

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia:NFJ054623

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 9 de junio de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1419/2012***SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones.** Las dos diligencias en discusión (encaminadas a obtener información sobre determinadas operaciones de reducción de capital social y acerca de la deducción por doble imposición de dividendos), habida cuenta del objeto de la comprobación (general de tres ejercicios por el IS), constituían providencias propias del ámbito del procedimiento inspector, por lo que no cabe calificarlas de irrelevantes o argucia. Además, buena prueba de su relevancia y pertinencia es que sirvieron para obtener indicios sobre la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. **Cómputo del plazo. Ampliación.** No es verdad que cuando se decidió ampliar el plazo pudiera ya culminarse el procedimiento de inspección, pues resultaba menester acopiar información en relación con las cuestiones solicitadas, aun cuando la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito fiscal llevara a la Inspección a limitar los conceptos regularizados en la liquidación. Por otro lado, el acuerdo de ampliación evidencia que el tamaño de la compañía (con elevado número de facturas y de asientos contables), su volumen de negocios, la dispersión geográfica de su actividad, la vinculación con otras compañías y las dificultades técnicas para acceder al soporte informático de la contabilidad, justificaron la imposibilidad de concluir la tarea en el plazo inicial, siendo necesaria su ampliación. **Procedimiento sancionador. Culpabilidad. Causas exculporias. Interpretación razonable de la norma. Procede.** *Por falta de claridad de la regulación sobre la materia y por las sucesivas modificaciones normativas habidas al respecto.* Se defiende que, en relación con las deducciones por primas de seguro de vida y fondo interno de pensiones, no cabía una interpretación razonable de la norma. Esta Sala, respecto de sanciones a conductas iguales a las ahora contempladas y al mismo sujeto pasivo, ha subrayado que se trata de castigos referidos a conceptos vidriosos, regulados por un bloque normativo complejo, que ha cambiado a lo largo de los años, con específicos regímenes transitorios y sobre los que no siempre ha existido un criterio jurisprudencial unánime.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 150 y 180.1.

**PONENTE:***Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

**SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a nueve de Junio de dos mil catorce.

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 1419/12, han sido interpuestos por PRAXAIR ESPAÑA, S.L., representada por la procuradora doña Sara García-Perrote Latorre, y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 1 de marzo de 2012 por la

Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 161/09 , relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

La sentencia impugnada acogió en parte el recurso contencioso-administrativo promovido por PRAXAIR ESPAÑA, S.L. (en lo sucesivo, «Praxair»), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de abril de 2009. Esta resolución declaró que no había lugar a las reclamaciones 4365/08 y 7059/08 instadas por la mencionada compañía frente a la desestimación del recurso de reposición que había interpuesto contra la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, con un montante de 1.800.605,19 euros, y el acuerdo de imposición de sanción derivada de la anterior liquidación, por importe de 795.815,70.

La sentencia mantuvo la liquidación y anuló la sanción (salvo la parte correspondiente a la indebida deducción de multas y sanciones).

A los efectos de ese recurso de casación, la resolución judicial recurrida aborda las siguientes cuestiones: (a) la paralización de las actuaciones por plazo superior a seis meses, (b) la extensión de las mismas durante más de doce meses y (c) la existencia de culpabilidad en la conducta sancionada.

(a) La primera cuestión se examina en el quinto fundamento jurídico de la sentencia:

«En el caso presente, la razón por la que se invoca como procedente la prescripción extintiva respecto de los ejercicios 2001 y 2002, se sitúa en la demanda, en primer término, en la inactividad de actuaciones inspectoras por un periodo superior a seis meses. Alega la parte que la referida interrupción ha tenido lugar entre el 18 de octubre de 2006, fecha de la entrega de la última documentación relativa a la cuestión en litigio, y el 3 de octubre de 2007, fecha de la firma de las actas, calificando de diligencias argucia las actuaciones practicadas entre ambas fechas.

Procede, en consecuencia, analizar el contenido de las actuaciones practicadas. Hay que partir de que las actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada en fecha 7 de febrero de 2006, teniendo carácter general, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2001 a 2003.

En el curso de la comprobación se extendieron las siguientes diligencias: 22 de febrero, 13 de marzo, 28 de junio, 12 de julio, 14 de julio, 11 y 25 de septiembre, 2, 9 y 18 de octubre de 2006; 25 de enero, 8 de febrero y 13 de marzo de 2007.

[...]

- Diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, dirigida a la solicitud de documentación en relación a operaciones de reducción de capital social y deducción por doble imposición de dividendos.

Examinado el contenido de dichas diligencias, la Sala no alberga duda alguna de que dichas actuaciones inspectoras no pueden ser calificadas de diligencias argucia ni, objetivamente hablando, de actuaciones irrelevantes, sino que son auténticas actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción, toda vez que teniendo la comprobación alcance general correspondía a la Inspección comprobar y, en su caso, practicar la totalidad de los ajustes referidos al citado concepto impositivo y ejercicios, sin limitación alguna, y ello con independencia de que posteriormente y, como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos que a juicio de la Inspección pudieran ser constitutivos de delito fiscal, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, se acordase que el presente expediente "tiene por objeto exclusivamente la regularización de los hechos que no se encuentran afectados por el presunto delito fiscal", lo que motivó que los conceptos regularizados en el acuerdo de liquidación fueran únicamente las primas de seguros de vida y accidentes, el Fondo de pensiones interno y la externalización de Planes de Pensiones.

Por lo expuesto la Sala no aprecia el carácter de irrelevantes del conjunto numeroso de actuaciones seguidas durante el periodo octubre de 2006 a octubre de 2007, a los efectos del artículo 150.1 LGT .

