

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087838

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 462/2022, de 11 de mayo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 594/2021

#### SUMARIO:

**Prescripción del derecho a sancionar.** En el ejercicio 2011, la entidad recurrente efectuó una revalorización de los activos que figuraban en el balance de situación, reflejando el incremento de valor de determinados inmuebles que consideró que no se ajustaba su valor al valor de mercado. El día 5 de abril de 2017 la Inspección inició el procedimiento para imponer la sanción prevista en el artículo 135 TRLIS y que concluyó con el dictado del Acuerdo sancionador. El análisis de la prescripción suscitada se centra en determinar si el inicio de un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011 es o no susceptible de interrumpir el derecho de la Administración para sancionar la conducta al amparo de lo dispuesto en el artículo 135 del TRLIS. La demanda sostiene que la obligación de informar en la memoria sobre las revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible es una obligación estrictamente formal que no tiene nada que ver con la regularización de su situación tributaria. Por su parte, la administración sostiene que obligación de informar sobre estas alteraciones contables está íntimamente ligada con la liquidación de la deuda tributaria, y el que no se efectúe ninguna mención específica y detallada de dicha revalorización y sus causas justificativas en la Memoria del ejercicio afectado, justifica la sanción. Pues bien es claro que el hecho típico imputado a la actora es la no mención en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2011 la referida mención, en relación con el importe de la revalorización contable de determinados activos efectuada a 31 de diciembre de dicho ejercicio, por importe neto de 2.207.882,12 €. Afirma la Sala que la interrupción de la prescripción de la acción para sancionar se produce respecto las conductas tipificadas que derivan o puedan derivarse de la liquidación practicada, y en el caso de autos la sanción del artículo 135 del TRLIS no se deriva de la regularización y ninguna justificación aporta la Administración de las razones por la que podría derivarse de la regularización. Así pues, alega la actora que ninguna relación tiene con la regularización aquella conducta por cuanto se comprueba que no se ha amortizado en el ejercicio 2011 sobre el nuevo valor de los activos y tampoco se ha hecho en los ejercicios siguientes, respetándose siempre el límite de amortización del inmovilizado que viene fijado por la normativa tributaria y nada señala en contra la Administración que pudiera justificar que la sanción impuesta pueda derivarse de la regularización. Por tanto, a falta del referido dato, la Sala concluye que la sanción cuestionada goza autonomía respecto a la regularización, y es evidente que por su propia naturaleza podría haberse impuesto sin necesidad alguna de comprobar, investigar o regularizar la situación tributaria. Por ello, al no existir nexo entre la regularización practicada en Inspección y la sanción, no hay duda de que en este caso, dado que la sanción no se deriva de la regularización de la situación tributaria del obligado, las actuaciones administrativas de regularización no interrumpen el plazo de prescripción para imponer la sanción. De esta forma, el plazo de prescripción de la infracción objeto de autos ha de computarse desde la fecha en que se comete la misma, en la fecha en que se presentaron las mismas, en este caso el 10 de septiembre de 2012, por lo que la acción para sancionar prescribía el 10 de septiembre de 2016. Siendo así, y teniendo en cuenta que la interrupción de la acción de la Administración para sancionar dicha conducta habría tenido lugar con posterioridad, el 5 de abril de 2017, la Sala concluye que se hallaba prescrito el derecho de la Administración para sancionar la referida conducta, estimando con ello el motivo y por ende el recurso.

#### PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 135.  
Ley 58/2003 (LGT), art 189.

#### PONENTE:

*Doña María Jesús Oliveros Rosselló.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA  
Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA

Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA**

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 000594/2021

N.I.G.: 46250-33-3-2021-0001015

SENTENCIA Nº 462/22

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados:

D. AGUSTÍN GOMÉZ-MORENO MORA

D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ

En la Ciudad de Valencia, a once de mayo de dos mil veintidos.

