

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091500

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 866/2023, de 3 de octubre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1422/2022

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Simulación absoluta. Considera la Sala que en este supuesto son numerosos los indicios en los que se sustenta la existencia de simulación a partir de: la falsedad de las facturas. Esto es, se ha producido una simulación haciendo aparentar la prestación de unos servicios cuando en realidad la emisión de dichas facturas no respondía a la realización efectiva de tales servicios, sino que su emisión tenía otra finalidad encubierta: transferir fondos desde un club de fútbol a otra sociedad, que inmediatamente transmitía a la sociedad vinculada para que ésta, a su vez, pudiera hacer frente a los pagos a realizar a otra entidad. De los hechos y circunstancias expuestos se desprende a todas luces que las facturas emitidas por la entidad al club de fútbol en los años 2014 y 2015 y las emitidas por la otra sociedad a la primera esos mismos años y por el mismo importe, eran el medio de transferir fondos desde el Club a la sociedad (propietaria de las acciones del Club para que ésta pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la otra entidad, sin que obedecieran a la prestación de ningún servicio. Frente a ello la Sala considera que las alegaciones de la recurrente, aportando los dos contratos suscritos para justificar la realidad de las facturas y la alusión a la intangibilidad de los servicios son absolutamente insuficiente para desvirtuar los indicios enunciados por la Inspección, no aportando documentos que justifiquen las operaciones desarrolladas al amparo de los susodichos contratos y siendo, en definitiva, las alegaciones realizadas absolutamente genéricas y carentes de cualquier sustento probatorio en el que acreditar las mismas. Y sin que en ningún caso pueda concluirse que la Inspección Tributaria rechazara de forma caprichosa o arbitraria las autoliquidaciones de la parte recurrente, dados los múltiples indicios de que podrían ser falsas las facturas en que se apoyaban.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 16, 66, 105 y 150.
RD de 3 de febrero de 1881 (LEC), art. 217.

PONENTE:

Doña Begoña García Meléndez.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001422/2022

N.I.G.: 46250-33-3-2022-0002818

SENTENCIA

Ilmos. Sres:

Presidente

D. LUIS MANGLANO SADA

Magistrados

D^a MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLÓ.
D^a BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

En Valencia a tres de octubre de dos mil veintitres.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1422/2022, interpuesto por AZAVECO SL representada por el Procurador D. MIGUEL ANGEL DIAZ-PANADERO SANDOVAL y asistida por el letrado D DAVID ETXEBARRIA ETXEBARRIA contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de septiembre del 2022 por la que se desestima la reclamación NUM000 por el concepto Impuesto de sociedades 2014, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando se dicte Sentencia anulando la resolución del TEAR y declarando la nulidad, o subsidiariamente la anulabilidad y, en su caso acuerde dejar sin efecto el acuerdo de liquidación impugnado, con estimación de las alegaciones formuladas y expresa imposición de costas a la demandada.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la oponiéndose a la misma, solicitando se dicte sentencia desestimando, en su integridad, lo solicitado en la demanda.

Tercero.

Que no acordándose el recibimiento del pleito a prueba y tras el trámite de conclusiones quedaron los autos pendientes de deliberación y fallo.

Cuarto.

Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día tres de octubre del año en curso, teniendo lugar el día designado.

Quinto.

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

Ha sido Ponente la Magistrada Doña Begoña García Meléndez quien expresa el parecer de la Sala.-

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

-El objeto del presente recurso lo constituye la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de septiembre del 2022 por la que se desestima la reclamación NUM000 por el concepto Impuesto de sociedades 2014.

En concreto, la regularización de la situación tributaria se sustenta en los siguientes motivos:

-Procede disminuir los ingresos de explotación declarados en el año 2014 en 1.000.000,00 €, al no haberse justificado la prestación de los servicios incluidos en las facturas NUM001 y NUM002 emitidas a la sociedad Football Managment Sánchez, SL.

- Procede disminuir los gastos de explotación declarados en el año 2014 en 500.000,00 €, al no haberse justificado los servicios recibidos de la sociedad Ecco Documática SA.

- Procede incrementar la base imponible del año 2014 en la cantidad de 303.732,88 € euros, en concepto de amortización respecto de la cual no puede admitirse su deducibilidad fiscal habida cuenta que dichos gastos no han sido justificados de ningún modo.

Finalmente, la regularización ha consistido en minorar las bases imponibles negativas declaradas de ejercicios anteriores pendientes de compensación en periodos futuros, y aplicada en el ejercicio, por importe de 103.608,99 €, habida cuenta que no se ha aportado documentación alguna acreditativa del derecho a su compensación.

Segundo.

La parte actora sustenta su demanda en los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

1. Prescripción del IS del ejercicio 2014 por haberse excedido las actuaciones de comprobación más allá del plazo legal de 18 meses, conforme al art. 150.1 a) de la LGT, no interrumpiendo el plazo de prescripción.

Sostiene que el inicio del cómputo se produce el 3-7-2019, fecha de notificación del acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación, a pesar del rechazo manifestado por D^a Noelia para recibir la notificación, al estar debidamente apoderada para ello y fecha reconocida por la propia administración quien cambia de criterio y fija, la fecha de inicio, el 5-7-2019.

Que el plazo, que debía finalizar el 3-1-2021, fue prorrogado con motivo del COVID comprendiendo, la suspensión, un total de 77 días naturales.

Considera la actora que la ampliación del plazo por estos 77 días no se puede imputar de forma automática, sin justificar la paralización del procedimiento y destaca además que la administración ha continuado trabajando en trámites que no eran imprescindibles y por ello concluye que, no existiendo una suspensión real, esos 77 días no deben computarse como periodo de suspensión.