En último término, tampoco puede aceptarse, como la actora pretende, que el trámite de puesta de manifiesto del expediente con carácter previo a la incoación del acta, previsto en el artículo 33.ter del Reglamento de Inspección , carezca de efectos interruptivos de la prescripción, pues aún no siendo un acto que por sí mismo interrumpa la prescripción , sin embargo sí cabe considerar que dicho trámite detiene el plazo de paralización de las actuaciones inspectoras, a los efectos de computar los seis meses de inactividad administrativa. Dispone el artículo 33 ter del RGIT , sobre "alegaciones del interesado y audiencia previa a la formalización de las actas", en su apartado segundo que "...en todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular".

Como hemos señalado en diversas sentencias, el Real Decreto 136/2000 hace posible la existencia de un trámite de alegaciones anterior al acta, creando al respecto el artículo 33 ter del RGIT , sobre "alegaciones del interesado y audiencia previa a la formalización de las actas", cuyo apartado segundo dispone que "...en todo caso, y con carácter previo a la formalización de las actas, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que convenga a su derecho en relación con la propuesta que se vaya a formular", concediendo para evacuar el trámite un plazo indefinido previamente, "no inferior a diez días ni superior a quince" ( art. 33. ter, 2 , in fine RGIT ).

No se trata, pues, de un trámite innecesario, inútil o que no cuente con el suficiente respaldo normativo, sino de una audiencia al interesado predeterminada en el reglamento que disciplina este procedimiento, razón por la cual la articulación de ese trámite preceptivo no puede dar lugar en este caso a una paralización injustificada, sino que por el contrario entraña la prosecución regular de un procedimiento y la instrumentación, dentro de él, de un trámite reglamentariamente preceptivo y no precisamente irrelevante, en tanto mediante la puesta de manifiesto se informa al interesado de lo actuado hasta el momento y de los puntos que pueden conducir a la propuesta de regularización contenida en el acta que se va a dictar con posterioridad a dicho trámite alegatorio.

Conforme a cuanto antecede, cabe concluir que no se ha producido la interrupción injustificada de actuaciones inspectoras superior a seis meses aducida por la actora, por lo que no puede acogerse la prescripción reclamada en este punto.»

(b) La duración de las actuaciones inspectoras se analiza en el séptimo fundamento jurídico:

«En el caso presente, la motivación del acuerdo de ampliación no sólo es suficiente, en el sentido de que no adolece en modo alguno del déficit de motivación que se le imputa, sino que constituye un ejemplo de motivación adecuada, no sólo por su inusual extensión -9 folios-, sino por dos circunstancias incompatibles con toda posible idea de indefensión surgida de la denunciada falta de motivación: la separación entre hechos y fundamentos jurídicos, con respuesta específica y directa a las alegaciones formuladas sobre esta cuestión por la parte actora, lo que impide atribuir una indefensión surgida del eventual desconocimiento de las causas que impulsan la ampliación; y otro factor de no menor importancia, que es una descripción analítica y suficientemente comprensiva de las circunstancias y vicisitudes del procedimiento de comprobación seguido y a sus dificultades y complicaciones intrínsecas, que hacían precisa la prórroga sobre el plazo máximo común establecido en la Ley General Tributaria.

No en vano, esta misma Sala ha admitido la procedencia de la ampliación del plazo, aun en casos en que el acuerdo no poseía una motivación estrictamente suficiente, si a la vista de la realidad del procedimiento la complejidad justificadora se había constatado, criterio que respalda el Tribunal Supremo en las sentencias de 18 y de 19 de febrero de 2008 , desestimatorias de los recursos de casación nº 1932 , 1934 y 2224/2006 , deducidos frente a sendas sentencias de esta misma Sala y Sección, en las que ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la complejidad de las actuaciones a efectos de la ampliación del plazo del art. 29.1 de la Ley 1/1998 , en las que se admite, a la vista de las circunstancias, que la ampliación estaba justificada, pese a su insuficiente motivación.

Tales razonamientos del Tribunal Supremo no hacen sino ratificar lo que la Audiencia Nacional en las sentencias de instancia recurridas en casación había declarado, así como en otras varias, en el sentido de admitir una motivación que, siendo formalmente escueta e incluso insuficiente en cuanto a la expresión de la causa generadora de la complejidad, se dicta en el seno de un procedimiento de inspección realmente necesitado, por sus características, del plazo adicional que el acuerdo permitía.

Pues bien, si se acepta en tales casos una motivación sucinta y escueta, formalmente insuficiente pero reveladora de una realidad procedimental materialmente compleja, con más razón ha de ser eficaz cuando el acuerdo de ampliación, como aquí sucede, es adecuado en la expresión de las razones que avalan la prórroga.

Por lo demás, cabe añadir que los dos precedentes citados por la actora en su escrito de demanda, relativos a una sociedad del Grupo, Praxair España SL, consistentes en las sentencias de esta Sala de 19 de diciembre de 2008 -recurso nº 405/2006 - y sentencia de 16 de marzo de 2009 -recurso nº 818/2006 - no resultan de aplicación al supuesto examinado, toda vez que los acuerdos de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras en aquéllos examinados son sustancialmente distintos respecto del ahora enjuiciado».

(c) La inexistencia de culpabilidad en la conducta sancionada es objeto de examen en el fundamento undécimo:

«[...] El mismo criterio sentado en las expresadas sentencias es válido en el caso presente para estimar el recurso en cuanto a la sanción, máxime cuando el acuerdo sancionador se funda exclusivamente, para sustentar el elemento culpabilístico, en la inexistencia de una interpretación razonable de las normas aplicables a los conceptos regularizados, partiendo de la base de lo que el propio Inspector jefe considera como normas claras u oscuras, sin especificar qué concreta modalidad de la culpabilidad - dolo o culpa y, dentro de ésta, si es la culpa el título de imputación, si se trata de culpa grave o leve- sino que, por el contrario, se trata de asentar la culpabilidad en el hecho de que el propio TEAC ha sancionado por los mismos conceptos, citando como ejemplo la resolución de 19 de enero de 2007, relativa a los ejercicios 1999 y 2000 que, precisamente, es el asunto que determinó la sentencia transcrita, en que la sanción fue anulada por esta Sala.

