

Roj: STS 2501/2015 - ECLI:ES:TS:2015:2501
Id Cendoj: 28079130022015100272

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Nº de Recurso: 1307/2014

Nº de Resolución:

Procedimiento: RECURSO CASACIÓN

Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a ocho de Junio de dos mil quince.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto los recursos de casación que, tramitados con el número 1307/14, han interpuesto EL CORTE INGLES, S.A., representada por el procurador don César Berlanga Torres, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 13 de febrero de 2014 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 73/11, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades, régimen de declaración consolidada, de los ejercicios 2002 a 2005.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por El Corte Inglés, S.A. («El Corte Inglés», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de diciembre de 2010. Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 5051/09, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación practicada el 15 de septiembre de 2009 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada) de los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive.

A los efectos de este recurso de casación, la sentencia recurrida trata las siguientes cuestiones:

(A) Motivación del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras (FJ 4º). Tras reproducir el contenido de dicho acuerdo y acogerse a la sentencia de este Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 (casación 6688/09), razona que:

« En atención a lo expuesto, y habida cuenta de que, el supuesto contemplado en la sentencia del Alto Tribunal, ofrece algunos rasgos comunes con el aquí enjuiciado, considera la Sala que debe desestimarse la demanda en este extremo, y entender que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras a 24 meses, y las cinco causas que se mencionan en el Acuerdo son suficientes para considerarle como debidamente motivado.

No se puede negar la complejidad a un expediente de tales dimensiones en donde era necesario analizar múltiples compraventas, y aportar numerosa documentación, a lo que es preciso añadir que el propio recurrente en 11 ocasiones solicitó aplazamientos, lo que es un dato significativo de la magnitud del expediente, y si bien tal solicitud es un derecho que la ley le confiere, ello no puede repercutir en perjuicio de la Administración, que entonces ve notablemente mermado el plazo de 12 meses establecido.

A lo expuesto, también procede señalar que, como el Abogado del Estado apunta en su escrito de contestación, la actora tuvo oportunidad de oponerse a dicha ampliación y sin embargo nada adujo en el momento procesal oportuno, por lo que resulta un tanto contradictorio su impugnación en esta vía jurisdiccional, cuando tuvo varias oportunidades de hacerlo tanto en la vía de gestión como la previa de reclamación económico administrativa.

Por todo ello, debe decaer este primer motivo de impugnación ».

(B) Corrección monetaria y deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Se analizan tres operaciones distintas.

(a) Transmisiones efectuadas por Hipercor, S.A. («Hipercor», en lo sucesivo), en el barrio Sanchinarro de Madrid (FJ 8º):

«[...] Sin embargo, no se comparte por la Sala tal afirmación en los términos en que se expresa el Acuerdo de liquidación. En efecto en el propio Acuerdo y en sus antecedentes de hecho, se expone detalladamente, cómo la entidad Hipercor, entre los años 1993 y 1995, procedió a adquirir una serie de fincas rústicas, todas ellas enclavadas en el PAU Sanchinarro, gestionado por el Ayuntamiento de Madrid, mediante el sistema de expropiación y que en virtud del Convenio entre la Comisión Gestora del PAU e Hipercor, firmado el 22 de abril de 1997, esta entidad se incorpora a la Comisión gestora de la Junta, cuya extensión superficial era de 478.090 m² y en la que el aprovechamiento correspondiente a los terrenos aportados por Hipercor se adjudicarían en un 62,03 % a Parcela T-3 con uso comercial de gran superficie, otra parte a uso terciario de oficinas (parcela T-1) y el resto con arreglo a los criterios que se establezcan para la aprobación del Proyecto de Compensación.

Por otro lado, y en relación a otra parcela, que inicialmente era propiedad de la entidad Altos del Retiro, que a su vez había suscrito un Convenio urbanístico con el Ayuntamiento en 1990, dicho Convenio se modifica en 1995 adjudicando a dicha sociedad el aprovechamiento urbanístico de 25.885,76 m² de edificabilidad para materializarse en el PAU de Sanchinarro. La entidad Altos del Retiro se disuelve sin liquidación en marzo del año 2000, transmitiendo todos sus activos y pasivos a Hipercor, que el 25 de mayo de 2000, suscribe un nuevo Convenio con el Ayuntamiento de Madrid, materializando el aprovechamiento urbanístico sobre una cuota indivisa del 37,97% de la parcela T-3 del proyecto de Compensación del PAU Sanchinarro, cuyo porcentaje, sumado al 62,03 % ya adjudicado conforma el 100% de la parcela T-3 sobre la que se asienta el Centro Comercial.

Y en fecha 6 de junio de 2001, la Junta de Compensación del Pau Sanchinarro adjudicó a Hipercor fincas en un total de 130.790,03 metros cuadrados de edificabilidad y unas unidades de aprovechamiento de 165.367,18 m². Según consta en el Acuerdo de liquidación, algunas parcelas resultantes de dicha adjudicación fueron objeto de enajenación y los beneficios obtenidos se acogieron a la deducción controvertida.

Los hechos relacionados y que han sido extraídos del Acuerdo de liquidación, coinciden sustancialmente con lo expuesto en el escrito de demanda, en que se admitía que la inicial compra de un total de 478.090 m² de superficie de suelo bruto, resultaba necesario para conseguir una edificabilidad comercial de 53.508,22 m² y que con el cambio del sistema de expropiación al de compensación en 1996, aportó todos los terrenos a la Comisión Gestora, recibiendo a cambio las parcelas descritas en donde la superficie de edificabilidad que se asignaba al centro Comercial, 55.000 m² era la misma aproximadamente que resultaba atribuible en virtud de las compras de terrenos inicialmente efectuadas.

La Sala, a la vista de lo anterior, de la cronología de las compras de las fincas y los sucesivos acontecimientos y calificaciones urbanísticas que las afectaron, considera que no se puede afirmar con la rotundidad que lo hace la Administración, que el destino inicial de las fincas adquiridas fuera desde un primer momento, el de su posterior venta, pues parece bastante evidente, a raíz de los hechos constatados, que dichas adquisiciones se hicieron con la clara intención de construir un Centro Comercial, como así se hizo, para lo que era preciso adquirir una determinada superficie y que por los distintos avatares de índole urbanística a los que devinieron sometidas las parcelas, finalmente a Hipercor se le adjudica una determinada superficie para edificar el centro Comercial y el resto para otros usos, siendo estas últimas fincas las que se transmiten.

Así consta con toda claridad en contrato de 15 de enero de 1993 entre Hipercor S.A. y Promotorauno S.A., entidad que se comprometía a ceder los derechos suscritos a su favor de opción de compra sobre distintas fincas y en cuya cláusula sexta, se prevé la resolución de dicho contrato en caso de que no se aprobara definitivamente el PAU o para el caso de que se redujese el aprovechamiento urbanístico previsto y fuera necesario incrementar la aportación de suelo bruto para poder obtener la edificabilidad necesaria para la construcción del Centro Comercial.

Concluyendo, estima la Sala que lo que se ha venido exigiendo en los sucesivos regímenes legales para poder disfrutar de la deducción, es que se trate de elementos afectos a actividades empresariales y ganancias procedentes de su transmisión, siendo el criterio de la afectación el que resulta determinante a la hora de calificar un bien como inmovilizado o como existencia.

Desde este punto de vista, no ofrece duda a la Sala que la intención de la entidad Hipercor cuando adquirió las fincas en los años 1993 a 1995, lo hizo con la finalidad de destinarlas a la construcción de un Centro Comercial y así parece totalmente congruente su actuación y la adquisición de un determinado número de metros cuadrados que es lo que le exigía la normativa urbanística vigente en ese momento.

Resulta difícil aceptar en este punto la tesis de la Administración, de que ya desde el primer momento las fincas se adquirieron con el evidente fin de dedicarlas a su enajenación y que su destino era transformarse en disponibilidad financiera por lo que formaban parte del activo circulante, pues de los datos obrantes en el expediente se deduce justamente lo contrario.

En primer lugar la entidad Hipercor, de acuerdo con la información de que dispone la Sala, no tiene como objeto social actividades de promoción inmobiliaria, por lo que tal afirmación resulta ajena a su actividad económica. Pero es que, además los hechos y acontecimientos que se produjeron en los años sucesivos a la enajenación, y que han quedado constatados en anteriores fundamentos, ponen de relieve, a juicio de la Sala, que su destino era afectarlos a la construcción de un Centro Comercial, principal actividad económica de la entidad y que todas sus actuaciones responden a dicha finalidad, por cuanto se adquiere la extensión de metros cuadrados exigida para la construcción de un Centro de las dimensiones programadas y no es sino, los cambios urbanísticos, lo que modifica el definitivo destino de los terrenos excedentes, por lo que, al no ser la promoción inmobiliaria la actividad principal de la entidad compradora, se ve obligada a su transmisión.

Considera por tanto la Sala que el supuesto guarda cierta similitud con el contemplado en la sentencia del Tribunal Supremo ya citada, de 13 de junio de 2013 (recurso de casación 4554/2011), por cuanto, se trataba en aquel caso de terrenos rústicos adquiridos por una entidad dedicada a la promoción inmobiliaria, que dedica durante un tiempo a la actividad agrícola y que una vez recalificados se le adjudican mediante un Convenio urbanístico suscrito con un Ayuntamiento. El Tribunal Supremo entendió entonces que la actividad de preparación del bien para la futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma, ya que el dato real del despliegue de una actividad dirigida a obtener aquel objetivo permite admitir que el bien estaba afecto a la actividad empresarial de la sociedad titular del mismo.

En el supuesto ahora analizado, es aún más clara la afectación de las fincas adquiridas a la actividad empresarial, en este caso a la construcción de un Centro Comercial, que efectivamente se lleva a cabo años más tarde, sin que exista dato alguno en el expediente que permita colegir razonablemente que la adquisición se hizo con otros fines.

Por lo tanto, y partiendo de la afirmación de que las fincas constituyeron desde el primer momento de su adquisición, un bien integrante en los bienes del inmovilizado afecto a la actividad económica desarrollada por la entidad Hipercor, y de acuerdo con los requisitos que tanto la ley como la jurisprudencia citada vienen exigiendo para poder gozar de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, hemos de concluir que la posterior transmisión de los terrenos sobrantes por parte de dicha entidad, tuvo carácter excepcional, motivada por los cambios en la legislación urbanística y no dependió de la voluntad de la hoy actora, por lo que cumpliendo los requisitos de tratarse de inmovilizado afecto a la actividad empresarial, a la posterior transmisión de parte de los mismos, le corresponde el derecho a la deducción por reinversión así como la corrección monetaria pretendida.