De manera que, notificándose el acuerdo de liquidación una vez superado el plazo de 18 meses, y no interrumpiéndose el plazo de prescripción, procede declarar la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2014.

2. En cuanto al fondo sostiene la realidad de los servicios prestados a FMS y los recibidos por ECCO DOCUMÁTICA.

- Sobre la acreditación de los servicios prestados a FMS, SL. (En relación con las dos facturas emitidas por la actora NUM001 y NUM002 por una cuantía total de 1.000.000 euros y cobradas el 21-7-2014 y el 9-12-2014.

Se aporta, como documento nº 1, el contrato de prestación de servicios suscrito entre ambas partes el 1-1-2014, así como las facturas y justificantes de pago dimanantes del mismo.

Manifiesta que el objeto del contrato no es otro que el acceso por parte de FMS, SL a los diferentes contactos y personalidades vinculadas con el mundo del deporte y, en concreto, del fútbol profesional, a través de Almara 2015, SA, la cual se obligó a promover reuniones formales e informales, encuentros o, en general, cualquier tipo de contacto entre FMS, SL y directivos, entidades, etc., así como personalidades influyentes en el mundo del deporte que pudieran tener interés directo o indirecto en el sector futbolístico.

Alega que se trata de un contrato de agencia, siendo innegable que el acceso a una red de contactos es un factor fundamental para cualquier empresa o profesional que tenga como propósito incrementar su ámbito y volumen de negocio, siendo esta la motivación esencial de FMS, SL para suscribir dicho contrato.

A su vez, entiende que son servicios cuya materialización no es posible documentar dada su intangibilidad, tal y como es el caso de la presentación de contactos en eventos formales o informales, por lo que no pueden recogerse en documentación soporte.

Así, gracias a los servicios prestados por Almara 2015, SA, esta consiguió introducir y relacionar a FMS, SL con profesionales muy destacados en el mundo del deporte.

Finaliza su alegación rechazando la simulación que se le imputa por parte de la Inspección, así como los indicios en los que sustentan sus conclusiones manifestando, frente a ello, que los servicios prestados por Almara 2015 SA a FMS, SL en virtud del contrato suscrito en 2014, y que la administración cuestiona, han sido efectivamente realizados, lo que conlleva la realidad y veracidad de las facturas que documentan los mismos.

Reiterando el carácter intangible de los servicios prestados, habiendo desarrollado la actividad probatoria que le corresponde conforme al art. 105 de la LGT, aportando toda la documentación soporte que obra en su poder para justificar dichos servicios y su prestación.

Niega asimismo que el número de clientes con los que cuenta la mercantil pueda ser indicio alguno de simulación, así como que pueda hacerse partícipe a la actora de la organización de FMS en cuanto a sus propios cobros o pagos, y sin que el hecho de que las facturas emitidas por la actora a FMS no se abonen, tal y como se estipuló en el contrato, sea tampoco indicativo de la simulación.

- Sobre los servicios prestados por ECCO en virtud de la factura emitida por esta mercantil a la recurrente el 22-12-2014 por importe de 500.000 euros:

Se remite igualmente al contrato de comisión suscrito por ambas partes e incorporado a las actuaciones y contrato que, conforme a su clausulado se condiciona a la consecución final del pago suscrito entre la actora y FMS, en la medida en que ECCO colabora con la recurrente en la iniciativa de ampliar las expectativas de un tercero en lo que respecta al reconocimiento en el mundo del deporte.

Al igual que en el supuesto anterior, prosigue, se trata de servicios que no pueden ser documentados y siendo necesario el gasto comprendido en la factura emitida a ECCO, para el éxito de la operación con FMS.

Procede a continuación a analizar los indicios en los que la Inspección sustenta, en este caso, la simulación rechazando los mismos.

3. Sobre la justificación de las bases imponibles compensadas en el IS de 2014.

Reitera la imposibilidad de justificar dichas bases debido al incendio que tuvo lugar en el domicilio de la sociedad el 10-8-2014 así como la imposibilidad de recuperar la documentación perdida en dicho incendio.

Solicitando sin más, la íntegra estimación del recurso interpuesto. -

Tercero.

-La Administración demandada se opone en los siguientes términos:

1. Se invoca la falta de legitimación de conformidad con el art. 45.2 d) de la LJCA .
2. Se alega desviación procesal al plantearse pretensiones relativas a la nulidad o anulabilidad de la liquidación y cuestiones, éstas, que no fueron planteadas en vía administrativa-
3. Rechaza la prescripción del derecho de la administración a liquidar el ejercicio 2014 al haberse iniciado el plazo de prescripción el 28-7-2015 y quedar interrumpido por el inicio de las actuaciones inspectoras el 5-7-2019. Niega que la duración del procedimiento haya excedido el plazo de 18 meses referido de contrario al haberse iniciado el 5-7-2019 finalizando el 1-1-2021 cuando el plazo se cumplía el 6-1-2021.
4. En cuando al fondo solicita la confirmación de la resolución impugnada aludiendo a la validez de la prueba indicios aplicada por la administración y no desvirtuada por el recurrente.

Asimismo, rechaza la compensación de las bases imponibles negativas ante la falta de acreditación de las mismas.

Solicitando, sin más, la desestimación del recurso formulado.

Cuarto.

Los hechos de los que debemos partir vienen documentados en los acuerdos de liquidación en los siguientes términos:

Según escritura pública de fecha 31/12/2015, la sociedad Almara 2015, SA fue absorbida por la sociedad Ecco Formación SL, actualmente Azaveco SL.