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso administrativo no 594/2021 en el que han sido partes, como recurrente la mercantil Veniz S.L., representada por la procuradora D<sup>a</sup> Margarita Ferrá Pastor y asistido por el letrado D. Salvador José Llopis Nadal y como demandado, el Tribunal Económico Administrativo Regional, que actuó bajo la representación del Abogado del Estado. La cuantía se fijó en 110.394,11 €. Ha sido ponente la Magistrada D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Jesús Oliveros Rosselló.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

**Segundo.**

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmase la resolución recurrida.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el proceso a prueba, presentados los escritos de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

**Cuarto.**

Se señaló la votación para el día 10 de mayo de 2021, siendo deliberado por videoconferencia.

**Quinto.**

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por la mercantil Veniz S.L., la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 17 de febrero de 2021 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm.46/10636/2017 relativa al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con referencia núm. A07-70585872 y clave de liquidación núm. A4685017026002731

### Segundo.

La parte actora alega como motivos sobre los que articula su pretensión impugnatoria en la demanda:

1. Prescripción de la acción para sancionar la conducta tipificada en el artículo 135 TRLIS: el plazo para depositar las Cuentas Anuales del ejercicio 2011 en el Registro Mercantil finalizaba el día 30 de julio de 2012, habiéndose producido el depósito de estas el día 10 de septiembre de 2012. Con independencia de que tomemos como dies a quo el día que finalizaba el plazo del depósito en el Registro Mercantil (30 de julio de 2012), o el día en que efectivamente tuvo lugar el depósito (10 de septiembre de 2012), lo cierto es que cuando se inició el procedimiento sancionador en relación con la conducta tipificada en el artículo 135 del TRLIS, el día 5 de abril de 2017, ya había transcurrido con creces el plazo de cuatro años al que se refiere el artículo 189.2 Ley 58/2003.

La acción de "regularizar" la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades de 2011, mediante un procedimiento inspector, no es susceptible de interrumpir la sanción tributaria, prevista en el artículo 135 del TRLIS -distinta, pues, de la sanción del artículo 191 de la LGT-, y que se trata de una mera sanción formal, por no incluir determinada información en las cuentas anuales, independiente y ajena a lo que pueda resultar de las actuaciones inspectoras en sede del Impuesto sobre Sociedades. Cita las sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda) manifestado en la sentencia núm. 962/2020, de 9 de julio (recurso de casación núm. 26/2018, ECLI:ES:TS:2020:2423) y sentencia núm. 742/2021, de 26 de mayo (recurso de casación núm. 6368/2019, ECLI:ES:TS:2021:2237), los criterios contenidos en la ratio decidendi son extrapolables

2. Improcedencia de la sanción por ausencia de culpabilidad: dado que con mayor o menor acierto sí se había informado en las cuentas anuales sobre la revalorización contable del activo que a la postre es objeto de la sanción que nos ocupa, en la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2011, en el Apartado 5, "Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias", bajo el epígrafe "Estado de movimientos del inmovilizado material", se indicó un alta del valor contable del activo por importe de 5.221.000,00 €, y una baja del valor contable del activo por importe de 3.013.117,88 €, podría concluirse en su caso que la información se consignó de forma errónea, pero no se ocultó radicalmente, sino que se informó de forma incorrecta pero habría una interpretación razonable de la norma tributaria, en los términos del artículo 179.2.d) LGT .

3. Nulidad del acuerdo sancionador por falta de motivación: se impone una sanción en la que se identifica la tipicidad de la conducta con la culpabilidad del sujeto infractor, convirtiendo la responsabilidad de la sanción en algo meramente objetivo.