Por otro lado, y a mayor abundamiento, la Sala, a la hora de adoptar la presente resolución, toma en consideración la afirmación de la parte, y que la Administración no desmiente, acerca de que, en los años previos a la presente regularización, ya en sus autoliquidaciones de los ejercicios 2000-2001 y 2001- 2002, se transmitieron por Hipercor terrenos excedentarios del proyecto de construcción del Centro de Sanchinarro, en idéntica situación fáctica y contable, aplicando a dicha transmisión los mismos beneficios que ahora se le niegan.

Es evidente que ello constituye un acto propio por parte de la Administración, que le vincula a los efectos de su posterior actuación en idénticas situaciones, salvo que se motive debidamente dicho cambio de actitud, y sin que tampoco se comparta, en este punto, la alegación del Abogado del Estado que alega la falta de identidad en las fincas y que son hechos distintos por lo que no hay identidad de situación. Obviamente no existe identidad en el sentido propugnado por el representante del Estado, pues se trata, en efecto, de fincas físicamente diferentes, pero existiendo una idéntica consideración jurídica respecto a su calificación, y un tratamiento jurídico idéntico que es la cuestión objeto del recurso.

En atención a lo expuesto debe estimarse la demanda en relación a las fincas transmitidas por Hipercor S.A. en los ejercicios regularizados».

(b) Transmisión por El Corte Inglés de terrenos en Valdemoro (Madrid) (FJ 10º):

«Esta pretensión debe ser rechazada, por diversas razones.

En primer lugar, debe señalarse que prácticamente la totalidad de las fincas transmitidas se encontraban afectas por un plan urbanístico, al haber sido aportadas a una Junta de Compensación o haber sido objeto de calificación como suelo urbanizable, lo que en un indicio claro de que su destino claramente era ser destinadas a la construcción para uso residencial.

La operación que genera una deducción en la base más importante es la transmisión a la entidad Lanneman S.L. de una serie de fincas inscritas en el registro de la propiedad de Valdemoro y sobre las que estaban previstas actuaciones urbanísticas, en sectores incluidos dentro del Plan general de Ordenación Urbana de Valdemoro, cuya aprobación definitiva fue publicada en el BOCAM de 19 de mayo de 2004. La transmisión se hace el 2 de diciembre de 2004 y genera una base de deducción por reinversión de 27.342.516,60 # y una depreciación por corrección monetaria de 41.602,72 #.

Por lo que respecta a su afectación a una actividad agrícola y ganadera, aparte de la inconcreción con la que se formula dicha alegación, como ya se ha hecho constar, resulta significativo a la hora de analizar esta alegación, de un lado, el dato bastante relevante de que, como se constata en el Acuerdo de liquidación, ni en los Informes de auditoría ni en la Memoria y cuentas anuales de la entidad, que son presentadas a la entidad y debidamente firmadas por el Presidente y los Consejeros de la misma, se mencione la actividad agrícola presuntamente realizada, lo que es bastante significativo de la poca importancia que la propia recurrente concedía a la misma. Así lo manifiesta, el propio representante en escrito de manifestaciones de fecha 17 de agosto de 2009, cuando reconoce "el desarrollo marginal de actividades agrícolas en tanto los terrenos se destinaban a la expansión del centro logístico".

Es innegable que existía una cierta actividad agrícola, como lo prueba efectivamente las subvenciones públicas que recibió durante varios años, y así se desprende de la documentación aportada por la parte, en relación a diversos gastos, facturas, etc., cuya realidad no se discute, pero que no permiten más que calificar a dicha actividad como mínima o residual, respecto a la actividad principal de la actora.

No parece necesario utilizar demasiados argumentos para llegar a la conclusión de que El Corte Inglés, no tiene como objeto social el ejercicio de actividades agrícolas o ganaderas, y sin bien es cierto que en algunas de las fincas de referencia se ha podido ejercer dicha actividad, esta no adquiere en ningún caso el carácter de actividad empresarial en el sentido preconizado por el Tribunal Supremo, teniendo en cuenta los datos apuntados, que los ingresos obtenidos son insignificantes en comparación al volumen de negocios de la recurrente así como la escasez de personal humano dedicado a la misma.

La Sentencia del T.S. de 9 de diciembre de 2013 (recurso de casación 3343/2012), contiene la siguiente afirmación:

[...].

En definitiva y respecto a las fincas transmitidas por la entidad El Corte Inglés, no resulta en absoluto acreditado que estuviera afectas a la actividad empresarial de la recurrente, criterio que, como ha quedado expuesto a través de la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo, es requisito imprescindible para poder gozar del beneficio fiscal pretendido.

Así, en este caso, resulta irrelevante que las fincas fueran incluidas por la parte actora como integrantes de los bienes del inmovilizado en el momento de su adquisición, pues ya hemos declarado, que esta inicial calificación puede perfectamente ser modificada, y así lo permite el Plan General de Contabilidad. Tampoco el criterio de la permanencia resulta determinante, como reiteradamente hemos señalado en numerosas resoluciones. Citamos, por todas, la sentencia de 27 de diciembre de 2012, en la que declarábamos:

[...]

Finalmente la actora ha sostenido de forma un tanto inconcreta que la mayoría o gran parte de las fincas que inicialmente se encontraban afectas a la actividad agrícola, fueron gradualmente afectadas a la actividad logística desarrollada en los almacenes sitos en la localidad de Valdemoro, afirmación huérfana de acreditación en la fase de comprobación y en la vía administrativa, como se recoge expresamente en la resolución del TEAC (Fundamento Sexto): " *de las certificaciones de obra respecto de la ampliación del centro logístico resulta imposible identificar las fincas que según afirma han quedado afectas a dicho centro* " y sin que a lo largo del presente proceso jurisdiccional se haya suplido tal ausencia probatoria.

Procede recordar que nos encontramos en presencia del disfrute de un beneficio fiscal y que según establece la LGT (artículo 14) y ha declarado reiteradamente el Tribunal Supremo, debe ser objeto de una interpretación estricta, que no restringida, siendo incumbencia de la parte que pretende tal beneficio la carga probatoria de acreditar su procedencia según el art. 105 LGT .

Por todo ello, debe desestimarse la demanda en este extremo».

(c) Transmisión por El Corte Inglés de locales en Zaragoza (FJ 11º):

«[...] en relación a la transmisión de la opción de compra inherente al contrato de arrendamiento financiero celebrado con el banco de Sabadell y que tenía por objeto locales situados en Zaragoza, se comparten los argumentos contenidos en la resolución del TEAC objeto de impugnación, pues a tenor de los datos obrantes en el expediente, es obvio que fue la entidad Fanjul y no el Corte Inglés quien utilizaba los inmuebles para su uso, pues ECI en efecto firmó un contrato de arrendamiento financiero con el Banco de Santander el 29 de mayo de 1995, pero según la escritura de 4 de julio de 2005, en la misma fecha, 29 de mayo de 1995, y en documento privado, ECI había otorgado también contrato de arrendamiento financiero y el derecho de opción de compra sobre los mismos inmuebles a favor de la sociedad Fanjul, por lo que difícilmente se puede sostener que dichos inmuebles estaban afectos a su actividad desde 1995 hasta 2005 cuando se transmiten, puesto que desde 1995, quien los utilizaba no era ECI sino Fanjul».

SEGUNDO .- El Corte Inglés y la Administración General del Estado prepararon sendos recurso de casación contra la anterior sentencia. Previo emplazamiento, la mencionada compañía mercantil lo interpuso mediante escrito presentado el 23 de mayo de 2014, en el que invocó tres motivos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

1º) En el primero denuncia la infracción de los artículos 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), 31 *ter* del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo) [hoy sustituido por el artículo 184 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre)] y 54 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre). También considera vulnerada la jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2010 (RJ 2010/5451), 7 de abril de 2011 (casación 872/06), 25 de marzo de 2011 (casación 57/01), 5 de junio de 2013 (casación 2709/11) y 29 de enero de 2014 (casación 4649/11).

Sostiene que el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por otros doce meses fue dictado sin respetar la legalidad vigente al **(1)** carecer de la motivación suficiente y **(2)** no estar justificado atendiendo a su carácter excepcional en el normal desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación.

Recuerda que los motivos alegados para proponer la ampliación fueron: **(i)** el volumen de operaciones del grupo consolidado 8/88, al superar el importe requerido para la obligación de auditar sus cuentas; **(ii)** constituir el mencionado grupo un sujeto pasivo que tributa en régimen de consolidación fiscal; **(iii)** la vinculación con entidades no residentes; **(iv)** la dispersión geográfica de la actividad y **(v)** el volumen del personal y la variación en la contratación del mismo. Subraya que en dicha propuesta no se concedía plazo alguno al contribuyente para formular alegaciones y que en acuerdo de 21 de julio de 2008 se resolvió ampliar las actuaciones reproduciendo las circunstancias ya reseñadas en la propuesta, indicándose que frente al mismo no cabía recurso autónomo alguno. Señala también que en la demanda sostuvo la nulidad de dicho acuerdo por no estar suficientemente motivado. La sentencia impugnada desestimó tal alegato, transcribiendo en parte la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 (casación 6688/09).

En su opinión, la sentencia impugnada, cuando afirma que «las cinco causas que se mencionan en el acuerdo son suficientes para considerarle suficientemente motivado», convalida el defecto de motivación de que adolece, en el que no consta justificación alguna de por qué en el caso concreto procedía la ampliación. En otras palabras, para la Audiencia Nacional basta con citar una o más de las circunstancias contempladas en el artículo 150.1.a) para decretar la ampliación.

Señala que la Sala de instancia contempla un nuevo motivo que, objetivamente, sería causa también suficiente para tener por acreditada la complejidad en las actuaciones inspectoras: las dilaciones provocadas por solicitudes de aplazamiento o suspensiones de plazos formuladas por el contribuyente, lo que no deja de ser un error manifiesto, pues no solicitó ni un solo aplazamiento. Enfatiza que el propio acuerdo de liquidación

afirma que no se han producido periodos de interrupción injustificada ni dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración. Considera que, en cualquier caso, una solicitud de aplazamiento no tiene por qué implicar complejidad en las actuaciones. Por lo demás -añade-, el artículo 104.2, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria de 2003 establece que no se computarán en el plazo de duración los periodos de dilaciones imputables al contribuyente y las solicitudes de aplazamiento, por lo que no cabe la interpretación realizada en la sentencia impugnada para utilizar esas circunstancias como prueba de la complejidad en las actuaciones.