Tal y como se describe en el cuerpo del acta, los motivos por los que procede modificar los datos declarados por el IS del ejercicio 2014, son, en síntesis, los siguientes:

4.1.- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

El obligado tributario ha compensado en el año 2014 las siguientes bases imponibles negativas: Año 2008: -46.817,03 euros Año 2011: -56.791,96 euros Total: -103.608,99 euros

En la comunicación de inicio de actuaciones se requirió al obligado tributario para que aportara justificación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

En la diligencia nº 3 la representante del obligado tributario manifestó que no podía aportar ninguna justificación debido a la pérdida de la misma como consecuencia del incendio ocurrido el 11/08/2014 en la vivienda donde estaba situado el domicilio fiscal de la sociedad.

4-2.- Facturas emitidas a la mercantil Football Management Sánchez, SL.

El obligado tributario ha declarado una cifra de negocios de 1.000.000,00 €, correspondiente a las siguientes facturas emitidas a la sociedad Football Management Sánchez SL.

Tras requerimiento de la inspección para que justificara la emisión de las citadas facturas a dicha sociedad, con fecha 25/11/2019, el obligado tributario aportó como justificación de dichos servicios un contrato privado de prestación de servicios de fecha 1/01/2014 suscrito por ambas sociedades.

Según la cláusula primera, dicho contrato tenía como objeto "captar, presentar, y poner en contacto con el cliente, a título enunciativo pero no limitativo, a deportistas de cualquier índole, clubes, asociaciones, y/o federaciones deportivas (con o sin ánimo de lucro), fondos de inversión dedicados a la actividad deportiva, así como a cualquier tipo de persona física y/o jurídica relacionada con el sector deportivo en cualquiera de sus vertientes".

Por la prestación de dichos servicios durante un plazo de 5 años, se estipulaba una retribución de 2.000.000,00 de euros a percibir el 31/05/2014 (50%) y el 31/05/2015 (50%).

De acuerdo con esta estipulación, el obligado tributario emitió en el año 2014 las facturas mencionadas por importe total de 1.000.000,00 € y en el año 2015 otra factura de fecha 3 de junio, por importe de 1.000.000,00 €, por el mismo concepto.

Además de este contrato, el obligado tributario no ha aportado ningún otro documento que justifique las actuaciones llevadas a cabo por la sociedad Almara 2015 SA para cumplir con el objeto del contrato suscrito con la sociedad Football Management Sánchez, SL.

También hay que señalar que, según se indica en el acta, la sociedad Almara 2015 SA no disponía en esos años de trabajadores que pudieran realizar los trabajos correspondientes, por lo que tan sólo cabe pensar que deberían realizarse exclusivamente por el socio de la misma, D. Humberto.

4.3.- Factura recibida de la sociedad Ecco Documática SA.

Según el libro Diario, el obligado tributario ha contabilizado en la cuenta 623 (Profesionales varios) una factura de fecha 22/12/2014, recibida de la sociedad Ecco Documática SA (NIF A82577818), por importe de 500.000,00 €, en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de Enero de 2014".

Dicha factura fue pagada mediante transferencia de fecha 26/12/2014.

En la diligencia nº 2, la representante del obligado tributario aportó como justificación de dicha factura un contrato de comisión de fecha 1/01/2014 suscrito con dicha sociedad.

En dicho contrato interviene D. Humberto en representación de las dos sociedades, ya que es socio y administrador de ambas.

A la vista de los datos anteriores, resulta que el obligado tributario no ha justificado la realidad de los servicios prestados a la sociedad Football management Sánchez, SL, ni tampoco la de los servicios recibidos de la sociedad Ecco Documática SA.

Por otra parte, se han puesto de manifiesto otros hechos que justificarían que la emisión de las facturas NUM001 y NUM002 tenía otra finalidad encubierta, que no responde a la realización efectiva de los pretendidos servicios.

Así, en el año 2014 la sociedad Football Management Sánchez SL emitió al Córdoba CF SAD dos facturas de fecha 21 de julio y 5 de diciembre, por importe de 500.000,00 euros cada una de ellas, en concepto de "servicios de asesoramiento y consultoría deportiva para la venta de jugadores del Córdoba CF SAD en mercados internacionales", que fueron cobradas por dicha sociedad los días 21 de julio y 9 de diciembre de 2014.

A su vez, la sociedad Football Management Sánchez SL recibió de la sociedad Almara 2015 SA las dos facturas de 500.000,00 euros que hemos analizado. Dichas facturas fueron pagadas por transferencias realizadas el día 23 de julio y el día 11 de diciembre de 2014, es decir, dos días después de que la sociedad Football Management Sánchez SL recibiera las transferencias del Córdoba CF SAD en pago de sus facturas.

Es decir, el dinero prácticamente pasó del Córdoba CF SAD a la sociedad Almara 2015 SL. Esta misma situación se produce en el año 2015.

La sociedad Football Management Sánchez SL emitió el 28 de mayo al Córdoba CF SAD una factura de 1.000.000,00 € y recibió de la sociedad Almara 2015 SA una factura de fecha 3 de junio por importe de 1.000.000,00 € más el IVA correspondiente, en concepto de "factura por comisiones devengadas por presentación de clientes".

Dicha factura fue pagada por transferencia realizada el día 3/06/2015, es decir, el mismo día y por el mismo importe que la sociedad Football Management Sánchez SL recibía la transferencia del Club en pago de su factura.

Es decir, el dinero prácticamente volvió a pasar del Córdoba CF SAD a la sociedad Almara 2015 SL.