Sin embargo, sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, es pertinente mantener la sanción en cuanto a la cuota dejada de ingresar que deriva de la deducción como gasto de las multas y sanciones, y no sólo por la claridad indiscutible del precepto al que indebidamente se acogió a tal fin la demandante, el artículo 14.1.c) de la Ley 43/1995, a cuyo tenor "1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:...c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones", sino porque la parte recurrente, que fue sancionada, entre otros conceptos, por esa indebida deducción, no controvierte la sanción en este extremo, antes bien, en el citado punto 8.2 de su escrito de demanda, parece admitirla como consecuencia necesaria de la procedencia de la liquidación».

### **Segundo.**

Praxair y la Administración General del Estado prepararon sendos recurso de casación frente a la sentencia que acabamos de reproducir en algunos de sus pasajes.

La Administración, previo emplazamiento, interpuso su recurso mediante escrito presentado el 26 de abril de 2012, en el que, 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), invocó un único motivo por infracción de los artículos 24 de la Constitución Española, 77.4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) y 179 y 183 de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), así como de la doctrina jurisprudencial que ha considerado que no hay una discrepancia razonable respecto de la interpretación de la norma tributaria en supuestos en los que los preceptos aplicables no ofrecen especial dificultad. Cita las sentencias de 25 de junio de 2008 (casación 387/04) y 26 de junio de 2008 (casación 384/04).

Expone que, en relación con las primas de seguro de vida, cuando se formuló el acta de inspección, respecto a la asimilación de los contratos de seguro colectivo a los sistemas alternativos de pensiones eran ya numerosas las resoluciones y sentencias, algunas referidas a la propia Praxair, en las que se determinaba que la naturaleza jurídica de estos seguros colectivos era la de un sistema alternativo para la cobertura de prestaciones análogas a las de los planes de pensiones.

Añade que, igualmente respecto al fondo interno de pensiones, no eran deducibles fiscalmente las dotaciones efectuadas en los ejercicios 2001 y 2002, de conformidad con el artículo 14.1.f) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), al tratarse de dotaciones a un fondo interno cuyos recursos eran gestionados por la propia empresa para cubrir las mismas contingencias que la legislación de planes y fondos de pensiones, lo cual había sido confirmado por la jurisprudencia. La propia sentencia impugnada hace referencia a la del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009, que resolvía un recurso de casación interpuesto por la propia Praxair contra sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el año 2004. Estima que hubiera sido preciso que la sentencia impugnada fundamentara de una forma concreta su pronunciamiento, sin que baste citar el precepto aplicable o una remisión a pronunciamientos anteriores.

Naturalmente -añade-, la sanción era pertinente respecto a la indebida deducción de multas y sanciones, pero también lo era respecto a los demás extremos a que se refiere la regularización tributaria practicada, no pudiéndose hablar en este sentido de interpretación razonable de las normas aplicadas.

Pide que, con estimación del recurso, se case la sentencia de instancia y, en su lugar, se declare no haber lugar al recurso contencioso-administrativo en cuanto a la sanción impuesta, que debe confirmarse íntegramente.

### **Tercero.**

Praxair interpuso su recurso de casación por escrito registrado el 11 de mayo de 2012, en el que invocó cuatro motivos de casación, El primero y el tercero con arreglo a la letra d) del artículo 88.1 de la Ley de esta jurisdicción y los otros dos al amparo de la letra c) del mismo precepto.

1º) En el primer motivo denuncia la infracción por el quinto fundamento jurídico de la sentencia recurrida de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

Dice que, habida cuenta de la motivación de la sentencia, en la que se concluye que no hubo interrupción de las actuaciones por plazo superior a seis meses, debe llamarse la atención sobre el contenido de las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, que se enderezaron a solicitar documentación en relación con operaciones de reducción de capital social y deducción por doble imposición de dividendos, solicitudes de información que, en su opinión, eran completamente ajenas al contenido de las actuaciones, limitadas a cuestiones relativas a los seguros de vida y planes de pensiones. Por ello, debieron carecer de todo efecto.

Argumenta que esas dos diligencias tuvieron su razón de ser en el informe emitido el 11 de enero de 2007, en el que se indicaba que se apreciaba la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, y en un posterior escrito de 7 de marzo del mismo año, en el que se solicitaba información adicional a la Inspección.

Por ello entiende que la apreciación por la Inspección de circunstancias determinantes de la comisión de un posible delito fiscal era anterior a las dos diligencias citadas de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, habiéndose infringido por los funcionarios actuantes lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, que, ante las sospechas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, obliga a suspender la tramitación del procedimiento.

Lo anterior implicaría, a su juicio, que las repetidas diligencias de febrero y marzo de 2007, ajenas a las actuaciones, carecieron de virtualidad interruptiva del cómputo de la prescripción.

2º) El segundo motivo considera que el mismo fundamento jurídico quinto de la sentencia recurrida vulnera el artículo 24 de la Constitución, en su manifestación de incongruencia, en relación con lo dispuesto en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria de 2003.

Recuerda que la Sala de instancia concluye que no existió paralización de las actuaciones de comprobación por plazo superior a seis meses por cuanto las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 fueron relevantes para las actuaciones, «y ello con independencia de que posteriormente y, como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos que a juicio de la inspección pudieran ser constitutivos de delito fiscal» (sic).

Constituyendo la anterior reflexión parte de la motivación de la sentencia y constando en el expediente que la apreciación por la Inspección de la existencia de indicios de comisión de delito fiscal es anterior a dichas diligencias y que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central reconoce que las mismas no tienen incidencia directa en la liquidación dictada (FJ 5º), el argumento de la sentencia de instancia no se corresponde con el contenido del expediente ni con la realidad de las actuaciones, lo que hace incurrir a dicho argumento en vicio de incongruencia.

3º) El tercer argumento del recurso tiene por objeto la infracción del artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003.