En relación con la motivación, considera que la interpretación que realiza la Audiencia Nacional es contraria a la jurisprudencia, pues la concurrencia de alguna de las causas legalmente previstas no tiene por qué suponer, automáticamente, que esté justificada la ampliación del plazo de las actuaciones. Razona que, atendiendo a los hechos posteriores acaecidos en el marco de las actuaciones inspectoras, ninguna de las circunstancias señaladas por el inspector actuante, reproducidas en el acuerdo de ampliación, han sido referidas al caso que nos ocupa para justificar la dilatación del procedimiento por otros doce meses, sin que tampoco se haya justificado en qué medida tales circunstancias han determinado una especial dificultad para llevar a cabo las actuaciones de comprobación. A título de ejemplo, y refiriéndose a la dispersión geográfica de la actividad que desarrolla, precisa que todas las diligencias del procedimiento en cuestión están firmadas en Madrid por el mismo equipo inspector y por los mismos representantes de la entidad, que tenían su sede en Madrid; es decir, aunque desarrolla efectivamente su actividad en cincuenta y tres delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ello no supuso el más mínimo esfuerzo adicional para la Inspección.

Frente al argumento de la sentencia impugnada, expuesto a mayor abundamiento, de que nada adujo sobre la falta de motivación del acuerdo de ampliación cuando se le notificó, razona que la falta de motivación del acuerdo llevaría a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo, siendo así que la prescripción es un defecto invalidante de tal envergadura que puede y debe ser apreciado de oficio. A lo anterior añade la naturaleza revisora de esta jurisdicción, que debe ser interpretada en un sentido amplio, lo que hace decaer el argumento empleado por la Sala de instancia. En cualquier caso, considera insuficiente el hecho de no haber presentado alegaciones a la propuesta de ampliación para convalidar el defecto de motivación de la resolución que la acordó. Trae a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de junio de 2013 (casación 2709/11), para reparar a continuación en que dicha resolución no era susceptible de recurso autónomo.

2º) El segundo motivo tiene por objeto la infracción de los siguientes preceptos: **(i)** artículos 15 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), y 15 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), en relación con la corrección monetaria; **(ii)** artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995, en la redacción del artículo 2.3 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), y 42 del ya mencionado texto refundido, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios; **(iii)** artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), así como la parte tercera ("Definiciones y relaciones contables" - grupo 2, inmovilizado) del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), en relación con el concepto de inmovilizado material, y la adaptación sectorial de dicho Plan General a las empresas inmobiliarias; **(iv)** artículos 8, 105 y 14 de la Ley General Tributaria de 2003, por la interpretación que realiza la sentencia impugnada del beneficio fiscal de referencia, negando su aplicación; **(v)** artículos 105 de la Ley General Tributaria de 2003, 217, 299, 319, 326, 334, 335, 340 y 348 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), a los que se remite el artículo 60 de la Ley de esta jurisdicción, en relación con los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, en lo que atañe a la valoración arbitraria de la prueba; y **(vi)** artículos 47 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, proclamada en Niza el 7 de diciembre de 2000 (DOUE, Serie C, número 364, de 18 de diciembre de 2000), y 6 y 13 del Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 [instrumento de ratificación de 26 de septiembre de 1979 (BOE de 10 de octubre)], que recogen los derechos a un proceso equitativo y a un recurso efectivo, y 10.2 de la Constitución. Denuncia también la infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en las sentencias de 8 de febrero de 2005 (casación 6567/99), 11 y 19 de febrero de 2008 (casaciones 5369/02 y 4794/02, respectivamente).

Recuerda que en los fundamentos cuarto y quinto de la demanda expuso que las parcelas vendidas tanto por Hipercor como por El Corte Inglés habían sido correctamente contabilizadas como inmovilizado, ya que su finalidad era la de servir permanentemente a la actividad de la empresa [en el caso de los

terrenos ubicados en Valdemoro (Madrid), fueron adquiridos para formar parte del centro logístico sito en dicho municipio], aportando numerosa prueba con tal finalidad. Sin embargo -continúa exponiendo-, en relación con dichos terrenos la Audiencia Nacional ha concluido que, si bien fueron adquiridos con tal finalidad y que antes de ser enajenados se destinaron a la actividad agrícola, esa finalidad no es la actividad empresarial a la que se dedica la demandante, por lo que no procede la aplicación del beneficio fiscal. Precisa que a igual conclusión llega la sentencia en relación con los locales sitos en Zaragoza, por entender que no estaban afectos a su actividad, ya que, desde 1995 hasta 2005 (año en el que se transmitieron), los utilizó la entidad Fanjul PI, S.L.

Considera que la conclusión que alcanza la Sala de instancia vulnera los artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995 y 42 del texto refundido de 2004, pues la literalidad de dichos preceptos, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 [«los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión»], a diferencia de la establecida a partir del 1 de enero de 2007 [«hayan pertenecido al inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas que hubiesen estado en funcionamiento al menos un año dentro de los tres años anteriores a la transmisión»], no contenía ninguna limitación en relación con la aplicación del beneficio fiscal en cuanto al "peso" de la actividad, lo que supone que, aun cuando esa actividad empresarial a la que los elementos enajenados estén afectos sea "residual" o poco representativa en relación con la global de la compañía, el beneficio no puede devenir inaplicable al no incumplirse requisito alguno. Invoca la sentencia de este Tribunal Supremo de 21 de febrero de 2014 (casación 5446/11).

Por lo demás, al sustentar su decisión en el hecho de que la actividad a la que estaban afectos los inmuebles no fuera la principal de la compañía, la Audiencia Nacional abrió un debate ajeno a la discusión original, sin que tomara en consideración el informe pericial elaborado por don Doroteo, Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid, en el que se confirma la correcta contabilización de los terrenos litigiosos como inmovilizado. Añade que, en todo caso, la sentencia parece afirmar que resulta correcta la calificación como inmovilizado, si bien entiende que no procede la aplicación de los incentivos fiscales que nos ocupan por no estar los terrenos de Valdemoro afectos a la actividad de la compañía. Entiende que una conclusión contraria a la calificación como inmovilizado vulnera los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, en relación con el artículo 3.1 del Código civil y los artículos 217, 299, 319, 326, 335, 340 y, especialmente, 348 de la Ley de Enjuiciamiento civil y la jurisprudencia del Tribunal Supremo concretada, entre otras, en las sentencias de 12 de marzo de 2013 (casación 2715/10), 3 de septiembre de 2012 (casación 17/10) y 21 de febrero de 2012 (casación 81/09), en materia de la valoración de la prueba. También se infringen los artículos 47 y 52 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que reconocen el derecho a la tutela judicial efectiva y aun juez imparcial.

Argumenta que las conclusiones de la prueba pericial se confirman por aplicación de lo dispuesto en el artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado en 1989, y por el Plan General de Contabilidad de 1990.

Recuerda que, a efectos del criterio de la permanencia, los elementos debatidos han permanecido en el patrimonio de la entidad por más de treinta años.

3º) La última queja del recurso consiste en la infracción del artículo 3 de la Ley 30/1992 y del 9.3 de la Constitución, por desconocer la sentencia de instancia la doctrina de los actos propios, reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. Cita las sentencias de esta Sala de 25 de octubre de 2004 (casación 6804/99), 22 de enero de 2013 (casación 470/11), 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/12) y 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12).

Expone que en la demanda alegó que en comprobaciones relativas a ejercicios anteriores no se practicó una regularización como la que está en el origen del presente recurso, a pesar de que en dichos periodos se había dado operatividad a los mismos beneficios fiscales. Añade que la Sala de instancia sólo entendió aplicable la doctrina de los actos propios a los inmovilizados enajenados por Hipercor y no a los que lo fueron por El Corte Inglés, a pesar de que los supuestos de hecho eran sustancialmente iguales. Subraya que la Audiencia Nacional no justifica esta diferencia de trato.

Entiende que, por ello, la Audiencia Nacional ha desconocido la mencionada doctrina y trae a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo conforme a la que las comprobaciones administrativas de actualizaciones de balances, y por tanto las calificaciones como inmovilizado o activo fijo en los procesos de actualización, constituyen verdaderos actos propios de la Administración que le vinculan de manera insoslayable frente al contribuyente [sentencia de 8 de febrero de 2005 (casación 6567/99)].

Termina solicitando el dictado de sentencia que, siendo más ajustada a derecho, case la recurrida en la parte desestimatoria de la demanda. Solicita que, con independencia de las costas, se condene a la Administración a indemnizarle por el gasto en que ha tenido que incurrir para la formalización del recurso de casación correspondiente a la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso de El Corte Inglés en escrito fechado el 14 de octubre de 2014.

1º) Frente al primer motivo, argumenta que, a efectos de evitar indefensión, resulta absolutamente relevante que la recurrente no formulara alegación alguna cuando se le notificó la propuesta de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras. Cita en este punto la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2011 (casación 6688/09).

2º) Considera que el segundo motivo entrelaza razones de procedimiento y de interpretación de preceptos sustantivos, lo que constituye una defectuosa técnica casacional, que debería determinar su inadmisión.

En todo caso, en los que se refiere a una supuesta valoración arbitraria de la prueba, reputa evidente que el escrito de interposición del recurso trasluce simplemente una discrepancia con las apreciaciones fácticas realizadas por la Sala de instancia. En este sentido, considera relevante que, como se constata en el acuerdo de liquidación, ni en los informes de auditoría ni en la memoria y las cuentas anuales de la entidad se mencione la actividad agrícola presuntamente desarrollada.

3º) Tratándose del tercer motivo niega la igualdad de supuestos; precisamente la sentencia impugnada los considera diferenciables. Añade que la circunstancia de que no haya un reproche contable previo a efectos de una regularización de balances no impide a la Administración comprobar la aplicabilidad de un beneficio fiscal que tiene como presupuesto la enajenación del bien, a lo que añade que la cuestión suscitada no radica en la contabilización, sino en la aplicación de la norma tributaria, que condiciona un beneficio fiscal a la adquisición y a la afectación del bien a la actividad empresarial.

CUARTO . - La Administración General del Estado interpuso su recurso en escrito presentado el 15 de octubre de 2014, invocando un único motivo con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley de esta jurisdicción , en el que alega la infracción del artículo 36 *ter* de la Ley 43/1995 , en la redacción añadida por el artículo 2.13º de la Ley 24/2001 , en relación con los ejercicios 2002 y 2003, y de los artículos 15 y 52 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado en 2004, para los ejercicios siguientes. Todo ello también en relación con los artículos 184.2 y 189 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad de 1990 (parte tercera, grupo 2). Considera igualmente conculcada la jurisprudencia contenida en las sentencias de 28 de enero de 2013 (casación 3588/12), 23 de noviembre de 2011 (casación 4965/09) y 13 de junio de 2013 (casación 4554/11).

Sostiene, frente a la tesis de la sentencia discutida, que no basta el designio originario, no es suficiente la intencionalidad en la adquisición de inmovilizado por la empresa, sino que se precisa la efectiva y real afectación de los bienes a la actividad económica, lo que no ha sucedido en este caso con los terrenos "sobrantes" enajenados.