Pero es que, además, resulta que Almara 2015 SA, a su vez, transfiere todas las cantidades recibidas de la sociedad Football Management Sánchez SL a la sociedad Ecco Documática SA.

En concreto, el 24/07/2014 efectúa una transferencia de 500.000,00 €, en concepto de "préstamo a Ecco Documática SA y otra transferencia de 500.000,00 € por el pago de una factura recibida de dicha sociedad con fecha 22 de diciembre en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de enero de 2014", contabilizada en la cuenta 623 (Profesionales varios), y que el obligado tributario tampoco ha justificado la realidad de los servicios recibidos.

Posteriormente, con fecha 29/06/2015, la sociedad Almara 2015 SA efectúa una transferencia a la sociedad Ecco Documática SA, por importe de 1.000.000,00 €, con cargo a la cuenta 542.01 (Préstamo a Documática).

Esta sociedad no ha justificado la liquidación de intereses y, en su caso, la devolución del préstamo.

Por otra parte, a la vista de la comprobación efectuada a la sociedad Ecco Documática SA, resulta que en los años 2014 y 2015 esta sociedad era propietaria del 98,71 % de las acciones del Córdoba CF SAD, que había adquirido a la sociedad Grupo Pra SA el año 2011.

En la escritura de adquisición de dichas acciones se estableció que, si el Club ascendía a primera división en las tres temporadas siguientes, Ecco Documática SA debía abonar a la vendedora una "Prima de ascenso" de 3.000.000, 00 €.

Al producirse dicha circunstancia en el año 2014, en Acta de manifestaciones de fecha 29/07/2014, la sociedad Ecco Documática SA se comprometió a pagar dicho importe en las siguientes fechas: 30/07/14 (500.000,00 €), 30/12/14 (500.000,00 €), 30/06/15 (1.000.000,00 €) y 30/6/16 (1.000.000,00 €).

Por tanto, en el acta se concluye que las transferencias realizadas por Almara 2015 SA a Ecco Documática SA, en los años 2014 y 2015 por importe de 1.000.000,00 € cada año, tenían como destino el pago a la sociedad Grupo Pra SA de la parte de la "prima" a pagar los años 2014 y 2015.

En base a lo anterior, en el acta se concluye que, tanto las facturas emitidas por Almara 2015, SA a la entidad Football Managment Sánchez SL como la factura recibida por ésta de la sociedad Ecco Documática SA en el año comprobado, no obedecen a la prestación de ningún servicio.

De esta forma, la sociedad Almara 2015 SA obtenía unos fondos que inmediatamente transmitía a la sociedad vinculada Ecco Documática SA (propietaria de las acciones del club) para que ésta, a su vez, pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA.

4.4.- Gastos no justificados. Según el libro Diario, el obligado tributario ha contabilizado en la cuenta 681.107 (Cadalso de los Vidrios) la cantidad de 303.732,88 €. A la vista de los asientos de apertura y de cierre de la contabilidad resulta que figura en los mismos la cuenta 210.01, denominada Cadalso de los Vidrios, con un saldo de 319.718,83 €.

La cuestión que ahora debe analizarse es si, tal y como se ha considerado en el acta de la que deriva el presente acuerdo, deben calificarse como simuladas tanto las facturas emitidas por la mercantil Almara 2015, SA a la sociedad Football Managment Sánchez SL (en adelante FMS, SL) como la factura recibida de la sociedad Ecco Documática, SA en el ejercicio 2014 objeto de controversia.

En el caso que nos ocupa la prueba indiciaria sobre la existencia de simulación que afirma haberse producido el actuario es clara y contundente, basada en una multiplicidad de hechos de los que, con un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano, como exige el artículo 108.2 de la LGT, se deduce el hecho que se pretende demostrar: la falsedad de las facturas emitidas por Almara 2015, SA a FMS, SL y la factura recibida de la sociedad Ecco Documática, SA. Esto es, se ha producido una simulación haciendo aparentar la prestación de unos servicios cuando en realidad la emisión de dichas facturas no respondía a la realización efectiva de tales servicios, sino que su emisión tenía otra finalidad encubierta: transferir fondos desde el Córdoba CF SAD a la sociedad Ecco Documática SA. Esto es, la sociedad Almara 2015, SA obtenía unos fondos que inmediatamente transmitía a la sociedad vinculada para que ésta, a su vez, pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA.

Los indicios o hechos probados que permiten llegar a la conclusión anterior son los que, sintéticamente, se relacionan a continuación:

a) El contrato de prestación de servicios aportado no justifica por sí solo la realidad de los servicios prestados que documenta.

El obligado tributario no ha aportado ninguna otra documentación adicional que justifique los servicios prestados por la entidad.

b) En la sociedad emisora de las facturas, Almara 2015 SA, hay una insuficiencia de medios productivos, concretamente de medios personales para realizar las operaciones que documenta la factura emitida objeto de controversia.

c) El único cliente de Almara 2015 SA en los ejercicios 2014 y 2015 es la sociedad Football Managment Sánchez SL.

d) Paralelamente a la emisión de facturas por parte de Almara 2015, SA a la sociedad FMS SL (dos facturas el 22/07/2014 y 09/12/2014 por importe de base imponible de 500.000 € cada una y una factura el 03/06//2015 por importe de 1.000.000 € de base), la sociedad ha recibido de la mercantil Ecco Documática, SA también una factura de fecha 22/12/2014 por importe de 500.000,00 € en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de Enero de 2014".

e) La sociedad receptora de las facturas, FMS, SL, en el año 2014 emitió al Córdoba CF SAD dos facturas nº NUM003 y NUM004 de fechas 21/12/2014 y 05/12/2014, respectivamente, por importe de 500.000,00€ cada una, en concepto de "servicios de asesoramiento y consultoría deportiva para la venta de jugadores del Córdoba CF SAD en mercados internacionales", que fueron cobradas por dicha entidad los días 21/07/2014 y 09/12/2014. A su vez,

las facturas recibidas en el año 2014 de Almara 2015 SA fueron pagadas por transferencias realizadas los días 23/07/2014 y 11/12/2014, es decir, dos días después de que FMS SL recibiera las transferencias del Club en pago de las facturas emitidas el año 2014 (días 21/07/2014 y 09/12/2014).