Praxair considera equivocada la conclusión del séptimo fundamento jurídico de la sentencia cuando afirma que el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se encontraba suficientemente motivado, pues los argumentos que sustentan la decisión de ampliar deben ponerse en correlación con su relevancia concreta en el caso objeto de análisis.

Afirma (a) que en el expediente consta que la situación tributaria del grupo es comprobada periódicamente; (b) que las cuestiones relativas a la deducción por doble imposición sobre dividendos habían sido objeto de comprobación en relación con los ejercicios 1998, 1999 y 2000; (c) que las cuestiones atinentes a los seguros de vida y accidentes, seguro de pensiones y planes de pensiones fueron objeto de las actuaciones correspondientes a los años 1984 a 2000; (d) que entre el 7 de febrero de 2006 y el 3 de octubre de 2007 tuvieron lugar 14 diligencias, el trámite de audiencia y el acta; y (e) que la propuesta de ampliación del plazo de duración enumera las siguientes circunstancias: volumen de operaciones, dispersión territorial de actividades, vinculación con otras entidades, dificultad técnica en el acceso a la información contable, número de facturas emitidas y recibidas durante cada ejercicio y número de registros y asientos contables realizados durante cada ejercicio.

Subraya que la propuesta de ampliación fue notificada el 4 de diciembre de 2006, siendo la última diligencia anterior de 18 de octubre de 2006 y practicándose con posterioridad a la ampliación (i) una diligencia el 25 de enero de 2007, relativa a las retenciones a cuenta por el impuesto sobre la renta de las personas físicas; (ii) dos diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, ajenas a las actuaciones, tal y como reconoce el Tribunal Económico-Administrativo Central; (iii) el trámite de audiencia el 7 de septiembre de 2007 y (iv) la formalización del acta el 3 de octubre siguiente.

Señala que la sentencia impugnada omite toda referencia al anterior acontecer y no dice cómo incide el acuerdo de ampliación en las circunstancias concretas del caso, ni precisa qué hizo la Inspección entre la diligencia de 18 de octubre de 2006 y la propuesta de ampliación de actuaciones de 4 de diciembre, ni cómo influyen las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 en las actuaciones que nos ocupan, ni qué hizo la Inspección entre el 13 de marzo y el 7 de septiembre de 2007. La sentencia se limita a afirmar que «el acuerdo de ampliación, como aquí sucede, es adecuado a la expresión de las razones que avalan la prórroga».

Entiende que, a la luz de lo expuesto y del contenido del expediente, desde el 18 de octubre de 2006 nada se oponía a la formalización del acta de inspección suscrita el 8 de octubre de 2007 (casi un año después) en relación con los aumentos de la base imponible correspondiente a los conceptos de "seguros de vida y accidentes", "seguro de pensiones" y "planes de pensiones".

Añade que tampoco procedía la ampliación atendiendo a las concretas circunstancias esgrimidas por la Inspección. Para empezar -dice-, no existe referencia alguna al modo en que las circunstancias invocadas inciden en la duración de las actuaciones del caso que nos ocupa. Se alude en el cuarto fundamento del acuerdo de ampliación a las discrepancias sobre la información facilitada en soporte informático que, en todo caso, quedaron subsanadas a satisfacción de la Inspección el 9 de octubre de 1996, así como a una solución negociada que no consta en documento alguno ni se plasmó en actuaciones de conformidad entre ambas partes. A su juicio, lo anterior no puede constituir motivación de ampliación de conformidad con la jurisprudencia general sobre la motivación (cita, sin mayores datos de identificación, las sentencias de 20 de junio de 1993 y 15 de julio de 2004) ni con la específica en la materia (alude a la sentencia de 31 de mayo de 2010, ya citada).

Razona que cabría plantearse si la fundamentación de la sentencia recurrida no se refiere al acuerdo del inspector jefe ordenando la ampliación, de 12 de enero de 2007, sino a la propuesta de los funcionarios actuarios, notificada el 4 de diciembre de 2006, pero la conclusión, a su entender, sería la misma, por cuanto las circunstancias allí enumeradas no se refieren a las concretas de las actuaciones. Es más, el acuerdo de ampliación no alude a las alegaciones que presentó frente a la propuesta de los actuarios y, pese a ello, la sentencia concluye que no ha existido indefensión.

4º) En el cuarto motivo se hace valer la infracción del artículo 24 de la Constitución, en su manifestación de incongruencia, en relación con lo dispuesto en el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y declare prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación alguna en relación con el impuesto sobre sociedades del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2002, bien por existir paralización de las actuaciones de comprobación por tiempo superior a seis meses, bien por exceder su duración del plazo legal de doce meses.

#### **Cuarto.**

- En auto de 27 de septiembre de 2012, la Sección Primera de esta Sala resolvió rechazar a limine los dos recursos de casación respecto de las liquidaciones relativas al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 y 2003, admitiéndolos en lo que se refiere al ejercicio 2002 del mencionado tributo, si bien limitando el examen del recurso instado por la mencionada compañía a los tres primeros motivos.

#### **Quinto.**

Praxair se opuso al recurso de la Administración en escrito recibido el 18 de diciembre de 2012.

Inicia su alegato precisando que el recurso de la Administración General del Estado se limita a la imposición de sanciones, cuya cuantía es la siguiente: 115.880,30 euros por el ejercicio 2001 y 679.935,32 euros por el ejercicio 2002. En este último ejercicio la cuestión esencial del litigio radicaba en la periodificación del gasto correspondiente a la externalización de los planes de pensiones. Hecha esta afirmación, considera que el recurso resulta inadmisibles por cuatro razones:

1ª) Porque contiene una serie de afirmaciones que son ajenas al rigor propio de la casación y no responden al contenido del recurso exigido por los artículos 92.1 y 93.2.b) de la Ley de esta jurisdicción, pues el abogado del Estado no detalla las infracciones cometidas ni analiza cómo ha sido quebrantada la doctrina de las sentencias que invoca.