En el escrito de conclusiones añade sobre la afirmación de la Abogacía del Estado de que "En el estado de cambios aparece una baja y un alta de activos de los que no se dice en ningún momento si se tuvieron en cuenta en la base imponible" (pág. 13 de la contestación a la demanda), lo cual es ciertamente llamativo si tenemos en cuenta que (i) este no fue un hecho controvertido por la Inspección de Hacienda del Estado, y que (ii) el artículo 135 del TRLIS hacer referencia, simplemente, a que el importe no se haya tenido en cuenta en la base imponible, no que se explique o razone por qué se incluye o no, introduciendo, pues, la Abogacía del Estado, una nueva cuestión nunca antes planteada por la administración demandada, contraria, por lo demás, al principio de tipicidad que impera en el ámbito sancionador tributario.

### Tercero.

El Abogado del Estado se opone y solicita la desestimación de la demanda, alegando:

Inexistencia de prescripción: el plazo de cuatro años queda interrumpido por la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras, notificada el 13 de mayo de 2016. El procedimiento inspector seguido respecto a la actora tuviera carácter general implica que la comunicación de inicio interrumpe no sólo el plazo para

determinar la deuda tributaria mediante liquidación, sino también el plazo para imponer sanciones tributarias derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el tributo y ejercicio inspeccionado. Ello

en coherencia con lo previsto en el art. 189.3.a) LGT. Siendo el concepto " Impuesto sobre Sociedades" y el período " 2011", la Inspección procedió a comprobar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias que incumben a la demandante por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2011, y al constatar que no incluyó en la memoria las revalorizaciones contables de sus activos, inició expediente sancionador por este motivo. El hecho de que las revalorizaciones contables no lleguen a alterar la base imponible no obsta a que las actuaciones inspectoras interrumpen la prescripción, pues lo relevante es que el procedimiento se inició para comprobar si el Impuesto sobre Sociedades había sido autoliquidado correctamente por el sujeto pasivo, y para ello era necesario examinar toda su documentación contable y verificar, como dice la resolución, si se habían integrado correctamente los beneficios y gastos, extremo que podía quedar alterado por el incumplimiento de lo preceptuado en el art. 135 TRLIS. La interpretación del art. 189.3.a) que propugna la demanda desconoce la regulación que los arts. 141 y 142 LGT hacen de las actuaciones inspectoras, que conciben la inspección tributaria como una actuación integral.

**Motivación adecuada y suficiente:** la demanda omite interesadamente la mayor parte de la motivación, se centra principalmente en la insuficiencia de la información consignada en el estado de cambios porque es una de las principales alegaciones de la recurrente, una alegación que va indisolublemente unida con el elemento subjetivo (la existencia de ocultación), y a continuación razona que concurre culpabilidad porque, conociendo las revalorizaciones contables (la propia recurrente reconoce que las conocía, al referirse al estado de cambios), no las mencionó en la memoria.

**Culpabilidad del sujeto pasivo:** De la resolución sancionadora se desprende que la actora descuidó el cumplimiento de su obligación de informar sobre las revalorizaciones contables, como prevé el art. 135 que exige una información adicional que va mucho más allá de la que se desprende de la propia contabilidad de la demandante. Es precisamente la circunstancia de que la entidad haya plasmado en su contabilidad una revalorización de sus activos de más de dos millones de euros (sobre la que resulta difícil pensar que pudiera pasarse desapercibida por su importancia cuantitativa) y, sin embargo, no se efectúe ninguna mención específica y detallada de dicha revalorización y sus causas justificativas en la Memoria del ejercicio afectado, lo que permite apreciar claramente el elemento subjetivo de la infracción cometida. El hecho de que en 2011 no se haya producido un perjuicio económico derivado de la revalorización contable practicada no puede considerarse como causa excluyente de responsabilidad, pues el tipo infractor del art. 135 TRLIS no exige perjuicio económico

#### Cuarto.

Planteada la litis en los términos expuestos analizamos en primer lugar la alegación de prescripción que objeta la actora. Consta en autos:

-En el ejercicio 2011, VENIZ, S.L. efectuó una revalorización de los activos que figuraban en el balance de situación, reflejó el incremento de valor de determinados inmuebles que consideró que no se ajustaba su valor al valor de mercado.