Considera que, a la vista de lo dispuesto en los artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995 y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado en 2004, se exige para la aplicación del beneficio fiscal el cumplimiento concurrente de diversos requisitos, entre ellos, que el objeto de la transmisión sea un elemento del inmovilizado, siendo definitivo para la calificación de un bien como tal su afectación a la actividad social. Llegada a este punto, constata que la decisión recurrida se basa en que las adquisiciones se hicieron en su momento con la clara intención de construir un centro comercial y por ello, sólo por ello, las parcelas resultantes de la adjudicación que hizo el 6 de junio de 2001 la Junta de Compensación del programa de actuación urbanística de Sanchinarro, sobre las que no se construyó el centro comercial y fueron enajenadas, deben disfrutar de los beneficios controvertidos.

Ante la tesis de la sentencia, analiza la finalidad de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que no es otra que incentivar la realización de determinadas actividades, por lo que no basta la simple intención inicial de la empresa sobre el destino de unos bienes para considerarlos afectos a su actividad y, por ello, inmovilizado. Resulta menester la efectiva y real afectación de lo transmitido al giro de la compañía. No es suficiente el designio originario, sin que resulte correcto lo que se dice en la sentencia recurrida sobre la "clara intención" inicial de Hipercor. El hecho es que hubo "un resto" por los avatares urbanísticos que nunca fue inmovilizado, que se vendió y cuyo precio no se reinvertió.

Considera que el supuesto de hecho ahora analizado difiere del resuelto en la sentencia de 13 de junio de 2013 (casación 4554/11), en cuyo caso no había terrenos "sobrantes" no afectos y vendidos.

Sostiene que la circunstancia de que la causa de la existencia de "sobrantes" sean los cambios urbanísticos no niega la realidad de unos terrenos que nunca fueron afectados o usados para los fines sociales (centro comercial), pues se destinaron al uso residencial y terciario.

Niega que pueda hablarse en este caso de actos propios de la Administración, pues los antecedentes que se mencionan se refieren a hechos distintos, sin que exista término de comparación apropiado.

Por lo demás, resulta menester que todas las rentas obtenidas en la transmisión onerosa se reinviertan, cosa que en este caso no ha sucedido.

Concluye interesando el pronunciamiento de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso-administrativo en su día interpuesto, confirmando los actos administrativos impugnados.

QUINTO .- El Corte Inglés se opuso al recurso de la Administración mediante escrito presentado el 10 de octubre de 2014.

Pide, de entrada, su rechazo liminar, pues el recurso se limita a discrepar de la sentencia impugnada, lo que no es suficiente para legitimar y justificar la interposición de un recurso de casación.

En cuanto al fondo, sostiene que las circunstancias concurrentes son absolutamente reveladoras de la intención con la que se adquirieron los terrenos, del modo en que se contabilizaron y del destino final al que se vieron abocados cuando, como consecuencia de las circunstancias urbanísticas, finalmente se vendieron.

Coincide con la Audiencia Nacional en que el requisito de la afectación se cumple plenamente en tanto que los terrenos se compraron para la construcción de un centro comercial, sin que el hecho de que al final, al utilizarse en Sanchinarro el sistema de actuación por compensación en lugar del de expropiación, se dispusiera de más suelo del inicialmente previsto justifique una suerte de mutación en la naturaleza de los bienes.

Considera que el abogado del Estado se limita a discrepar de la valoración de la prueba hecha en la sentencia.

SEXTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 16 de octubre de 2014, fijándose al efecto el día 3 de junio de 2015, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 13 de febrero de 2014, estimó en parte el recurso contencioso-administrativo 73/11, instado por El Corte Inglés contra la resolución adoptada el 20 de diciembre de 2010 por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Esta resolución administrativa de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 5051/09, instada por la mencionada compañía frente a la liquidación practicada el 15 de septiembre de 2009 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el impuesto sobre sociedades (régimen de declaración consolidada) de los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive.

Frente al mencionado pronunciamiento jurisdiccional se alzan en casación la sociedad demandante y la Administración General del Estado.

Los jueces de la instancia consideran suficientemente motivado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras y, por consiguiente, interrumpido el plazo de prescripción con su inicio, sin que haya prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria de los indicados periodos y tributos mediante la oportuna liquidación. El primer motivo de casación de El Corte Inglés ataca esta conclusión.

Por lo demás, consideran que proceden las ventajas fiscales de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y corrección monetaria en relación con los derivados de la venta de terrenos sobrantes en la construcción del centro comercial en Sanchinarro, barrio de Madrid, desenlace que impugna la Administración General del Estado mediante su único motivo casacional. Sin embargo, entienden que no ocurre así con las ganancias generadas por la transmisión de suelo en Valdemoro, pueblo de la provincia de Madrid en el

que se encuentra situado un centro logístico de la compañía, y de unos locales comerciales en Zaragoza, pronunciando que El Corte Inglés discute, desde distintas perspectivas, mediante los motivos segundo y tercero de su recurso.

Principiaremos nuestro análisis con el primer motivo de casación de dicha entidad comercial, no sin antes rechazar de plano los reproches de inadmisibilidad del recurso contrario que los contendientes se cruzan en esta sede, pues carecen de todo fundamento, respondiendo más a una cláusula de estilo que a un auténtico planteamiento para obtener el rechazo liminar de la pretensión contraria.

SEGUNDO .- Para resolver la primera queja de El Corte Inglés, conviene detenerse en los hechos, según se obtienen de la sentencia impugnada y del expediente administrativo:

1º) El 19 de septiembre de 2007, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación del grupo consolidado 08/88, encabezado por El Corte Inglés, cuyo objeto era el impuesto sobre sociedades de 2002 a 2005 y el que grava el valor añadido de los periodos 7/2003 a 12/2006. También se comprobarían las retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo profesional, del capital inmobiliario, de arrendamientos de inmuebles y de imposición a no residentes de los periodos 7/2003 a 12/2006, así como la declaración anual de operaciones y la recapitulativa de entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes de los años 2003 a 2006.

Esas actuaciones arrancaron con la personación de la Inspección de los Tributos, a las 10,00 horas del 19 de septiembre de 2007, en el domicilio social de las compañías del grupo, situado en la calle Hermosilla 112 de Madrid.

2º) El 21 de abril de 2008 se notificó al obligado tributario que se ampliaba el ámbito material de la comprobación al impuesto sobre sociedades de 2006, anunciándose la personación de la Inspección en el citado domicilio social a las 9,00 horas del mencionado día.

3º) El 3 de julio de 2008, el inspector actuario comunicó a El Cortes Inglés que propondría al inspector jefe la ampliación de las actuaciones inspectoras, por concurrir las siguientes circunstancias expresivas de su especial complejidad: **(i)** el volumen de operaciones durante los periodos comprobados era superior al que determina la obligación de auditar cuentas, **(ii)** la tributación en régimen de consolidación, **(iii)** la vinculación con entidades no residentes, lo que conlleva la verificación de los precios de transferencia, **(iv)** la dispersión territorial de las actividades de la entidad, que desarrolla en el ámbito de cincuenta y tres delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como **(v)** el volumen del personal y la variación en su contratación.

El Corte Inglés no formuló alegaciones a esta propuesta, pese a que se le concedieron diez días a tal fin.

En acuerdo de 21 de julio de 2008, notificado el día 24 del mismo mes, la inspectora jefe resolvió ampliar hasta veinticuatro meses la duración de las actuaciones, en relación con el impuesto sobre sociedades (paralelamente, y en la misma fecha, mediante otro acto administrativo se dispuso igual dilatación del plazo para el resto de los conceptos tributarios comprobados). Este acuerdo, que reproduce en sus tres primeros fundamentos de derecho los artículos 150.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 y 31 *ter*, apartados 1.a) y 2, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en la redacción del Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero (BOE de 16 de febrero), contiene en el cuarto y último la siguiente motivación:

«En el presente caso tal y como se desprende de la propuesta [...], nos encontramos con una entidad con un elevado volumen de operaciones encontrándose obligada a la auditoría de sus cuentas anuales, dicha entidad es sujeto pasivo por el impuesto sobre sociedades al constituir un grupo de sociedades sometido al régimen de consolidación fiscal respecto del que se extienden las actuaciones de comprobación y las actividades económico-empresariales del grupo de sociedades tienen lugar en la mayoría de las Delegaciones de la A.E.A.T.

Por otro lado, el Grupo y las sociedades que lo componen, participan en conjunto de relaciones económico-empresariales con otras entidades no residentes, circunstancia que añade un plus de complejidad a la presente comprobación.

Además de dichas causas, concurren en el presente caso las expresamente recogidas en la comunicación de apreciación de circunstancias notificada a la entidad el 3 de julio de 2008 [...].

En consecuencia, ha de concluirse que estas causas implican una especial complejidad de las actuaciones inspectoras al concurrir con los supuestos previstos en los apartados 1º, 3º y 4º, del número 1 del artículo 31 *ter* del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y tratarse de una comprobación

directamente relacionada con la de un grupo de sociedades, supuesto previsto con carácter independiente en la letra a) del mismo número de dicho artículo».

4º) En lo que se refiere al impuesto sobre sociedades, el procedimiento inspector concluyó con dos actas relativas a los ejercicios 2002 a 2005, ambos inclusive, una firmada en conformidad y la otra en disconformidad. La primera (A01 76482083) excluye de la base imponible determinados gastos deducibles por no estar suficientemente justificados o corresponder a liberalidades y disminuye las bases de deducción por actividad exportadora. En la segunda (A02 71612774), que completa a la anterior, se regulariza la base imponible al no proceder la corrección monetaria ni la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios derivados de las ventas de terrenos y locales comerciales en Sanchinarro, Valdemoro y Zaragoza.

En ambas se indica que no se han producido periodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento por causas no imputables a la Administración tributaria.

5º) Las dos actas fueron consecuencia de varios procedimientos de comprobación, en las que se practicaron diligencias siempre en Madrid, bien en el domicilio fiscal del grupo, bien en las dependencias que la Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene en los números 106 a 108 del Paseo de la Castellana.

A) Procedimiento a El Corte Inglés, integrado por diligencias de 15 de febrero y 22 de julio de 2008, 15 de enero, 7 de abril, 25 de mayo (dos), 23 de junio y 15 de julio de 2009, en total ocho, con ocasión de las que el obligado tributario adjuntó numerosa y abundante documentación. Es decir, hasta el momento de la ampliación se realizaron dos y después seis:

(a) La primera (15 de febrero de 2008) consistió en requerir la presentación de los libros registros del impuesto sobre el valor añadido y la conciliación de las cuentas de gastos de personal con las declaraciones del M-190.

(b) Mediante la segunda (22 de julio de 2008) se pidió la justificación de los trabajos afectos a la deducción por I+D, la exención de las entregas intracomunitarias de bienes y la no retención de las indemnizaciones pagadas al personal.

(c) Con la tercera (15 de enero de 2009) se practicó un requerimiento de información para que fuesen presentadas escrituras públicas de compraventa de bienes inmuebles, la relación de artículos cuya venta tributa a tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido y la justificación de las diferencias de retenciones de los trabajadores incluidas en las relaciones ya aportadas.