2ª) Porque el fundamento jurídico undécimo de la sentencia impugnada concluye que el criterio aplicado en la autoliquidación del impuesto responde a una interpretación razonable de la norma, que genera dudas interpretativas, situación ante la que la Sala de instancia ha anulado expediente sancionadores. Cita varias sentencias de esta Sala, identificando únicamente por el número de recurso con ella decidido la de 18 de junio de 2009 (casación 2784/03). Por ello considera inadmisibles la impugnación de la Administración, al amparo del artículo 93.2.c) de la Ley de esta jurisdicción.

3ª) Porque, con fundamento en el mismo precepto, debe rechazarse in limine litis la pretensión de la Administración, habida cuenta de que se limita a reiterar lo ya expuesto en la instancia y a remitirse a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, careciendo su queja de una verdadera crítica de la sentencia recurrida, como es preceptivo.

4ª) Porque el recurso carece manifiestamente de fundamento, debiendo resolverse sin entrar en el fondo, por así preceptuarlo el artículo 93.2.d) de la misma Ley. Teniendo en cuenta que la cuestión de la culpabilidad es fáctica, debió denunciar la Administración la infracción de las reglas de la sana crítica por haberse apreciado la prueba de modo arbitrario o no razonable, incurriendo en valoraciones o apreciaciones erróneas de tipo jurídico al socaire de la valoración probatoria.

En cuanto al fondo, defiende la inexistencia de una conducta culpable, pues, tal y como destaca la Sala de instancia en el undécimo fundamento de su sentencia, las alegaciones que hizo en relación con la propuesta de incremento de la base imponible ponen de manifiesto la disparidad interpretativa existente.

#### **Sexto.**

La Administración General del Estado se opuso al recurso de Praxair el 8 de enero de 2013.

Respecto del primer motivo, subraya que la Audiencia Nacional concluye acertadamente que las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 no son diligencias argucia ni actuaciones irrelevantes, sino auténticas actuaciones con virtualidad interruptiva de la prescripción. En ellas se solicitaba determinada documentación respecto a operaciones de reducción de capital y deducción por doble imposición de dividendos, lo que podía pedirse porque, en efecto, en aquel momento las actuaciones tenían alcance general, y así se

estableció desde el inicio. Fue posteriormente, como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto por esas dos diligencias, cuando se apreció la posible existencia de delito fiscal y se acordó que la instrucción de la Inspección tenía por objeto la regularización de los hechos no afectados por el presunto delito, lo que motivó que los conceptos regularizados fueran las primas de seguro de accidentes y el fondo de pensiones interno, así como la externalización de planes de pensiones. Por lo que en aquel momento las diligencias en modo alguno resultaron irrelevantes, más bien al contrario, fueron de importancia precisamente para apreciar la posible existencia de un delito fiscal.

En cuanto al segundo motivo, señala que la supuesta incongruencia se refiere a un obiter dictum .

Se opone al tercer motivo, no sólo por su absoluta falta de motivación y fundamentación, sino también porque ni siquiera menciona como infringido el artículo 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). Señala que cabe la ampliación cuando las actuaciones son de "especial complejidad", condición que concurría claramente en el presente caso, no sólo por el volumen de las operaciones, sino por las demás circunstancias. Y en este sentido es un hecho probado lo que se recoge en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia, según el cual el acuerdo de ampliación no sólo es suficiente sino que constituye un ejemplo de motivación adecuada por su inusual extensión, la separación entre hechos y fundamentos y la respuesta específica y directa a las alegaciones formuladas por la actora en el correspondiente trámite.

### **Séptimo.**

- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 18 de enero de 2013, fijándose al efecto el día 4 de junio de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

La Administración General del Estado y Praxair combaten la sentencia dictada el 1 de marzo de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 161/09 . Este recurso tuvo por objeto la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 30 de abril de 2009, que declaró no haber lugar a las reclamaciones 4365/08 y 7059/08 instadas por la mencionada compañía frente a la desestimación del recurso de reposición que había interpuesto contra la liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, con un montante de 1.800.605,19 euros, y el acuerdo de imposición de sanción derivada de la anterior liquidación, por importe de 795.815,70.

La Sala de instancia confirmó la liquidación y anuló la sanción (con excepción de la parte correspondiente a la indebida deducción de multas y sanciones). Del amplio debate suscitado en la instancia, llegan a esta casación tres cuestiones puntuales: la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, su extensión durante un tiempo superior al legalmente previsto y la culpabilidad en la conducta sancionada.

La Administración General del Estado discute, a través de un único motivo, este último punto. Por su parte, Praxair se alza frente a las conclusiones de los jueces a quo en relación con los otros, dedicando al primero los dos motivos iniciales y al segundo el tercero de ellos (el cuarto ha sido rechazado a limine en el auto de la Sección Primera de esta Sala de 27 de septiembre de 2012 ).

Antes de seguir adelante, se ha de precisar que, dentro de ese ámbito objetivo y en virtud del mencionado auto, la discusión queda acotada al ejercicio 2002.

Principiaremos nuestro análisis por el recurso de Praxair, pues de ser acogido y anulada la liquidación tributaria, el de la Administración General del Estado quedaría sin objeto y vacío de contenido.

### **Segundo.**

Sostiene Praxair que las actuaciones inspectoras estuvieron interrumpidas durante un lapso temporal superior a seis meses, produciéndose el efecto contemplado en el artículo 150.2.a) de la Ley General Tributaria de 2003 , esto es, la no interrupción del plazo de prescripción por el inicio de las mismas, porque las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 deben ser calificadas de argucia o irrelevantes, al no tener, como reconoció el propio Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución (FJ 5º), incidencia directa en la liquidación.