-Dicha revalorización resultó en un importe neto de 2.207.882,12 € que no tuvo impacto alguno en la base imponible de dicho ejercicio impositivo, ni la ha tenido en los siguientes ejercicios. El resultado neto de la revalorización resulta de la diferencia entre el valor contable del activo que se dio de alta (5.221.000,00 €), y el valor contable que se dio de baja (3.013.117,88 €).

-El día 10 de septiembre de 2012 la actora depositó en el Registro Mercantil las cuentas anuales del ejercicio 2011. En el Apartado 5 de la Memoria, "Estado de movimientos del inmovilizado material", se observa una revalorización contable del activo por importe de 2.207.882,12 €, pues se da de alta el valor contable por importe de 5.221.000,00 €, y se da de baja el valor contable por importe de 3.013.117,88 €. En el expediente administrativo aparece el documento PDF en el que constan las Cuentas Anuales del ejercicio 2011 depositadas en el Registro Mercantil, en el que se aprecia una revalorización contable del activo por importe total de 2.207.882,12 €. El resultado neto de la revalorización resulta de la diferencia entre el valor contable del activo que se dio de alta (5.221.000,00 €), y el valor contable que se dio de baja (3.013.117,88 €). Así se desprende según la información contenida en el Apartado 5 de la Memoria de las Cuentas Anuales, la información sobre la revalorización contable se reflejó en la Memoria Abreviada presentada, apartado 5, "Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias"

-El día 5 de abril de 2017 la Inspección inició el procedimiento para imponer la sanción prevista en el artículo 135 TRLIS y que concluyó con el dictado del Acuerdo sancionador.

Esta es la información tenida en cuenta por la Inspección de Hacienda del Estado para sancionar la conducta de la actora tal y como se colige en la pág. 6 del Acuerdo sancionador.

Alega la actora que si bien es cierto que no se incluyó un apartado expreso, o un párrafo explicativo que hiciera mención a la existencia de una revalorización de los activos mencionados, como exige el artículo 135.1 TRLIS, se puede identificar perfectamente: i) que dicha revalorización ha tenido lugar, por cuanto se especifican tanto las altas como las bajas en el valor del inmovilizado; ii) el importe exacto de la revalorización, pues está perfectamente determinado cuál fue el importe de las altas y cuál el de las bajas, y iii) que dicha información se introduce en el apartado 5º de la "memoria abreviada".

Señala que para conocer la revalorización que han experimentado los activos basta con un simple vistazo al cuadro explicativo de la memoria, que la Inspección tan sólo ha tenido que valerse de resumir en un pequeño cuadro de dos filas (pág. 6 del Acuerdo sancionador), con una mera operación aritmética de resta, para la obtención exacta del valor neto de la revalorización, siendo que el importe de las altas y el de las bajas, ya estaba expresado de manera totalizada, el importe de la revalorización, de 2.207.882,12 €, era perfectamente identificable en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2011 a la vista de los movimientos mencionados en la memoria, y la ausencia de otra explicación alternativa en la misma, dichos movimientos solo podían suponer la revalorización contable

El análisis de la prescripción suscitada se centra en determinar si el inicio de un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2011 es o no susceptible de interrumpir el derecho de la Administración para sancionar la conducta al amparo de lo dispuesto en el artículo 135 del TRLIS, en los términos a los que alude el artículo 189.3 de la LGT.

El artículo 135 del TRLIS, dice:

" 1. Los sujetos pasivos que hubieran realizado revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible deberán mencionar en la memoria el importe de aquéllas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron.

Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo.

2. Constituirá infracción tributaria grave el incumplimiento de la obligación establecida en el apartado anterior.

Dicha infracción se sancionará, por una sola vez, con una multa pecuniaria proporcional del cinco por ciento del importe de la revalorización, cuyo pago no determinará que el citado importe se incorpore, a efectos fiscales, al valor del elemento patrimonial objeto de la revalorización.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria."