(d) La siguiente (7 de abril de 2009) consistió en pedir la justificación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios para los ejercicios 2002 a 2005, fundamentalmente referida a los beneficios obtenidos de los terrenos, debiéndose aportar las escrituras de compra y de ventas, así como la prueba de ser bienes pertenecientes al inmovilizado.

(e) A continuación, en dos diligencias de 25 de mayo de 2009 se dejó constancia de determinados hechos en relación con los terrenos de Valdemoro respecto de los ejercicios 2002, 2003, 2004 y 2005.

(f) En la séptima diligencia (23 de junio de 2009) se comunicó al obligado que no se admitían como gastos fiscalmente deducibles por no estar suficientemente justificados o corresponder a liberalidades determinadas cantidades, relativas a los distintos ejercicios inspeccionados.

(g) Por la última (15 de julio de 2009) se indicaba que procedían reducciones y rectificaciones en relación con el impuesto sobre el valor añadido para los distintos periodos y retenciones y con el pago a cuenta por el impuesto sobre la renta de las personas físicas del personal, comunicando la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

B) Procedimiento a Supercor, S.A. («Supercor», en adelante), con cuatro diligencias antes del acuerdo de ampliación y una posterior:

(a) Diligencia de 11 de enero de 2008, mediante la que el sujeto pasivo aporta una factura por la adquisición de un local en Fuengirola, a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

(b) Diligencia de 15 de febrero de 2008, por la que se requirió información sobre la conciliación de las cuentas de gasto de personal con las declaraciones M-190 y un cuadro de amortización de los elementos de inmovilizado material e inmaterial, así como la presentación de escrituras de compraventa correspondientes al periodo objeto de comprobación.

(c) Diligencia de 20 de febrero de 2008, para dejar constancia de que el obligado tributario presentaba certificación registral literal del inmueble objeto de la operación a la que se refería la primera diligencia.

(d) Diligencia de 22 de julio de 2008, solicitando justificación de la vida útil de ascensores, registros, portacarteles y claraboyas, de las obras de reforma y mejora de los centros comerciales y de los gastos en dietas y viajes.

(e) Diligencia de 14 de octubre de 2008 por la que se comunica al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

La diligencia de consolidación de esta compañía es de esta última fecha.

C) Procedimiento a Tiendas de Conveniencia, S.A. («Tiendas de Conveniencia», a partir de aquí), con dos diligencias antes de la ampliación y ninguna posterior.

(a) La primera diligencia se levantó el 15 de febrero de 2008, mediante la que, al igual que a Supercor, se reclamó la justificación de la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190, un cuadro de amortización de los elementos de inmovilizado material e inmaterial y la presentación de escrituras de compraventa correspondientes al periodo objeto de comprobación.

(b) La segunda lleva fecha de 22 de julio de 2008 y consistió en reclamar la justificación de los gastos de personal como consecuencia de la puesta en funcionamiento de nuevos establecimientos, así como los pagos por arrendamiento de inmuebles y su retención.

La diligencia de consolidación se levantó el 14 de octubre de 2008.

D) Procedimiento a Investrónica, S.A. («Investrónica», en adelante), con dos diligencias antes de la ampliación y otra después:

(a) El 15 de febrero de 2008 se le pidieron los libros registros del impuesto sobre el valor añadido soportado y repercutido, así como la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190.

(b) El 22 de julio de 2008 se le solicitó justificación de la exención de las entregas intracomunitarias de bienes, la no retención de las indemnizaciones pagadas al personal y el cuadro de amortizaciones.

(c) Diligencia de 14 de octubre de 2008, por la que se comunica al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

La diligencia de consolidación es también de 14 de octubre de 2008.

E) Procedimiento a Telecor, S.A. («Telecor», en lo sucesivo), que cuenta con dos diligencias antes de la ampliación:

(a) Con la primera, realizada el 15 de febrero de 2008, se interesaron los libros de contabilidad en soporte magnético de los ejercicios objeto de comprobación, justificación de la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190, así como los libros registros del impuesto sobre el valor añadido soportado y repercutido.

(b) En la siguiente, fechada el 22 de julio de 2008, se reclamó la justificación de diversos asientos contables, las amortizaciones del establecimiento permanente en Portugal, así como de la no retención en los pagos a entidades no residentes y por arrendamientos de inmuebles.

La diligencia de consolidación es de 14 de octubre de 2008.

F) Procedimiento a Cinamar, S.A. (en adelante, «Cinamar»), consta de tres diligencias, todas posteriores a la ampliación.

(a) La primera es de 25 de mayo de 2009, mediante la que se reclama, en relación con los ejercicios 2004 y 2005, los libros de contabilidad y de actas, la justificación de las dotaciones para amortizaciones del inmovilizado, el detalle de los ajustes al resultado contable, las imputaciones en base y en cuota de las uniones temporales de empresa en la que participa y, en particular para 2005, la constancia de las pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control.

(b) Con la segunda (5 de junio de 2009) se refleja que en el día anterior el obligado tributario había presentado la documentación requerida el 25 de mayo.

(d) El 15 de julio de 2009 se comunica al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

La diligencia de consolidación es de 20 de julio de 2009.

G) Procedimiento a Hipercor , integrado por seis diligencias, tres anteriores a la ampliación y tres posteriores:

(a) En el caso de esta compañía, como en el de la mayoría, la primera diligencia es de 15 de febrero de 2008 y mediante ella se pidieron los libros de contabilidad en soporte magnético de los ejercicios objeto de comprobación, justificación de la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190, así como los libros registros del impuesto sobre el valor añadido soportado y repercutido.

(b) La segunda es de 22 de julio de 2008, interesando las actas de conciliación, últimas nóminas, contratos de trabajo y certificados de finiquito, a efectos de indemnizaciones por despido del M-190, la conciliación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido con los ingresos de la cuenta de explotación, la justificación de los ajustes al resultado contable y los pagos por arrendamiento de bienes inmuebles sobre los que no se practicó retención.

(c) El 15 de enero de 2009 se levantó una tercera diligencia para pedir los comprobantes de los apuntes contables y de los registros del impuesto sobre el valor añadido que se entregaron al obligado tributario, la relación de artículos cuya venta tributa en dicho impuesto a tipos reducidos y la justificación de las diferencias de retenciones de los trabajadores incluidos en las relaciones ya aportadas.

(d) Una cuarta diligencia, de 7 de mayo de 2009, deja constancia de la compraventa de terrenos y de las operaciones en relación con el centro comercial de Sanchinarro.

(e) Otra, de 22 de mayo de 2009, requirió al obligado tributario para que, en relación con tales terrenos, determinase si fueron explotados económicamente o destinados a un uso duradero para los fines de la propia empresa, aportando pruebas fehacientes de su afectación, formulándose por Hipercor manifestaciones a esa diligencia el 3 de junio siguiente.

(h) Una última de 5 de julio de 2009, en la que se deja constancia de que del examen de la documentación se obtiene que la base imponible del impuesto sobre sociedades debe incrementarse con el importe de determinados gastos que no son deducibles fiscalmente y reducirse las cuotas deducibles del impuesto sobre el valor añadido, indicándose las cantidades no retenidas que corresponden a trabajadores que no han regularizado las diferencias de retención. En la misma diligencia se comunicó la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

La diligencia de consolidación lleva fecha de 23 de julio de 2009.

H) Procedimiento a Viajes el Corte Inglés, S.A. (en lo sucesivo, «Viajes El Corte Inglés»), con dos diligencias anteriores al acuerdo de ampliación:

(a) De nuevo, una diligencia de 15 de febrero de 2008 reclamó los libros de contabilidad en soporte magnético de los ejercicios objeto de comprobación, justificación de la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190, así como los libros registros del impuesto sobre el valor añadido soportado y repercutido.

(b) Otra de 22 de julio de 2008 pidió información sobre los ajustes a la base imponible, los cuadros de amortizaciones y de provisiones por insolvencias, los balances de los establecimientos permanentes, debiendo aportarse los ficheros que faltan de los ejercicios 2003, 2004 y 2006 en los libros de facturas recibidas.

La diligencia de consolidación es de 21 de enero de 2009.

I) Procedimiento a Informática El Corte Inglés, S.A. («Informática El Corte Inglés», a partir de aquí), con dos diligencias anteriores y otra posterior:

(a) El 15 de febrero de 2008 se reclamaron los libros registros del impuesto sobre el valor añadido soportado y repercutido y la conciliación entre las cuentas de gasto de personal y las declaraciones M-190.

(b) El 22 de julio de 2008 se pidió justificación de los trabajos afectos a la deducción I+D, la exención de las entregas intracomunitarias de bienes y la no retención de las indemnizaciones pagadas al personal.

(c) El 14 de octubre se practicó diligencia para comunicar al obligado la puesta de manifiesto del expediente y la apertura del trámite de audiencia.

La diligencia de consolidación se levantó en esta última fecha.

6º) El acuerdo de liquidación, aprobado el 15 de septiembre de 2009, señala que, en relación con la sociedad dominante, se practicaron ocho diligencias y reitera que no hubo periodos de interrupción injustificada ni dilaciones por causas no imputables a la Administración.

TERCERO .- En nuestro sistema tributario, y a partir de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE de 27 de febrero), el legislador ha querido que, por regla general, las actuaciones de investigación y comprobación llevadas a cabo por la Inspección no se demoren más de doce meses, en cuyo cómputo se han de excluir las dilaciones no imputables a la Administración y los periodos de interrupción justificada. Así se expresaba el artículo 29 de la Ley citada y lo hacen hoy los artículos 150.1 y 104.2 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Conforme a nuestra jurisprudencia, esta previsión del legislador constituye un principio programático de nuestro ordenamiento tributario, enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente a fin de alcanzar un justo equilibrio en sus relaciones con la Hacienda (punto II de la exposición de motivos de la Ley 1/1998). Por consiguiente, el propósito del titular de la potestad legislativa es que, como principio general, la Inspección de los Tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses. Así los hemos señalado en sentencias de 24 de enero de 2011 (dos) (casaciones 5990/07, FJ 5º, y 485/07, FJ 3º), 26 de enero de 2011 (casación 964/09, FJ 6º), 3 de octubre de 2011 (casación 1706/07, FJ 2º), 6 de octubre de 2011 (casación 194/08, FJ 2º), 2 de abril de 2012 (casación 6089/08, FJ 2º), 19 de abril de 2012 (casación 541/11, FJ 5º), 27 de junio de 2012 (casación 6555/09, FJ 5º), 21 de septiembre de 2012 (casación 3077/09, FJ 2º), 28 de septiembre de 2012 (casación 838/10, FJ 3º), 28 de septiembre de 2012 (casación 4728/09, FJ 3º), 8 de octubre de 2012 (casación 1096/10, FJ 3º), 14 de octubre de 2013 (casación 5464/11, FJ 2º) y 26 de mayo de 2014 (casación 16/12, FJ 4º).