Frente a este planteamiento, la Sala de instancia considera que esas dos diligencias son auténticas actuaciones inspectoras, pues, tratándose de una comprobación de alcance general, correspondía a la Inspección

comprobar y, en su caso, practicar la totalidad de los ajustes referidos al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, sin limitación alguna, aun cuando con posterioridad y como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos que pudieran ser constitutivos de delito fiscal, el expediente quedase limitado a los elementos y datos no afectados por la presunta infracción criminal. Esta visión fue también la del Tribunal Económico-Administrativo Central, que, después de negar incidencia directa a las dos diligencias en cuestión sobre la liquidación, les reconoció importancia «en la medida en que han dado lugar a las actuaciones relativas a la posible existencia de un delito fiscal».

Praxair contraargumenta que esas dos diligencias tuvieron su razón de ser en el informe emitido el 11 de enero de 2007, en el que se indicaba que se apreciaba la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, y en un posterior escrito de 7 de marzo del mismo año, en el que se solicitaba información adicional a la Inspección. Por ello entiende que la constatación de circunstancias determinantes de la comisión de un posible delito fiscal fue anterior a las dos diligencias citadas de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, habiéndose infringido por los funcionarios actuantes lo dispuesto en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, que, ante las sospechas de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, obliga a suspender la tramitación del procedimiento.

Vaya por delante que las dos diligencias en discusión (encaminadas a obtener información sobre determinadas operaciones de reducción de capital social y acerca de la deducción por doble imposición de dividendos), habida cuenta del objeto de la comprobación (general de los ejercicios 2001 a 2003 por el impuesto sobre sociedades), constituían providencias propias del ámbito del procedimiento inspector tal y como fue delimitado en el acuerdo de iniciación de las actuaciones, por lo que, en principio, no cabe calificarlas de irrelevantes o argucia. Recuérdesse que, con arreglo a nuestra jurisprudencia, son virtuales a tal efecto los actos tendencialmente ordenados a iniciar o a proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder a la mera finalidad de esa interrupción, contribuyan efectivamente a la liquidación, la recaudación o la imposición de sanción en el marco de impuesto de que se trate [sentencias de 13 de enero de 2011 (casación 164/07, FJ 3º.A), 29 de abril de 2011 (casación 4721/06, FJ 3º) y 18 de junio de 2012 (casación 2500/09, FJ 2º)]. Así, «sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1ª) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2ª) que sea jurídicamente válida; 3ª) notificada al sujeto pasivo; 4ª) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata» [entre otras, sentencias de 11 de febrero de 2002 (casación 7625/96, FJ 3º), 17 de marzo de 2008 (casación 5697/03, FJ 6º), 13 de noviembre de 2008 (casación 5442/04, FJ 6º), 26 de noviembre de 2008 (casación 4079/06, FJ 3º), 22 de diciembre de 2008 (casación 4080/06, FJ 3º) y 6 de abril de 2009 (casación 5678/03, FJ 4º)].

Se ha de concluir, por tanto, que las dos diligencias en cuestión resultaron pertinentes. Buena prueba de su relevancia es que sirvieron para obtener indicios sobre la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En relación con esta conclusión hemos de salir al paso de dos afirmaciones del recurso de Praxair. La primera es aquella que se refiere al hecho de que los indicios ya se encontraban presentes en un informe emitido el 11 de enero de 2007 por el Jefe del Equipo nº 10 y en el escrito de 7 de marzo, firmado por el Inspector Coordinador, solicitando información adicional al respecto. Pues bien, estos documentos, lejos de evidenciar la futilidad de las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo, ponen de manifiesto su importancia, en cuanto resultaron cauces adecuados para obtener la información que corroborara tales sospechas. Por ello, ambas diligencias se concentraron en recabar datos sobre las operaciones de reducción de capital y compraventa de participaciones sociales.

La otra afirmación tiene que ver con el incumplimiento del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, esto es, con la obligación de suspender el procedimiento administrativo en tanto se resuelve el enjuiciamiento penal de las eventuales conductas constitutivas de infracción criminal. Se ha de tener en cuenta que tal es lo que se hizo en este caso, excluyendo de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas. No se atisba, pues, la infracción que se denuncia.

El primer motivo del recurso de casación de Praxair debe ser, por tanto, desestimado.

### **Tercero.**

Igual suerte aguarda al segundo, que, en relación con la apreciación sobre las dos diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, achaca a la sentencia de instancia ser incongruente.

Recuerda Praxair que la Sala de instancia concluye que no existió paralización de las actuaciones de comprobación por plazo superior a seis meses por cuanto las citadas dos diligencias fueron relevantes para las actuaciones, «y ello con independencia de que posteriormente y, como consecuencia de ponerse de manifiesto hechos que a juicio de la inspección pudieran ser constitutivos de delito fiscal», se acordase que el expediente se limitase a los hechos no afectados por el presunto delito. Dice que, constituyendo la anterior reflexión parte de la

motivación de la sentencia, constando en el expediente que la apreciación por la Inspección de la existencia de indicios de comisión de delito fiscal fue anterior a dichas diligencias y reconociendo el propio Tribunal Económico-Administrativo Central que las mismas no tuvieron incidencia directa en la liquidación dictada (FJ 5º), el argumento jurisdiccional no se corresponde con el contenido del expediente ni con la realidad de las actuaciones, lo que hace incurrir a la sentencia en vicio de incongruencia -se ha de entender que interna-.

Si prescindimos de las reminiscencias fácticas del planteamiento, en cuanto revela una discrepancia con la visión de los hechos de los jueces de la instancia hecha valer por cauce inadecuado, ninguna incoherencia o contradicción cabe apreciar en el razonamiento de la Sala a quo. La circunstancia de que existiera un informe y un escrito anteriores a las repetidas diligencias no desdice que las mismas, con posterioridad y a los efectos de la actividad inspectora, pusieran de manifiesto hechos que, corroborando los indicios presentes en dichos dos documentos, hicieran pensar sobre la existencia de conductas perseguibles penalmente.

Se ha de tener cuenta, además, que el argumento es adicional, pues la razón principal de la decisión en este punto de la sentencia impugnada estriba en que las dos diligencias en discusión resultaban relevantes porque se referían a conceptos y hechos propios de la comprobación practicada, tal y como había quedado acotada en el acuerdo de iniciación.