Es decir, el dinero prácticamente pasó del Córdoba CF SAD a Almara 2015 SA.
Esta misma situación se produce en el año 2015.

La factura recibida de Almara 2015 SA fue pagada por transferencia realizada el día 03/06/2015, es decir, el mismo día y por el mismo importe que FMS SL recibía la transferencia del Club en pago de la factura NUM005.

Es decir, el dinero prácticamente volvió a pasar del Córdoba CF SAD a Almara 2015 SA. En resumen, la sociedad FMS SL emite facturas al Club e, inmediatamente al cobro de las mismas, recibe facturas de la sociedad Almara 2015 SA y efectúa el pago de las mismas, siempre por los mismos importes, por lo que la Sociedad no obtiene ningún beneficio por los servicios supuestamente prestados.

Con esta mecánica se consigue que haya una circulación de dinero entre el Córdoba CF SAD y Almara 2015 SA.

f) Tras el cobro de las cantidades recibidas de FMS SL, la sociedad Almara 2015 SA transfiere, a su vez, los mismos importes a otra sociedad denominada Ecco Documática SA.

g) En la sociedad emisora de las facturas, Ecco Documática SA, hay una insuficiencia de medios productivos, concretamente de medios personales para realizar las operaciones que documenta la factura emitida objeto de controversia, por lo que tan solo cabe pensar que deberían realizarse por el socio y administrador único de la misma D. Humberto.

h) El único cliente de Ecco Documática, SA en el ejercicio 2014 es la sociedad Almara 2015 SA.

i) El socio y administrador único de la sociedad Ecco Documática, SA es D. Humberto, que, a su vez, es socio mayoritario y administrador único de la sociedad Almara 2015, SA.

j) Merece la pena destacar que la sociedad Ecco Documática SA era propietaria durante los ejercicios comprobados, del 98,71% de las acciones del Córdoba CF SAD, adquiridas a la sociedad Grupo Pra SA (A14027635) en el año 2011. En la escritura de adquisición de dichas acciones se estableció que, si el Club ascendía a primera división en las tres temporadas siguientes, Ecco Documática SA debía abonar a la vendedora una "Prima de ascenso" de 3.000.000,00 €.

k) Las sociedades mencionadas están relacionadas de la siguiente forma: - La sociedad Ecco Documática SA era propietaria en los años citados del 98,71 % de las acciones del Córdoba CF SAD. - Las sociedades Ecco Documática SA y Almara 2015 SA eran propiedad de D. Humberto (NUM006). - D. Humberto era el Presidente del Consejo de Administración del Córdoba CF SAD. De los hechos y circunstancias expuestos se desprende a todas luces que las facturas emitidas por el FMS SL al Córdoba CF SAD en los años 2014 y 2015 y las emitidas por la sociedad Almara 2015 SA a la sociedad FMS, SL esos mismos años y por el mismo importe, eran el medio de transferir fondos desde el Club a la sociedad Ecco Documática SA (propietaria de las acciones del Club) para que ésta pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA, sin que obedecieran a la prestación de ningún servicio.

Sobre la regularización de las bases imponibles negativas: En la autoliquidación presentada por el ejercicio 2014 la entidad Almara 2015, SA consignó como bases imponibles negativas pendientes de compensación con origen en los periodos 2010 y 2011 las cuantías de -46.817,03 € y -56.791,96 €, respectivamente, si bien el primer importe procede de bases imponibles negativas generadas en el año 2008.

Dichos importes han sido objeto de compensación en la autoliquidación del año 2014 para determinar la base imponible resultante en dicho ejercicio.

Al inicio de las presentes actuaciones no habían transcurrido diez años desde el día siguiente a aquel en que finalizó el plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2008 y 2011 por lo que al tener las actuaciones alcance general y al no haber prescrito el derecho de la Administración para comprobar las bases imponibles negativas de esos periodos, de acuerdo con el precepto 66 bis transcrito, en el presente procedimiento resultó obligatorio la comprobación de la procedencia de esas bases imponibles negativas.

A este respecto el actuario, en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, requirió al obligado que aportara justificación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, el obligado tributario no ha aportado justificante alguno que acredite las bases cuya compensación pretende, dada la manifestación del representante del obligado en la diligencia nº 3 según la cual "no puede aportar ninguna justificación de las bases imponibles negativas de los años 2008 y 2011 debido a la pérdida de la misma como consecuencia del incendio ocurrido el 11/08/2014 en la vivienda donde estaba situado el domicilio fiscal de la sociedad."

Pues bien, en el presente caso, el obligado basa su alegato sobre la falta de justificación alguna al respecto, en la articulación de una única causa de justificación, concretamente en la destrucción de toda la documentación

relativa a las bases imponibles negativas que fueron objeto de compensación en la declaración del IS del ejercicio 2014.

Así, el obligado atribuye la causa para no aportar ninguna documentación que acredite la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas compensadas a la pérdida de la misma como consecuencia del incendio ocurrido el 11/08/2014, lo que produjo la imposibilidad de aportar la documentación requerida.

Quinto.