Tratándose de un principio general, ese designio ha de presidir la interpretación de las normas que, de una u otra forma, disciplinan la duración de las actuaciones inspectoras.

No obstante, el legislador también ha querido que, por excepción, la Administración pueda ampliar el plazo hasta un máximo de otros doce meses -veinticuatro en total-. No goza, sin embargo, de una potestad discrecional al respecto, pues sólo puede hacerlo cuando aprecie que las actuaciones revisten de especial complejidad o si en el transcurso de las mismas comprueba que el contribuyente ha ocultado alguna de sus actividades empresariales o profesionales [artículos 29.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley 1/1998 y 150.1, párrafo 2º, apartados a) y b), de la Ley General Tributaria de 2003].

La ley delimita el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad" indicando que puede ser apreciada atendiendo: **(i)** al volumen de las operaciones del contribuyente, **(ii)** a la dispersión de sus actividades, **(iii)** a su declaración en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y **(iv)** a aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente [artículo 150.1, párrafo 2º, letra a), de la Ley General Tributaria de 2003].

Tratándose de una excepción a la regla general que quiere que la tarea inspectora se consuma en doce meses, las causas que determinan la ampliación deben ser objeto de interpretación estricta. De otro lado, no basta la mera concurrencia, sin más, de uno de esos parámetros, que sirven para delimitar el concepto jurídico indeterminado "especial complejidad", sino que resulta preciso justificar en cada caso concreto esa complejidad, que, además, ha de ser "especial". En otras palabras, deben explicitarse las razones que impulsan a la ampliación, justificando suficientemente que concurre alguno de los presupuestos de hecho a los que el legislador ha vinculado la posibilidad de romper la regla general. En suma, la decisión ha de ser motivada. Inicialmente la Ley 1/1998 no exigía la motivación del acuerdo de ampliación, aunque sí vino a hacerlo el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, en el artículo 31 *ter*, apartado 2, párrafo 2º, introducido por el Real Decreto 136/2000 . En cualquier caso, el Tribunal Supremo entendió que esta exigencia de motivación, hoy presente en la Ley General Tributaria de 2003 (artículo 150.1, último párrafo), era exigible *ab initio* , desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, pues **(i)** se trata de una exigencia que se encuentra implícita en la propia naturaleza de la decisión de prorrogar y en la necesidad de hacer patentes las causas que la justifican, **(ii)** responde al espíritu de la Ley 1/1998 y **(iii)** viene impuesta directamente por el artículo 54.1.e) de la Ley 30/1992 donde se preceptúa que han de motivarse los actos de ampliación de plazos, previsión aplicable con carácter supletorio a los procedimientos tributarios en virtud de la disposición adicional quinta, apartado 1, de la propia Ley 30/1992 [sentencia de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º)].

Por lo tanto, no es suficiente la concurrencia abstracta, meramente formal si se prefiere, de alguna de las situaciones previstas en la ley, siendo obligado analizar y explicitar en el acuerdo de ampliación por qué las actuaciones de comprobación e investigación son "especialmente complejas".

CUARTO .- Atendiendo a los anteriores criterios y a la vista de las particulares circunstancias del caso enjuiciado, hemos de analizar si la Sala de instancia ha infringido los preceptos que El Corte Inglés enuncia en

su primer motivo de casación al reputar suficientemente motivado el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras.

El pronunciamiento jurisdiccional recurrido no es especialmente expresivo en este punto. Se limita a afirmar, tras reproducir parte de nuestra sentencia de 22 de diciembre de 2011 (casación 6688/09 , FFJJ 3º y 4º), relativa a un grupo de sociedades cuyo volumen de operaciones era superior al que determina la obligación de auditar cuentas y en el que concurrían determinadas circunstancias (la solicitud de once ampliaciones de plazos por el obligado tributario y la gran extensión del acuerdo de liquidación, de la demanda y del escrito de conclusiones, así como del recurso de casación), que el caso actual es semejante al decidido en dicha sentencia y que la complejidad resultaba evidente, **(i)** habida cuenta del volumen del expediente y la necesidad de analizar múltiples compraventas, **(ii)** «a lo que es preciso añadir que el propio recurrente en 11 ocasiones solicitó aplazamientos, lo que es un dato significativo de la magnitud del expediente» [sic], **(iii)** así como que El Corte Inglés tuvo ocasión de alegar frente a la ampliación y nada dijo.

Esta forma de decidir sugiere dos reflexiones. La primera es que resulta erróneo, pues no responde a la realidad, justificar la complejidad en el hecho de que el obligado tributario solicitara aplazamientos por once veces, pues, como consta en las actas, de conformidad y disconformidad, y en la liquidación, en el procedimiento no hubo interrupciones justificadas ni dilaciones no imputables a la Administración. La sentencia recurrida comete el yerro de trasladar a este caso una circunstancia peculiar del resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo a la que acude para apuntalar su decisión.

La segunda, y no menos importante, consiste en que la motivación debe aparecer en el propio acuerdo de ampliación, sin que pueda después suplirse por los órganos de revisión económico-administrativa o en sede judicial [véase la sentencia de 28 de enero de 2011 (casación 3213/07 , FJ 4º)], lo que vale tanto como decir que, por muy justificada que se encuentre *a posteriori* la dilatación del plazo, el dato relevante es si esa explicación se encuentra en la resolución acordándola.

Por ello, hay que centrar el objetivo en la decisión administrativa adoptada al respecto, para comprobar si realmente se justificó suficientemente la necesidad de alargar el plazo de las actuaciones en alguna de las causas legalmente previstas, en cuyo afán han de tomarse en consideración tanto el contenido del propio acto como el de las actuaciones, susceptibles de revelar que, pese a las explicaciones suministradas, no se daba la especial complejidad que amparó la medida. Las sentencias de 19 de noviembre de 2008 (casación 2224/06, FJ 3º) y 18 de febrero de 2009 (casación 1934/06 , FJ 4º) han admitido ampliaciones sustentadas en acuerdos cuya motivación no aparecía suficiente, pero en los que las circunstancias concurrentes demostraban la complejidad de las actuaciones. Por la misma razón, debería desecharse una decisión de ampliación formalmente justificada en la que esas circunstancias concurrentes desmintiesen la complejidad.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la resolución de 21 de julio de 2008 justificó la especial complejidad de las actuaciones en: **(i)** tratarse de un grupo de sociedades sometido al régimen de consolidación fiscal, que mantiene relaciones económico-empresariales con entidades no residentes, **(ii)** el volumen de sus operaciones, **(iii)** su dispersión geográfica, pues sus actividades tienen lugar en la mayoría de las delegaciones de la Agencia Tributaria, y **(iv)** las demás circunstancias apreciadas por el inspector actuante en la comunicación proponiendo la ampliación. Esta remisión alude a la vinculación con entidades no residentes y al volumen de personal y la variación en su contratación.

Sobre estas últimas ("volumen de personal y variación en la contratación del mismo") nada se dice ni razona en la resolución decretando la ampliación, por lo que no puede entenderse motivada su concurrencia. La dispersión geográfica es un hecho notorio, pero no se explica por qué introduce mayor complejidad en la tarea inspectora, olvidándose que puede amparar la ampliación si lleva como consecuencia la realización de actuaciones fuera del ámbito territorial de la delegación correspondiente al domicilio social [artículo 31 *ter*, apartado 1.a).3º, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el mismo sentido el artículo 184.2.c) del Reglamento General de 2007], siendo así que, como ha quedado expresado en el anterior fundamento de esta sentencia, todas las diligencias se practicaron en Madrid, ya en el domicilio social del grupo, ya en las dependencias de la Agencia Tributaria, por lo que no puede explicar el alargamiento del plazo que, como regla general, el legislador ha querido sea de doce meses. También se adujeron las relaciones con entidades no residentes, pero esta circunstancia, que también es un hecho indiscutible, escasa repercusión ha tenido en la tarea inspectora, pues ninguna diligencia se ha practicado en relación con ellas, salvo alguna relativa a las retenciones realizadas a esas compañías foráneas, cumplimentada, como todas, en plazo. El volumen de operaciones, en sí mismo considerado, nada dice [véanse las sentencias de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05 , FJ 3º), 11 de octubre de 2012 (casación 712/10, FJ 2º) y 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º)].

Ahora bien, ese dato, el volumen de operaciones, unido a otras circunstancias, como la pertenencia a un grupo consolidado, puede ser expresivo de la especial complejidad requerida en la norma [sentencias de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º), 17 de abril de 2013 (casación 1826/10, FJ 2 º) y 26 de febrero de 2015 (casación 4072/13 , FJ 8º)].

Este último es, precisamente, el supuesto que ahora nos ocupa, pues nos encontramos ante un grupo consolidado con un alto volumen de operaciones. Para empezar, se ha de tener en cuenta que, para tales casos, el legislador presume la especial complejidad [artículo 150.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003], presunción que cabe que tenga reflejo en la exigencia de motivación, de modo que una que, *in abstracto* , pudiera ser insuficiente, no lo sea atendiendo al caso particular. Así los hemos dicho en la sentencia de 11 de abril de 2013 (casación 2414/10 , FJ 2º): «no es necesaria mayor concreción porque la especial complejidad de la concreta actuación inspectora resulta obvia por la mera circunstancia del elevado volumen de operaciones [...] y por formar parte de un grupo, atendiendo a las actuaciones inspectoras que se llevaban a cabo [...]».

Esta última frase nos da pie para analizar las actuaciones que se practicaron en este caso (por ello, el detallado relato que de las mismas hemos dejado constancia en el anterior fundamento de derecho), del que se obtiene que se trataba de comprobar numerosos conceptos tributarios a lo largo de cuatro ejercicios (en el caso del impuesto sobre sociedades), después cinco, de nueve empresas de un grupo que declara en régimen consolidado. Iniciadas las actuaciones inspectoras de todas las compañías del grupo, menos una, el día 19 de septiembre de 2007, fecha en la que la Inspección se constituyó en el domicilio social del mismo a las 10.00 horas de su mañana, recabó la información pertinente y acopió la documentación precisa, necesariamente voluminosa, tras cuyo examen se practicaron nuevas diligencias el 15 de febrero de 2008, llevándose a cabo, con alguna excepción, otras el 22 de julio de 2008. Es decir, por regla general, antes de la ampliación se practicaron, además de la actuación inicial y de la que se llevó a cabo en abril de 2008 tras extender la comprobación al ejercicio 2006, dos diligencias para cada compañía. Para algunas empresas del grupo aquí acabó la tarea inspectora (Tiendas de Conveniencia, Telecom y Viajes El Corte Inglés) y para una principió después de la ampliación, sin que nada se hiciera antes (Cinamar). Respecto de otras [la cabecera del grupo (El Corte Inglés), Hipercor, Supercor, etc.], se efectuaron actuaciones después de la ampliación, generalmente una o dos diligencias, con la excepción de El Corte Inglés, que fueron seis, e Hipercor, con tres. En el caso de estas dos últimas compañías, algunas de estas diligencias "post-ampliación" tuvieron que ver, precisamente, con las operaciones de compraventa de terrenos en Valdemoro y Sanchinarro, compuestas de una extensa documentación contractual y urbanística.