Nada de incongruente hay, pues, en el discurso de la sentencia de instancia, constatación que conduce a la desestimación del segundo motivo de casación.

#### **Cuarto.**

El tercer motivo del recurso de Praxair combate la sentencia de instancia en cuanto considera justificada y suficientemente motivada la ampliación de las actuaciones inspectoras.

Viene a decir que la situación tributaria del grupo es comprobada periódicamente, que las cuestiones relativas a la deducción por doble imposición sobre dividendos habían sido objeto de inspección en relación con los ejercicios 1998, 1999 y 2000 y que las atinentes a los seguros de vida y accidentes, seguro de pensiones y planes de pensiones se analizaron en las actuaciones correspondientes a los años 1984 a 2000. Argumentos vacuos, pues tratándose ahora de la comprobación de los ejercicios 2001 a 2003 el hecho de que los mismos conceptos hayan sido investigados en ejercicios precedentes no desdice, per se, la complejidad de la tarea. Añade que entre el 7 de febrero de 2006 y el 3 de octubre de 2007 tuvieron lugar 14 diligencias, el trámite de audiencia y el acta, constatación que, respondiendo a la realidad, ni afirma ni niega esa complejidad.

Subraya Praxair que la propuesta de ampliación fue notificada el 4 de diciembre de 2006, siendo la última diligencia anterior de 18 de octubre de 2006, practicándose con posterioridad a la ampliación una diligencia el 25 de enero de 2007, relativa a las retenciones a cuenta por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las dos de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 (analizadas en los motivos anteriores), que reputa ajenas a las actuaciones (circunstancia que, como se ha visto, no responde a la realidad), así como el trámite de audiencia de 7 de septiembre de 2007 y la formalización del acta el 3 de octubre siguiente. Añade que la sentencia impugnada omite toda referencia al anterior acontecer y no dice cómo incide el acuerdo de ampliación en las circunstancias concretas del caso, ni precisa qué hizo la Inspección entre la diligencia de 18 de octubre de 2006 y la propuesta de ampliación del plazo de 4 de diciembre, ni cómo influyeron las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 en las actuaciones que nos ocupan, ni qué hizo la Inspección entre el 13 de marzo y el 7 de septiembre de 2007. La sentencia se limita a afirmar -añade- que «el acuerdo de ampliación, como aquí sucede, es adecuado a la expresión de las razones que avalan la prórroga».

El planteamiento resulta, de un lado, equivocado y, de otro, no responde a la realidad. No es verdad que la Audiencia Nacional se abstenga de explicar la influencia de las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007 en las actuaciones. Sus razones se encuentran en el quinto fundamento jurídico de la sentencia, que hemos analizado al resolver los dos primeros motivos de este recurso de casación. Cuestión distinta es que la recurrente no las comparta, pero allí están plasmadas. No alcanza esta Sala a comprender la importancia para la resolución del litigio de la indagación sobre lo que hiciera la Inspección entre el 18 de octubre, fecha de la última diligencia anterior a la ampliación, y el 4 de diciembre de 2006, en que se comunicó la propuesta de ampliación, o entre el 13 de marzo y el 7 de septiembre de 2007, en que se dio trámite de audiencia. Nuestro ordenamiento jurídico exige a la Inspección que finiquite su tarea en doce meses o, a lo sumo, en veinticuatro, que han de computarse descontando los periodos de detención justificada y las dilaciones imputables al contribuyente, sin que puedan producirse interrupciones injustificadas superiores a seis meses ( artículo 150, apartados 1 y 2, de la Ley General Tributaria de 2003 ), pero cumplidas estas directivas resultan jurídicamente irrelevantes los tiempos muertos en la comprobación y, por lo tanto, está fuera de lugar la indagación de las razones por las que no haya estado la Inspección permanente activa en el procedimiento de que se trate.

El debate en este motivo debe centrarse, pues, en si concurría alguna de las circunstancias que justifican, con arreglo a lo dispuesto en el citado artículo 150.1, la prolongación del periodo de inspección más allá de doce meses y si el acuerdo en el que así se acordó fue suficientemente motivado. En este punto Praxair argumenta que del contenido del expediente se obtiene que desde el 18 de octubre de 1986 nada se oponía a la formalización del

acta de inspección, que fue suscrita el 8 de octubre de 2007 (casi un año después) en relación con los aumentos de la base imponible correspondiente a los conceptos de "seguros de vida y accidentes", "seguro de pensiones" y "planes de pensiones". Olvida, sin embargo, que cuando se resolvió ampliar (12 de enero de 2007) se trataba de una comprobación general del impuesto sobre sociedades de tres ejercicios y que, en ese momento, no sólo no se habían producido las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo de 2007, que suministraron indicios sobre la posible existencia de delito fiscal en relación con determinados aspectos de la regularización, sino que ni tan siquiera habían sido emitidos los informes ni redactados los escritos en los que Praxair localiza la constatación inicial de aquellos indicios (nos referimos al informe de 11 de enero de 2007 -la diferencia de un día entre la resolución de ampliación, que tiene su origen en una propuesta de 21 de diciembre de 2006, formulada tras unas alegaciones de Praxair de 13 de diciembre, y la fecha de ese informe resulta irrelevante a estos efectos- y al escrito de 7 de marzo del mismo año). Por lo tanto, no es verdad que cuando se decidió ampliar el plazo pudiera ya culminarse el procedimiento de inspección de alcance general que se estaba desarrollando, proponiendo la liquidación resultante de la regularización de la situación tributaria de la entidad inspeccionada en el impuesto de sociedades de los ejercicios 2001 a 2003, pues resultaba menester acopiar información en relación con las reducciones de capital social y las deducciones por doble imposición de dividendos, aun cuando la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito fiscal llevara a la Inspección a acordar después, y precisamente por tal causa, que el expediente «tiene por objeto exclusivamente la regularización de los hechos, que no se encuentran afectados por el presunto delito fiscal» (sic), lo que finalmente limitó los conceptos regularizados en la liquidación.