Con carácter previo procede desestimar las dos causas de inadmisibilidad propugnadas por la Abogacía del estado en su contestación a la demanda.

La primera de ellas referida a la falta de legitimación del recurrente ex art. 45.2 d) al constar aportado dicho acuerdo el 10-1-2023 de conformidad con el requerimiento de subsanación practicado por esta Sala mediante diligencia de ordenación de 9-1-2023.

En los mismos términos debe rechazarse la alegación de desviación procesal al constar impugnada, en sede económico administrativa, la liquidación practicada por la administración en relación con el IS 2014 que es, en definitiva, lo que constituye el objeto del presente recurso, y sin que por el hecho de incorporar al escrito de demanda la alegación relativa a la prescripción de las actuaciones de comprobación se altere, el objeto de impugnación y mucho menos aún, se incurra en desviación procesal que se produce, exclusivamente, cuando exista una alteración del objeto del proceso, pero en ningún caso se incorporan nuevos motivos de impugnación a la vista del expediente administrativo, posibilidad plenamente admitida en el seno de esta jurisdicción. S

Entrando, sin más demora en el examen de los motivos de impugnación se alega por el recurrente:

1. Prescripción del IS del ejercicio 2014 por haberse excedido las actuaciones de comprobación más allá del plazo legal de 18 meses, conforme al art. 150.1 a) de la LGT, no interrumpiendo el plazo de prescripción.

Sostiene que el inicio del cómputo se produce el 3-7-2019, fecha de notificación del acuerdo de inicio de las actuaciones de comprobación a pesar del rechazo manifestado por D^a Noelia para recibir la notificación, y ello al estar debidamente apoderada siendo esta fecha reconocida por la propia administración quien cambia de criterio y fija, la fecha de inicio, el 5-7-2019.

No obstante, y según consta en las actuaciones de comprobación se concreta como fecha de inicio de las actuaciones el 5-7-2019, fecha en la que fue entregada dicha notificación ante el rechazo de la Sra Noelia para recibir la notificación alegando, según consta en la diligencia extendida en dicha fecha: "ya no es apoderada de Azaveco SL y no tiene nada que ver con dicha sociedad, por lo que no va a recoger ninguna notificación a su nombre. Asimismo, manifiesta que intentará ponerse en contacto con los actuales representantes".

Que la finalización del citado plazo, transcurridos 18 meses era, por tanto, el 5-1-2021, sin embargo dicho plazo, tal y como reconoce la propia recurrente fue prorrogado con motivo del COVID comprendiendo, la suspensión, un total de 77 días naturales.

Considera la actora que la ampliación del plazo por estos 77 días no se puede imputar de forma automática, sin justificar la paralización del procedimiento y destaca además que la administración ha continuado trabajando en trámites que no eran imprescindibles y por ello concluye que, no existiendo una suspensión real, esos 77 días no deben computarse como periodo de suspensión.

De manera que, notificándose el acuerdo de liquidación una vez superado el plazo de 18 meses, y no interrumpiéndose el plazo de prescripción, procede declarar la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2014.

Asimismo el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19 estableció una medida de suspensión temporal de los plazos de prescripción de acciones y derechos previstos en la normativa tributaria debido al estado de alarma .

Así se regula en la Disposición Adicional Novena del RD-ley 11/2020, sobre la aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos :

"1. El período comprendido desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de mayo de 2020 no computará a efectos de la duración máxima del plazo para la ejecución de las resoluciones de órganos económico-administrativos.

2. Desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de mayo de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria .

En el caso de plazos de prescripción , la suspensión del párrafo anterior solo resultará aplicable a aquellos plazos que, sin tener en cuenta la misma, finalicen antes del día 1 de julio de 2021.

3. Lo previsto en los apartados anteriores será de aplicación a los procedimientos, actuaciones y trámites que se rijan por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , y sus reglamentos desarrollo y que sean realizados y tramitados por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria , del Ministerio de Hacienda, o por las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales, así como, en el caso de estas últimas, a los que se rijan por el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo...".

En consecuencia, en el supuesto litigioso que nos ocupa resultaba aplicable la suspensión del plazo de prescripción , que finalizaba una vez transcurridos 4 años y 78 días, a tenor del período comprendido entre el 14-3-2020 y el 30-5- 2020, durante el que estuvo suspendido el plazo, puesto que dicha suspensión del cómputo señalado era aplicable a partir de la entrada en vigor de la ley a aquellos plazos de prescripción que finalizaran originariamente antes de 1 de julio de 2021, teniendo en cuenta los plazos de declaración de cada tributo y las reglas de cómputo del plazo de prescripción de los derechos contemplados en el artículo 66 de la LGT.

Por el contrario, no cabe admitir los razonamientos de la demanda sobre la no interrupción del procedimiento durante el plazo de suspensión, pues debe tenerse en cuenta las moratorias del plazo prescriptorio prevista en la normativa propia del estado de alarma y de prevención del COVID-19 , que añaden 78 días al plazo de cuatro años del artículo 66-a) LGT.

Y todo ello sin que las comunicaciones que se recogen en la demanda puedan ser interpretadas, como la recurrente pretende, como que no se ha producido una verdadera suspensión del procedimiento por cuanto que, en dicho periodo, la suspensión de los plazos viene declarada ex lege.

Procederá, pues, desestimar el motivo prescriptorio alegado por la demanda.

Sexto.

En cuanto al fondo sostiene la Inspección que se ha producido una simulación tanto con las facturas emitidas por Almara 2015, SA a la entidad Football Management Sánchez SL como la factura recibida por ésta de la sociedad Ecco Documática SA al no obedecer a la prestación de ningún servicio.