Este escenario (numerosas compañías, una con diligencias sólo después de la ampliación, tres con actuaciones únicamente antes y las cinco restantes con comprobaciones a lo largo de todo el periodo dilatado) refleja una situación típica de complejidad de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación general en un grupo en consolidación fiscal.

Debemos concluir, por tanto, que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se encontraba en este caso suficientemente motivado.

A lo anterior debe añadirse un dato que, por más que El Corte Inglés quiera restarle importancia, para este Tribunal Supremo tiene relevancia, como ya hemos expresado en la sentencia de 22 de diciembre de 2001 (casación 6688/09 , FJ 3º), citada en la recurrida. Nos referimos a la circunstancia de que el obligado tributario no se opusiera a la ampliación en el trámite que se le confirió (aunque niegue ese traslado, en la propuesta que se le comunicó se le concedía un plazo para alegaciones) y que firmara un acta en conformidad sin poner la menor objeción a la ampliación y su motivación, guardando silencio también en el trámite de alegaciones frente al acta de disconformidad, y sin que, en fin, suscitara la cuestión en la vía económico-administrativa. Esta opción procedimental no le impedía, en efecto, suscitar la cuestión en la demanda, dado el carácter pleno, aunque revisor, de nuestra jurisdicción, pero desde luego debe tomarse en consideración para analizar las consecuencias de un eventual defecto en la motivación que, como acabamos de apuntar, no concurre en este caso: si una de las finalidades de la motivación es suministrar al destinatario de un acto administrativo las razones en que la Administración sustenta su decisión para garantizar su derecho a la defensa, mal puede quejarse de su ausencia o de su insuficiencia quien en las distintas ocasiones de que ha dispuesto, tanto antes como después de su adopción, ha hecho dejación de su derecho de defensa.

Por todo lo anterior, hemos de desestimar el primer motivo del recurso de casación instado por El Corte Inglés.

QUINTO .- Los dos últimos motivos del recurso de casación de El Corte Inglés y el único de la Administración General del Estado tratan sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la

corrección monetaria, como consecuencia de determinadas operaciones de compraventa. Aquella compañía discute la sentencia en cuanto ratifica la decisión administrativa de negar tales beneficios fiscales en relación con la venta de terrenos en Valdemoro y de locales comerciales en Zaragoza. La Administración la combate en cuanto los reconoce para las enajenaciones de suelo en Sanchinarro.

El marco normativo a tomar en consideración está constituido por el artículo 36 *ter* de la Ley 43/1995, en la redacción de la Ley 24/2001, para los ejercicios 2002 y 2003, y los artículos 15 y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado en 2004, para los ejercicios 2004 y 2005. No está en debate la necesidad de que, para acogerse al beneficio fiscal regulado en dichos preceptos, los bienes enajenados, cuya venta proporciona los beneficios extraordinarios, deben pertenecer al inmovilizado de la sociedad transmitente, conforme ha sentado nuestra jurisprudencia en relación con los regímenes sucesivos (exención por reinversión, diferimiento o deducción en cuota) establecidos para incentivar la reinversión. Pueden consultarse en este sentido nuestras sentencias de 24 de noviembre de 2010 (casación 654/07, FFJJ 2º a 4º), 20 de enero de 2011 (casación 4406/07, FJ 4º), 28 de febrero de 2011 (4687/07, FFJJ 2º y 3º), 2 de marzo de 2011 (casación 2152/06, FJ 3º), 14 de marzo de 2011 (casaciones 6787/09, FFJJ 2º y 3º, y 1766/08, FFJJ 2º y 3º), 31 de marzo de 2011 (casación 1637/08, FJ 3º) y 17 de octubre de 2011(2) (casaciones 242/09 y 3273/09, FJ 5º), 30 de abril de 2012 (casación 928/10, FJ 4º), 4 de junio de 2012 (casación 1767/10, FJ 2º), 10 de mayo de 2013 (casación 4882/11, FJ 4º), 13 de junio de 2013 (casación 4554/11, FJ 3º); 9 de diciembre de 2013 (casación 3343/12, FJ 3º), 24 de noviembre de 2014 (casación 2292/13, FJ 2º) y 26 de enero de 2015 (casación 2451/13, FJ 2º).

Para determinar aquella condición, la de inmovilizado, había de acudirse al artículo 184 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 («Adscripción de los elementos patrimoniales en el activo»), cuyo apartado 1 decía que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante debía determinarse en función de la afectación de dichos elementos, añadiendo el apartado 2 que el activo inmovilizado comprendía los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad. Lo mismo disponía el Plan General de Contabilidad de 1990 cuando en su tercera parte («Definiciones y relaciones contables») detallaba el contenido del Grupo 2. Inmovilizado: «Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa» [pueden consultarse las sentencias de 10 de octubre de 2011 (casación 4839/08, FJ 2º), 16 de septiembre de 2013 (casación 748/12, FJ 3º) y 26 de enero de 2015 (casación 2451/13, FJ 2º)].

SEXTO .- Siendo así, ya podemos anunciar el fracaso del recurso de casación de la Administración del Estado, que se refiere a la venta de terrenos sobrantes del Programa de Actuación Urbanística de Sanchinarro, adquiridos por Hipercor, integrada en el grupo consolidado encabezado por El Corte Inglés, para construir un centro comercial en dicho barrio madrileño.

La Sala de instancia declara el carácter de inmovilizado de esos terrenos, pues desde su adquisición los bienes después enajenados quedaron afectados a la actividad económica de la compañía y si se vendieron se debió a una circunstancia excepcional, independiente de la voluntad de la empresa y motivada por el cambio de actuación urbanística, a lo que añade que en ejercicios precedentes, 2000 y 2001, se transmitieron terrenos en igual situación, aplicándose el mismo beneficio fiscal sin oposición alguna por parte de la Administración, lo que no deja de constituir un acto propio.

Ciertamente, resulta irrelevante cuál fuera el destino inicial que la empresa recurrente pretendiera dar al inmueble, pues el dato determinante es si fue destinado efectivamente a un uso duradero en relación con su giro empresarial [sentencia de 26 de septiembre de 2011 (casación 3179/09, FJ 2º)], pero ocurre que en este caso, según declara probado la Sala de instancia, los terrenos en cuestión sí quedaron afectos a la actividad empresarial, pues se incorporaron al proceso urbanizador a fin de construir un centro comercial, herramienta indispensable para el ejercicio de su giro social, dándose la circunstancia de que, por cambios en el sistema de actuación urbanística (compensación por el de expropiación) y, por ende, en función de hechos independientes de su voluntad, resultaron terrenos sobrantes. En la sentencia de 13 de junio de 2013 (casación 4554/11, FJ 3º), que la de instancia cita, hemos afirmado que la actividad de preparación del bien para su futura explotación empresarial lo habilita para ser considerado como afecto a la misma.

A lo anterior debe añadirse que la propia Administración, en ejercicios precedentes, admitió el beneficio para terrenos en las mismas circunstancias, por lo que ningún esfuerzo resulta necesario realizar para concluir que debe quedar vinculada por sus actos, sin que por lo demás tenga ninguna relevancia la afirmación de que las ganancias obtenidas no fueron reinvertidas, pues constituye una afirmación de parte huérfana de todo apoyo probatorio.

No le falta razón a El Corte Inglés cuando sostiene que, con su recurso, la Administración en realidad discrepa de la valoración de la prueba llevada a cabo por la Sala de instancia, pues no discute la interpretación dada a la norma aplicable en la sentencia sino la calificación otorgada a los bienes enajenados y su afectación a la actividad empresarial, lo que no deja de ser tarea propia de la fijación de los hechos del litigio.

SÉPTIMO .- El Corte Inglés critica en el segundo motivo de su recurso a la sentencia de instancia por excluir del beneficio fiscal la reinversión de lo ganado con la enajenación en 2005 de los locales situados en Zaragoza.

La Audiencia Nacional constata que era Fanjul PI, S.L., y no El Corte Inglés, quien utilizaba dichos inmuebles, en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra, por lo que no estaban afectados a la actividad empresarial de la vendedora. Frente a este razonamiento nada se aduce en el recurso de casación que no sea la afirmación de que contabilizó adecuadamente dichos elementos como inmovilizado, cumpliendo el resto de los requisitos exigidos por la normativa vigente.

Ante este planteamiento, bastará con recordar que la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación no veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación duradera [sentencias de 10 de octubre de 2011 (casación 1254/09 , FJ 3º), 17 de octubre de 2011 (tres) (casaciones 5947/08 , 242/09 y 3273/09, FJ 3º en los tres casos) y 26 de enero de 2015 (casación 2451/13 , FJ 2º)]. Conclusión que es corolario del criterio jurisprudencial que ya hemos expuesto: resulta irrelevante el destino inicial que se pretendiese dar a los bienes enajenados, siendo el dato determinante si fueron destinados efectivamente a un uso duradero en relación con el giro de la compañía.

OCTAVO .- Tratándose de los terrenos vendidos en Valdemoro, la sentencia constata que fueron adquiridos a partir de 1973 para la creación y expansión de un centro logístico, siendo destinados entre tanto a la realización de actividades agrícolas, contabilizándose como inmovilizado. Por estas circunstancias, la Sala de instancia niega que estuvieran afectadas a la actividad empresarial, resultando intrascendente que la demandante los reputara inmovilizado, y considera no acreditado que muchas de esas fincas fueran gradualmente destinadas a la actividad logística.

En el segundo motivo, El Corte Inglés denuncia que: **(i)** tal conclusión de la Sala de instancia infringe los artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995 y 42 del texto refundido de 2004, que no contenían limitación alguna en relación con la aplicación del beneficio fiscal en cuanto al "peso" de la actividad, por lo que no dejan de estar afectos al giro empresarial los bienes que se dedican a una ocupación "residual" o poco representativa en relación con la actividad global de la compañía; **(ii)** al sustentar su decisión en el hecho de que la actividad a la que estaban afectos los inmuebles no fuera la principal de la compañía, la Audiencia Nacional abrió un debate ajeno a la discusión original, vulnerando sus derechos a la defensa y al juez imparcial; y **(iii)** desconoce el derecho a la prueba, incurriendo en una valoración arbitraria de la misma, especialmente en relación con el dictamen pericial, en el que se declaran correctamente contabilizados los terrenos como inmovilizado.

