de tributación por reinversión de su art. 21, cuyo apartado 1 establecía:

«No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial, ..., siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados ...»

Conforme a esta norma la transmisión onerosa de cualesquiera elementos patrimoniales del inmovilizado material o inmaterial da derecho al diferimiento de tributación por reinversión.

Como supuestos excepcionales, la Ley 43/1995 establece una exención por reinversión de beneficios extraordinarios tanto en el régimen especial que nos ocupa como en el de las empresas de reducida dimensión.

En este último (empresas de reducida dimensión), el art. 127 (derogado para los ejercicios que se iniciaran a partir del 1-1-1999) establecía en su apartado 1: «..., no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, ..., en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, siempre que el importe de las citadas rentas no supere 50 millones de pesetas y se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material ...». Claramente, la exención se está limitando, a más de cuantitativamente, a las rentas generadas por la enajenación de elementos del inmovilizado material, como hacía la Ley 61/1978.

Frente a tal dicción literal, cuando la Ley 43/1995 regula la exención por reinversión de las entidades parcialmente exentas establece [art. 134.1.c)]:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine ...»

Expuesto en los párrafos que anteceden el «contexto» (como ordena el art. 3.º 1 del Cc) de la norma que nos ocupa, es significativo que la ley abandona en el art. 134.1.c) la terminología contable utilizada en el art. 21 y en el 127 (elementos del inmovilizado) para utilizar, hay que presumir que intencionadamente, el término «bienes».

Parece claro que si la ley no limita expresamente la exención por reinversión de las entidades parcialmente exentas a las rentas derivadas de la enajenación de «elementos del inmovilizado material, o material e inmaterial» es porque no pretende hacerlo. Y esta falta de delimitación de la naturaleza de los elementos susceptibles de generar las plusvalías resulta congruente con la naturaleza de unas entidades que no tienen ánimo de lucro, como es el caso de X.

Interpretado el art. 134.1.c) literalmente en relación con su contexto y su antecedente legislativo inmediato, procede acudir a la interpretación teleológica, indagar el espíritu y finalidad de la norma, extremos estos a los que el art. 3.º 1 del Cc concede primordial importancia.

El régimen especial del Título VIII, Cap. XV trata de eximir absolutamente del impuesto aquellas rentas generadas por la actividad en que consista el objeto social de las entidades acogidas al mismo, gravando sin embargo cualesquiera otras rentas. En cuanto a los incrementos de patrimonio (concepto este recuperado de la precedente ley del impuesto) únicamente se eximen de gravamen, en congruencia con lo anterior, los generados por la enajenación de bienes afectos a la actividad que constituye su objeto social específico siempre que el total importe obtenido de tal enajenación se destine a «nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica».

Con esta exención por reinversión, la ley está completando la exención de las actividades que constituyen el objeto social de la entidad sin ánimo de lucro que no se rige por la Ley 30/1994 de Fundaciones.

Sería absolutamente incongruente que, exenta la actividad propia de X, ..., lo que se realiza sin ánimo de lucro, la enajenación de los derechos que recaen sobre los bienes (que no tiene en propiedad sino como arrendatario y concesionario) que precisamente son absolutamente necesarios para la realización de su objeto social, destinando el total importe obtenido a la compra de nuevos terrenos y su adecuación para ... resultara gravada por el impuesto. Con toda probabilidad (nada se dice al respecto en el expediente) esto supondría el fin de X, lo que desde luego no pretende la LIS y se manifiesta en la exención regulada.

Finalmente, es también significativo que en la dicción literal del art. 134.1.c), junto con el término «bienes» utilizado al señalar la naturaleza del elemento generador de la plusvalía, se utilice el de «inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica» al fijar el destino del total importe obtenido de la enajenación. Una vez más no se trata de un término preciso, las «inversiones» pueden tener naturaleza muy distinta, material o inmaterial; y ni siquiera se exige que las inversiones estén afectas al objeto social específico, sino sólo «relacionadas» con él, término este de mayor amplitud que el de afección.

Por todo lo cual deben acogerse las alegaciones del recurrente en este punto, reconociendo el derecho a la exención del art. 134.1.c) de la Ley 43/1995 del incremento patrimonial derivado de la rescisión del contrato de arrendamiento y concesión administrativa en virtud de los cuales X disfrutaba de los terrenos y edificaciones en que se ubicaba.

Sexto.

En cuanto a la última cuestión a tratar, el llamado gasto por baja de activos, que en realidad es una partida que en la contabilidad de X viene a reducir la plusvalía derivada de los contratos con Z, es claro que tal baja de activos se refiere a los perdidos, o que se van a perder, como consecuencia de tales contratos. Son activos afectos a la actividad específica de X. Desde luego no estamos ante un gasto del ejercicio, sino ante una partida que vendría a reducir el importe de la plusvalía.

Que no se dotó la amortización de los correspondientes activos en su día es claro a la vista del expediente. También lo es que tal amortización, al tratarse de activos afectos a la actividad exenta de X, no hubiera sido deducible conforme al art. 135 de la Ley 43/1995 («No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, ...: a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas ... »).

Admitida la exención por reinversión en el fundamento de derecho anterior, que la plusvalía en cuestión sea mayor o menor en función de tal baja de activos resulta intrascendente, como lo es que tal baja de activos se produzca por 483,9 millones ptas. como señala la Inspección o por 444 millones ptas. como indica el recurrente en sus alegaciones. Y ello porque la exención es de la total plusvalía conforme al art. 134.1.c), lo que se hace depender por tal norma, no del importe del incremento patrimonial, sino de la efectiva reinversión del total importe obtenido en la enajenación generadora de la renta, reinversión en modo alguno cuestionada por la Inspección en su día ni por el TEAR de ...

Séptimo.

Estimada la pretensión principal del recurrente carece de objeto entrar a conocer sobre la pretensión subsidiaria, esto es, la aplicación del diferimiento por reinversión del artículo 21 de la LIS.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en el recurso de alzada interpuesto por X contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de

... de 2007, recaída en el expediente n.º ... relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1999, por cuantía de 3.486.918,89 €, EN SALA

ACUERDA

Estimarla, anulando tanto la resolución impugnada como la liquidación subyacente.