Y siendo la finalidad de esta simulación que la recurrente, sucesora de la sociedad Almara 2015 SA, obtuviera unos fondos que inmediatamente transmitía a la sociedad vinculada Ecco Documática SA (propietaria de las acciones del club) para que ésta, a su vez, pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA.

Igualmente justifica la Inspección que la emisión de las facturas NUM001 y NUM002 tenía otra finalidad encubierta, que no responde a la realización efectiva de los pretendidos servicios al constatar, de la documentación obrante en el expediente que, en el año 2014 la sociedad Football Management Sánchez SL emitió al Córdoba CF SAD dos facturas de fecha 21 de julio y 5 de diciembre, por importe de 500.000,00 euros cada una de ellas, en concepto de "servicios de asesoramiento y consultoría deportiva para la venta de jugadores del Córdoba CF SAD en mercados internacionales", que fueron cobradas por dicha sociedad los días 21 de julio y 9 de diciembre de 2014.

A su vez, la sociedad Football Management Sánchez SL recibió de la sociedad Almara 2015 SA las dos facturas de 500.000,00 euros referidas.

Que dichas facturas fueron pagadas por transferencias realizadas el día 23 de julio y el día 11 de diciembre de 2014, es decir, dos días después de que la sociedad Football Management Sánchez SL recibiera las transferencias del Córdoba CF SAD en pago de sus facturas.

Es decir, el dinero prácticamente pasó del Córdoba CF SAD a la sociedad Almara 2015 SL.

Pero es que, además, resulta que Almara 2015 SA, a su vez, transfiere todas las cantidades recibidas de la sociedad Football Management Sánchez SL a la sociedad Ecco Documática SA.

En concreto, el 24/07/2014 efectúa una transferencia de 500.000,00 €, en concepto de "préstamo a Ecco Documática SA y otra transferencia de 500.000,00 € por el pago de una factura recibida de dicha sociedad con fecha 22 de diciembre en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de enero de 2014", contabilizada en la cuenta 623 (Profesionales varios), sin que la recurrente haya justificado la realidad de los servicios recibidos.

En este supuesto son numerosos los indicios en los que se sustenta la existencia de simulación a partir de: la falsedad de las facturas emitidas por Almara 2015, SA a FMS, SL y la factura recibida de la sociedad Ecco Documática, SA. Esto es, se ha producido una simulación haciendo aparentar la prestación de unos servicios cuando en realidad la emisión de dichas facturas no respondía a la realización efectiva de tales servicios, sino que su emisión tenía otra finalidad encubierta: transferir fondos desde el Córdoba CF SAD a la sociedad Ecco Documática SA. Que inmediatamente transmitía a la sociedad vinculada para que ésta, a su vez, pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA.

Y todo ello sin que :

a) El contrato de prestación de servicios aportado no justifica por sí solo la realidad de los servicios prestados que documenta.

b) La sociedad emisora de las facturas carece de medios productivos, concretamente de medios personales para realizar las operaciones que documenta la factura emitida objeto de controversia.

c) El único cliente de Almara 2015 SA en los ejercicios 2014 y 2015 es la sociedad Football Management Sánchez SL.

d) Paralelamente a la emisión de facturas por parte de Almara 2015, SA a la sociedad FMS SL (dos facturas el 22/07/2014 y 09/12/2014 por importe de base imponible de 500.000 € cada una y una factura el 03/06//2015 por importe de 1.000.000 € de base), la sociedad ha recibido de la mercantil Ecco Documática, SA también una factura de fecha 22/12/2014 por importe de 500.000,00 € en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de Enero de 2014".

e) La sociedad receptora de las facturas, FMS, SL, en el año 2014 emitió al Córdoba CF SAD dos facturas nº NUM003 y NUM004 de fechas 21/12/2014 y 05/12/2014, respectivamente, por importe de 500.000,00€ cada una, que fueron cobradas por dicha entidad los días 21/07/2014 y 09/12/2014.

A su vez, las facturas recibidas en el año 2014 de Almara 2015 SA fueron pagadas por transferencias realizadas los días 23/07/2014 y 11/12/2014, es decir, dos días después de que FMS SL recibiera las transferencias del Club en pago de las facturas emitidas el año 2014 (días 21/07/2014 y 09/12/2014). Es decir, el dinero prácticamente pasó del Córdoba CF SAD a Almara 2015.

f) Tras el cobro de las cantidades recibidas de FMS SL, la sociedad Almara 2015 SA transfiere, a su vez, los mismos importes a otra sociedad denominada Ecco Documática SA (NIF A82577818).

En concreto, con fecha 28/07/2014 efectúa una transferencia de 500.000,00 € en concepto de "préstamo a Ecco Documática SA" y con fecha 26/12/2014 otra transferencia de 500.000,00 € en concepto de pago de una factura recibida de dicha sociedad de fecha 22/12/2014 en concepto de "honorarios devengados en virtud de contrato de comisión de 1 de Enero de 2014", cuya realidad de los servicios recibidos no ha sido acreditada.