Empezando por el final, se ha de precisar que no hay discusión en este punto sobre los hechos del litigio. La Sala de instancia no niega que los terrenos fueran contabilizados de la indicada forma ni que se destinaran a la actividad agraria durante un largo periodo de tiempo, por lo que difícilmente puede haber incurrido en los defectos que denuncia la recurrente y en la infracción de los preceptos que cita sobre la valoración de determinados medios de prueba.

El debate es de índole jurídica: si en la redacción aplicable *ratione temporis* los artículos 36 *ter* de la Ley 43/1995 y 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 2004 exigían la afectación de los bienes a la actividad empresarial y si esta afectación debía serlo a la principal y no a una residual. Y en este orden de cosas, previamente se ha de dilucidar si tal cuestión fue introducida *ex novo* por la Sala de instancia, siendo extraña a la discusión original.

La Audiencia Nacional no incorporó por sorpresa en la sentencia una cuestión ajena al debate procesal. Si lo que se discutía ya desde la vía administrativa era si las parcelas vendidas en Valdemoro eran existencias por no estar afectadas a la actividad empresarial, la consideración de la explotación agropecuaria a la que fueron destinadas estaba ya presente en la contienda. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central reparó en la insignificancia de los ingresos derivados de la actividad agrícola en relación con la cifra de negocios de la entidad (FJ 6º), irrelevancia de la que era consciente la propia sociedad El Corte Inglés, que ni en los informes de auditoría, ni en la memoria, ni en las cuentas anuales la menciona, pese a ser una realidad. En estas circunstancias, mal puede sostenerse que la Audiencia Nacional haya añadido, por sorpresa y sin oír a los litigantes, un tema inédito en el litigio; muy al contrario, formaba parte del debate desde la vía administrativa.

Llegados a este punto, resta por determinar si, como sostiene la recurrente, la sentencia se confunde al exigir la afectación de los bienes a la actividad empresarial, pues era una exigencia inexistente en nuestro ordenamiento antes del 31 de diciembre de 2006, que hasta dicha fecha se limitaba a reclamar que pertenecieran al inmovilizado y que se hubieran poseído al menos un año antes de la transmisión.

La respuesta se encuentra en nuestra jurisprudencia, de la que hemos dado cuenta *ut supra*.

No se trata de si la ocupación a la que se asignen los bienes que después se transmiten es o no la principal de la compañía, sino de que para tener la condición de inmovilizado deben quedar afectos de manera permanente al giro empresarial propio de la entidad, siendo evidente que la explotación agropecuaria no constituye la actividad de El Corte Inglés.

Por lo demás, ninguna virtualidad tiene para la decisión del litigio la sentencia de 21 de febrero de 2014 (casación 5446/11, FJ 5º), que El Corte Inglés cita. Dicho pronunciamiento no resolvió que los terrenos allí enajenados estuvieran afectos a la actividad empresarial porque durante un largo periodo de tiempo la allí recurrente, dedicada a la promoción inmobiliaria y al arrendamiento de inmuebles, los explotara agrícolamente, sino porque durante ese tiempo realizó una intensa actividad para transformarlos jurídicamente en parcelas susceptibles de construir sobre ellas viviendas destinadas al alquiler, añadiéndose, a mayor abundamiento, que durante dicho periodo la interesada llevó a cabo en los terrenos afectados una actividad agrícola. La razón de decidir no fue la dedicación agraria, sino la puesta en marcha de una actividad enderezada a transformar los terrenos en solares susceptibles de soportar los inmuebles en los que la allí recurrente poder desarrollar su giro empresarial.

Todo lo anterior conduce a la desestimación del segundo motivo del recurso de casación de El Corte Inglés.

NOVENO .- En el tercer argumento de su impugnación, dicha sociedad denuncia la vulneración por la sentencia de instancia de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, así como la del que impide ir contra los propios actos, con infracción de los artículos 9.3 de la Constitución y 3.1 de la Ley 30/1992 y desconocimiento de la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

Expone que en la demanda alegó que en comprobaciones relativas a ejercicios anteriores no se practicó una regularización como la que está en el origen del presente recurso, a pesar de que en dichos periodos se habían aplicado los mismos beneficios fiscales, limitándose la Sala de instancia a entender operativa dicha doctrina para los inmovilizados enajenados por Hipercor y no por El Corte Inglés, a pesar de que los supuestos de hecho eran sustancialmente iguales. Subraya que la Audiencia Nacional no justifica esta diferencia de trato.

Para resolver esta queja se ha de tener en cuenta que, en efecto, en la demanda El Corte Inglés expuso, con referencia expresa al expediente administrativo (páginas 1323 a 2374) y sin oposición de contrario, que en los ejercicios 2000 y 2001 (periodos de 1 de marzo de 2000 a 28 de febrero de 2001 y de 1 de marzo de 2001 a 28 de febrero de 2002) enajenó fincas en las mismas condiciones que las contempladas en este recurso (venían dedicándose a la actividad agropecuaria desde el año 1973), aplicando en la respectiva autoliquidación del impuesto sobre sociedades el correspondiente beneficio fiscal por reinversión de las ganancias extraordinarias obtenidas con la venta sin que en la comprobación llevada a cabo se pusiera el menor reparo por la Inspección (véanse las actas correspondientes en las páginas 1760 y siguientes del expediente). En efecto, así consta en la página 1703 del expediente, para el ejercicio 2000, donde se refleja la página 14 de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades, apareciendo en la casilla 904 ("Terrenos y bienes naturales") la cifra de 92.619.870.519 euros que refleja la disminución al resultado contable del beneficio obtenido en la transmisión. Para el ejercicio 2001 puede consultarse la página 1721 del expediente.

También precisó El Corte Inglés que los elementos a los que se le niega en los actos recurridos la condición de inmovilizado fueron acogidos a la actualización de balances del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica (BOE de 8 de junio), autoliquidando el correspondiente gravamen único de actualización, siendo comprobadas las autoliquidaciones por la Inspección (folios 1778 a 1799 del expediente administrativo), sin que tampoco nada opusiera a las mismas.

En estas circunstancias hemos de darle la razón.

En la sentencia de 19 de junio de 2012 (casación 969/09, FJ 3º), trayendo a colación la de 8 de febrero de 2005 (casación 6567/99, FJ 6º), hemos aplicado la doctrina de los actos propios para considerar las fincas allí enajenadas activo material fijo (inmovilizado material) y operativa la ventaja fiscal por reinversión de los beneficios obtenidos con su enajenación porque los bienes en cuestión, a los que la Administración les negaba

tal condición, fueron objeto de revalorización por dos veces como tales sin que la Administración pusiera el menor reparo.

La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03, FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05, FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/12, FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11, FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12, FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015 (casación 1370/13, FJ 4º).

No resulta admisible en nuestro sistema jurídico que, comprobado un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por la reinversión de las ganancias extraordinarias obtenidas mediante la transmisión de determinados bienes, después en ejercicios sucesivos se niegue la ventaja a las generadas por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación, hurtándoles una condición (la de inmovilizado material) que la propia Administración asumió al comprobar regularizaciones de balances previas.

Estimando, por tanto, el tercer motivo de casación por las razones expuestas, procede anular la sentencia de instancia en cuanto no reconoce la aplicación del beneficio fiscal en cuestión a los terrenos enajenados por El Corte Inglés en Valdemoro.

Resolviendo el debate en los términos suscitados [artículo 95.2.d) de la Ley de esta jurisdicción], procede acoger la demanda de la mencionada compañía en este particular.

DÉCIMO .- En resumen:

1º) El recurso de casación de la Administración General del Estado debe ser desestimado y confirmada la sentencia de instancia en cuanto considera aplicable las ventajas fiscales de corrección monetaria y deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en relación con los terrenos vendidos en Sanchinarro.

2º) La misma suerte ha de correr el segundo motivo del recurso de El Corte Inglés y, en particular, en lo que se refiere a la aplicación de esos beneficios fiscales en relación con la venta de locales en Zaragoza, debiendo ser confirmada la sentencia de instancia en este punto.

3º) Debe acogerse, sin embargo, el tercer motivo del recurso de El Corte Inglés, procediendo casar la sentencia de instancia en cuanto ratifica los actos administrativos impugnados que niegan la aplicación de los repetidos beneficios fiscales en relación con los terrenos de Valdemoro, extremos éste en el que hemos de estimar la demanda, reconociendo el derecho de la mencionada compañía a la aplicación de los mismos.

UNDÉCIMO .- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, las costas del recurso de la Administración del Estado deben ser impuestas a ella misma, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros, habida cuenta del alcance y la dificultad de las cuestiones que suscitaba.

A la vista del mencionado precepto, no procede hacer ningún pronunciamiento sobre las del recurso de El Corte Inglés, solución que ha de adoptarse también en relación con las costas de la instancia, habida cuenta de lo dispuesto en el apartado 1 de dicho precepto, debiendo cada parte pagar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Por lo que respecta a la solicitud efectuada por El Corte Inglés de que, en caso de estimarse su recurso, condenemos a la Administración a indemnizar el gasto en que incurrió para formalizarlo por el abono de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional en el orden contencioso-administrativo, se ha de recordar, al margen de que la estimación de su impugnación no ha sido total, que esta Sala ha manifestado que, tratándose la mencionada tasa de un gasto más del proceso, ha de estarse a lo que se disponga en orden al pago de las costas [véanse las sentencias de 14 de enero de 2011 (recurso ordinario 509/07, FJ 11º), 23 de diciembre de 2010 (recurso ordinario 221/07, FJ 13º), 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 7º) y 9 de marzo de 2014 (casación 3818/13, FJ 8º)].

FALLAMOS

Desestimando el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y acogiendo parcialmente el instado por El Corte Inglés, S.A., contra la sentencia dictada el 13 de febrero de 2014 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 73/11, la anulamos en parte.

En su lugar, estimando también en parte la demanda formulada por la mencionada compañía en el referido recurso contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 20 de diciembre de 2010, en la reclamación 5051/09:

1º) Revocamos la sentencia recurrida, reconociendo el derecho de la mencionada compañía a la aplicación de los beneficios fiscales de corrección monetaria y deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en relación con la compraventa de terrenos del centro logístico que tiene en el término municipal de Valdemoro (Madrid).

2º) En lo demás, la confirmamos y, por ello, mantenemos el reconocimiento de ese derecho en relación con las transmisiones de terrenos en el barrio de Sanchinarro de Madrid y su denegación para la venta de locales en Zaragoza.

3º) Imponemos a la Administración el pago de las costas causadas mediante su recurso de casación, con el límite señalado en el último fundamento jurídico, sin hacer un especial pronunciamiento sobre las correspondiente al recurso de El Corte Inglés y sobre las de la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Angel Agualló Aviles **Joaquín Huelin Martínez de Velasco** Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martín Timon Juan Gonzalo Martínez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.