La demanda sostiene que la obligación de informar en la memoria sobre las revalorizaciones contables cuyo importe no se hubiera incluido en la base imponible es una obligación estrictamente formal que no tiene nada que ver con la regularización de su situación tributaria.

La administración sostiene que obligación de informar sobre estas alteraciones contables está íntimamente ligada con la liquidación de la deuda tributaria, y el que no se efectúe ninguna mención específica y detallada de dicha revalorización y sus causas justificativas en la Memoria del ejercicio afectado, justifica la sanción.

Pues bien es claro que el hecho típico imputado a la actora es la no mención en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2011 la referida mención, en relación con el importe de la revalorización contable de determinados activos efectuada a 31 de diciembre de dicho ejercicio, por importe neto de 2.207.882,12 €.

El artículo 189 apartados 2 y 3 LGT, dispone:

"2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización."

Por tanto la interrupción de la prescripción de la acción para sancionar se produce respecto las conductas tipificadas que derivan o puedan derivarse de la liquidación practicada, y en el caso de autos la sanción del artículo 135 del TRLIS, no se deriva de la regularización y ninguna justificación aporta la administración de las razones por la que podría derivarse de la regularización, alega la actora que ninguna relación tiene con la regularización aquella conducta por cuanto se comprueba que no se ha amortizado en el ejercicio 2011 sobre el nuevo valor de los activos y tampoco se ha hecho en los ejercicios siguientes, respetándose siempre el límite de amortización del inmovilizado que viene fijado por la normativa tributaria y nada señala en contra la administración que pudiera justificar que la sanción impuesta pueda derivarse de la regularización y a falta del referido dato, hemos de concluir que la sanción cuestionada goza autonomía respecto a la regularización, y es evidente que por su propia naturaleza podría haberse impuesto sin necesidad alguna de comprobar, investigar o regularizar la situación tributaria. Por ello al no existir nexo entre la regularización practicada en Inspección y la sanción debemos concluir que la aplicación del art 189 LGT determina que en este caso dado que la sanción no se deriva de la regularización de la situación tributaria del

obligado, las actuaciones administrativas de regularización no interrumpen el plazo de prescripción para imponer la sanción.

Por lo que el plazo de prescripción de la infracción objeto de autos ha de computarse desde la fecha en que se comete la misma, en la fecha en que se presentaron las mismas, en este caso el 10 de septiembre de 2012, por lo que la acción para sancionar prescribía el 10 de septiembre de 2016, de acuerdo con el artículo 189.2 LGT. Siendo así y teniendo en cuenta que la interrupción de la acción de la Administración para sancionar dicha conducta habría tenido lugar con posterioridad, el 5 de abril de 2017, deberemos concluir que se hallaba prescrito el derecho de la administración para sancionar la referida conducta, por ello estimamos el motivo y por ende el recurso.

#### **Quinto.**

Habida cuenta de la estimación de la demanda, y de conformidad con lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional (teniendo en cuenta la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011), habrán de imponerse a la parte demandada las costas procesales; las que, en uso de la facultad que confiere el apartado 3 del precitado art. 139 LJ, quedan cifradas en la cantidad máxima de 1.500 € por honorarios de Abogado y 334,38 € por la intervención del Procurador, más -en su caso- el importe de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Vistos los artículos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación.

### **FALLAMOS**

**1.- ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil Veniz S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 17 de febrero de 2021 por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm.46/10636/2017 relativa al Acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con referencia núm. A07-70585872 y clave de liquidación núm. A4685017026002731, anulamos la resolución del TEAR así como el acuerdo sancionador por ser actos contrarios a derecho.

**2.- Se imponen las costas a la parte demandada.**

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.**-Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Letrada de la Administración de justicia, 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.