La sociedad Almara 2015 SA no ha justificado la liquidación de los intereses teóricamente devengados cada año por las cantidades prestadas, y, en su caso, la recuperación de los préstamos realizados.

g) En la sociedad emisora de las facturas, Ecco Documática SA, hay una insuficiencia de medios productivos, concretamente de medios personales para realizar las operaciones que documenta la factura emitida objeto de controversia, por lo que tan solo cabe pensar que deberían realizarse por el socio y administrador único de la misma D. Humberto.

h) El único cliente de Ecco Documática, SA en el ejercicio 2014 es la sociedad Almara 2015 SA.

i) El socio y administrador único de la sociedad Ecco Documática, SA es D. Humberto, que, a su vez, es socio mayoritario y administrador único de la sociedad Almara 2015,

j) Destacando por último que la sociedad Ecco Documática SA era propietaria durante los ejercicios comprobados, del 98,71% de las acciones del Córdoba CF SAD, adquiridas a la sociedad Grupo Pra SA (A14027635) en el año 2011. En la escritura de adquisición de dichas acciones se estableció que, si el Club ascendía a primera división en las tres temporadas siguientes, Ecco Documática SA debía abonar a la vendedora una "Prima de ascenso" de 3.000.000,00 €.SA

k) Las sociedades mencionadas están relacionadas de la siguiente forma:

- La sociedad Ecco Documática SA era propietaria en los años citados del 98,71 % de las acciones del Córdoba CF SAD.

- Las sociedades Ecco Documática SA y Almara 2015 SA eran propiedad de D. Humberto (NUM006).

- D. Humberto era el Presidente del Consejo de Administración del Córdoba CF SAD.

De los hechos y circunstancias expuestos se desprende a todas luces que las facturas emitidas por el FMS SL al Córdoba CF SAD en los años 2014 y 2015 y las emitidas por la sociedad Almara 2015 SA a la sociedad FMS, SL esos mismos años y por el mismo importe, eran el medio de transferir fondos desde el Club a la sociedad Ecco Documática SA (propietaria de las acciones del Club) para que ésta pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA, sin que obedecieran a la prestación de ningún servicio.

Es obvio que los indicios de los que la Inspección extrae sus conclusiones van más allá de los que la actora desvirtúa en su recurso.

Frente a ello las alegaciones de la recurrente, aportando los dos contratos suscritos para justificar la realidad de las facturas y la alusión a la intangibilidad de los servicios son absolutamente insuficiente para desvirtuar los indicios enunciados por la Inspección, no aportando documentos que justifiquen las operaciones desarrolladas al amparo de los susodichos contratos y siendo, en definitiva, las alegaciones realizadas absolutamente genéricas y carentes de cualquier sustento probatorio en el que acreditar las mismas

Y sin que en ningún caso pueda concluirse que la Inspección Tributaria rechazara de forma caprichosa o arbitraria las autoliquidaciones de la parte recurrente, dados los múltiples indicios de que podrían ser falsas las facturas en que se apoyaban.

Hay que recordar en este momento que la asunción de determinadas conclusiones a partir de indicios -como son los antes aludidos- está sometida a condiciones; así se viene diciendo que la prueba indiciaria requiere dos elementos: a) que los hechos básicos -indicios- estén completamente acreditados; b) que entre tales hechos básicos y aquel que se trata de acreditar exista un enlace preciso y directo, según las reglas del criterio humano o "máximas de la experiencia", entendidas como elemento de racionalidad. La falta de racionalidad del engarce puede venir determinada tanto por la arbitrariedad o la falta de lógica o de coherencia en la inferencia -así ocurre cuando el hecho base excluye el hecho consecuencia que de él se hace derivar- como cuando no conduzcan naturalmente al hecho consecuencia por el carácter excesivamente abierto, débil o indeterminado de la inferencia, lo que equivale a rechazar la conclusión cuando la deducción sea tan inconcluyente que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada.

De toda esta prueba e indicios documentales se comparten, por esta Sala las conclusiones de la Inspección sobre la simulación de los servicios prestados para justificar las facturas emitidas cuya única finalidad, tal y como se concluye en el acuerdo de liquidación era la de transferir fondos desde el Club a la sociedad Ecco Documática SA (propietaria de las acciones del Club) para que ésta pudiera hacer frente a los pagos a realizar a la sociedad Grupo Pra SA, lo que permite invertir la carga de la prueba de la realidad de las operaciones realizadas, de conformidad al artículo 105 de la Ley General Tributaria y, en sede procesal, de los arts. 217 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Cabe rechazar, por último, las alegaciones vertidas sobre la no justificación de las bases imponibles negativas en el IS 2014.

Frente a ello, nada prueba la recurrente en este proceso sobre la realidad de las mismas aduciendo el extravío de la documentación con motivo del incendio sufrido, no realizando actividad probatoria alguna en el proceso sobre extremos que le convenía demostrar y que podía hacerlo sin excesivos problemas, razón por la que no podrán prosperar sus argumentos contrarios a la actuación inspectora, que deviene pertinente por falta de prueba en contrario. Por ello, procederá, desestimar la impugnación de la liquidación de deuda tributaria.

Sexto.

El artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, vigente al tiempo del presente procedimiento, establece que en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, procediendo a imponer las mismas a la parte demandante limitadas a la cuantía máxima de 1.500 € por todos los conceptos.

Vistos los preceptos citados y demás de general y concordante aplicación

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por AZAVECO SL representada por el Procurador D. MIGUEL ANGEL DIAZ-PANADERO SANDOVAL y asistida por el letrado D DAVID ETXEBARRIA ETXEBARRIA contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de septiembre del 2022 por la que se desestima la reclamación NUM000 por el concepto Impuesto de sociedades 2014, estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Con expresa imposición de costas a la parte demandada conforme lo dispuesto por el Fdº 5 de la presente resolución.

Contra esta sentencia cabe, en su caso, recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la LJCA, según redacción dada por la disposición Adicional tercera. 1 de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LO 6/1985, del Poder Judicial.

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

PUBLICACIÓN.-Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, en el día de la fecha, hallándose celebrado audiencia pública en la Sección Tercera de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de lo que doy fe.

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.