Nos queda, por tanto, comprobar si, como razona la Sala de instancia, la decisión de ampliar el plazo máximo de duración fue debidamente motivada. Sostiene Praxair en este punto que no existe referencia alguna al modo en que las circunstancias invocadas inciden en la duración de las actuaciones del caso que nos ocupa. Basta con leer la resolución de 12 de enero de 2007, que se apoya en la propuesta de 21 de diciembre de 2006, elaborada tras unas alegaciones presentadas por Praxair el día 13 anterior en respuesta a la comunicación sobre el particular recibida el 4 del mismo mes, para comprobar que la exigencia de motivación, tal y como la reclama nuestra jurisprudencia (que citaremos más adelante), ha sido suficientemente satisfecha. El acuerdo de ampliación alude (FJ 3º) al volumen de las operaciones, que obligaba a la auditoría anual de las cuentas, a la dispersión de la actividad económica de Praxair y, centrándose en la comunicación notificada el 4 de diciembre de 2006 (resulta admisible la motivación in aliunde), a la vinculación con otras compañías, a la dificultad técnica en el acceso a la información contable, al número de facturas recibidas y emitidas en cada ejercicio y al volumen de registros y apuntes contables realizados en todos los periodos tributarios. Añadiéndose en el cuarto fundamento jurídico de la resolución, en contestación a las alegaciones de Praxair, referencias a las dificultades de todo orden durante el desarrollo de la comprobación que hicieron imposible acopiar la información precisa en el plazo de doce meses. No responde, por tanto, a la realidad la afirmación del recurso de que no hay un análisis de cómo las circunstancias invocadas para justificar la ampliación inciden en el caso enjuiciado. El fundamento jurídico cuarto del acuerdo de ampliación, puesto en relación con el tercero, evidencia que el tamaño de la compañía (con elevado número de facturas y de asientos contables), su volumen de negocios, la dispersión geográfica de su actividad, la vinculación con otras compañías y las dificultades técnicas para acceder al soporte informático de la contabilidad, con las dificultades que se plasman en ese cuarto fundamento, justificaron la imposibilidad de concluir la tarea en el plazo inicial, siendo necesaria su ampliación.

Compartimos, pues, las atinadas reflexiones que los jueces a quo desgranar en el primer párrafo del séptimo fundamento jurídico de su sentencia y que responden a los criterios inspirados por nuestra jurisprudencia, conforme a la que no resulta bastante la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que hoy el artículo 150.1 de la Ley General Tributaria de 2003 menciona para que proceda la ampliación del plazo, siendo menester, además, justificar la necesidad de dilatarlo a la vista de los pormenores del caso, lo que demanda la exteriorización de las razones que imponen la prórroga y su plasmación en el acuerdo en que así se decreta [véanse, por todas, las sentencias de 31 de mayo de 2010 (casación 2259/05, FJ 3º), 2 de febrero de 2011 (casación 57/07, FJ 3º) y 11 de julio de 2011 (casación 681/09, FJ 2º)].

El tercer motivo ha de ser también desestimado y, con él, el recurso de Praxair en su integridad.

#### **Quinto.**

Nos queda por zanjar el recurso de la Administración General del Estado, que, sustentado en una única queja, se revela contra la anulación de la sanción, defendiendo que no cabía en el caso en relación con las deducciones por primas de seguro de vida y fondo interno de pensiones una interpretación razonable de la norma, por lo que no concurría la causa de justificación apreciada por la Sala de instancia.

Praxair se opone a ese recurso solicitando su inadmisión por cuatro razones distintas y negando, en cuanto al fondo, la premisa mayor del silogismo que sustenta la pretensión de la Administración. No hace falta que respondamos a aquellas cuatro razones, porque lleva razón la mencionada compañía al defender el mantenimiento de la anulación de la sanción.

Para ello basta recordar que esta Sala, en sentencia de 18 de marzo de 2013 (casación 4862/10 , FJ 3º), en relación con la propia Praxair y respecto sanciones a conductas iguales a las ahora contempladas, ha subrayado que se trata de castigos referidos a conceptos vidriosos, regulados por un bloque normativo complejo, que ha cambiado a lo largo de los años, con específicos regimenes transitorios y sobre los que no siempre ha existido un criterio jurisprudencial unánime. Y allí recordábamos que en alguna ocasión anterior se ha razonado que sobre tal cuestión (el tratamiento fiscal de las primas de seguros de vida y pensiones, para comprobar si tienen la consideración de sistemas alternativos a los planes de pensiones, o al propio de las provisiones a planes de pensiones internos y para indemnizaciones) ha habido un amplio debate en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia provocado, fundamentalmente, por la falta de claridad de la regulación sobre la materia y por las sucesivas modificaciones normativas habidas al respecto. En las sentencias de 25 de enero de 2010 (casación 5821/04, FJ 6 º) y 11 de abril de 2011 (casación 3768/08 , FJ 1º) hemos afirmado la corrección de anular sanciones tributarias debido, precisamente, a las dudas existentes sobre el alcance y la exégesis correcta de dicha regulación. Por consiguiente, no puede considerarse irrazonable el entendimiento de ese marco normativo que la conducta de Praxair reflejó durante el ejercicio 2002.

Razones todas las anteriores más que suficientes para desestimar el recurso de casación de la Administración General del Estado, máxime cuando en aquella época (2002), pese a lo afirmado por el abogado del Estado, no existía un criterio jurisprudencial asentado sobre el particular.

#### **Sexto.**

El desenlace desestimatorio de ambos recursos de casación aconseja, en virtud del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , que nos abstengamos de hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación.

### **FALLAMOS**

No ha lugar a los recursos de casación tramitados con el número 1419/12, interpuestos por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y PRAXAIR ESPAÑA, S.L., contra la sentencia dictada el 1 de marzo de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 161/09 , sin hacer una expresa condena sobre las costas causadas en su tramitación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martínez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.