BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ062299
AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia 233/2015, de 3 de diciembre de 2015
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 205/2013

SUMARIO:

IS. Deducción por actividades de exportación. *Definición de actividad exportadora.* Aunque la norma no lo define, su naturaleza ha sido fijada por el TS [Vid. STS de 5 de febrero de 2015, recurso n.º 2448/2013, (NFJ057567)]. El establecimiento del beneficio fiscal tiene por finalidad potenciar las exportaciones. Ello implica que los bienes y servicios tengan su origen en España [Vid. consulta DGT de 10-01-2007, V0026/2007, (NFC024744)]. Por tanto, no procede la deducción si los bienes exportados han sido previamente importados de terceros países.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 217.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 37.
Ley 43/1995 (Ley IS), art. 34.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ
Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000205 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00199/2013

Demandante: BLUMAQ S.A

Procurador: DªMARÍA VICTORIA PÉREZ MULET Y DIEZ PICAZO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ
D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a tres de diciembre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Blumaq S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª María Victoria Pérez Mulet y Diez Picazo, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicio 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 356.217,35 euros, inferior a 600.000 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Blumaq S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª María Victoria Pérez Mulet y Diez Picazo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando el recurso, declare la nulidad de la Resolución dictada el día 28 de febrero de 2013 por el TEAC, en la reclamación RG 2928-2011, así como la liquidación, en concepto de Impuesto de Sociedades ejercicio de 2006, de la que trae causa, condenando en costas a la Administración demandada.

Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Tercero :

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, tenido por reproducido el expediente administrativo y evacuado el trámite de Conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día diecinueve de noviembre de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero :

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de

Sociedades ejercicio 2006. La cuestión discutida consiste en determinar si a la sociedad recurrente le corresponde la deducción por actividad exportadora regulada en el artículo 37 del Real Decreto Legislativo 4/2004 .

Segundo :

La recurrente alega en primer término, la nulidad de la Resolución impugnada, conforme al artículo 217 de la Ley 58/2003 y 62 de la Ley 30/1992 , ya que no ha dado respuesta a las pretensiones anulatorias formuladas en el escrito de alegaciones, lo que, a juicio de la recurrente, implica la omisión de un trámite esencial del procedimiento, ya que implica que el escrito de alegaciones ha resulta inoperante.

Al margen de que es cuestionable que la omisión de respuesta a todas y cada una de las argumentaciones y razonamientos contenidos en el escrito de alegaciones, sea equiparable a la omisión de un trámite esencial del procedimiento, lo cierto es que el TEAC ha contestado a todos los motivos alegados por la recurrente para obtener la anulación de la liquidación que nos ocupa, si bien sus razonamientos discrepan de los que sostiene la actora.

Respecto a la falta de motivación del acuerdo de liquidación, la recurrente, más que la existencia de una omisión de motivación, lo que manifestó fue su discrepancia con la misma. El TEAC recoge este motivo, y, aunque no se refiere expresamente a él (salvo en la pg. 18 al tratar la cuestión de la confianza legítima y seguridad jurídica, en la que se realiza una breve mención de encontrarse suficientemente motivada la decisión adoptada), de su exposición resulta que coincide, en esencia, con las tesis que sostiene la Administración Tributaria en el Acuerdo de liquidación, esto es, que la recurrente no realiza una actividad exportadora porque el mayor volumen de su actividad lo constituyen las importaciones, adquiriendo productos en el exterior que, posteriormente, revende en el extranjero. También da respuesta el TEAC en la Resolución que examinamos, a la alegación actora en orden a ser una empresa exportadora, y lo hace, como expresamente se recoge en la demanda, desde dos ideas centrales a) los bienes que se exporten tienen que haber sido producidos, al menos en parte, en el territorio de aplicación del impuesto, y b) la finalidad perseguida por el obligado tributario respecto de la inversión efectuada tiene que ser el ejercicio de una actividad exportadora. Desde tales premisas se concluye la inexistencia de actividad exportadora, y ello, se afirma, es así, aun entendiendo que la recurrente adquiriese los bienes de una empresa nacional que previamente los hubiese importado.

También analiza el TEAC el aspecto relativo a la confianza legítima y seguridad jurídica respecto del tratamiento fiscal en ejercicios anteriores, señalando que, al margen de que no se encuentra probada la identidad fáctica, no existe revocación de un acto declarativo de derecho, sino que se adopta una decisión fundada, consistente en la negación del derecho a la deducción por no cumplirse los requisitos para ello en un concreto ejercicio.

Han sido respondidas las alegaciones del reclamante, aunque en sentido diferente al propugnado en el escrito de alegaciones y aunque el TEAC no haya entrado a valorar los aspectos de la actividad exportadora neta, importaciones límite, alcance de la actividad exportadora o la contribución de la actividad al PIB, porque ha dado una respuesta, divergente en sus planteamientos a la de la recurrente, en la que expresa las razones por las que no considera la actividad de la recurrente como actividad exportadora a los efectos de la deducción.

Veamos ahora la cuestión de fondo controvertida.

El artículo 37 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , en su redacción originaria, determina:

"1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por ciento del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por ciento del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por ciento de la participación se deducirá el 25 por ciento de la inversión total efectuada en éste y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora.

b) El 25 por ciento del importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y otras manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

2. No procederá la deducción cuando la inversión o el gasto se realice en un Estado o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

3. La base de la deducción se minorará en el 65 por ciento de las subvenciones recibidas para la realización de las inversiones y gastos a que se refiere el apartado."

Afirma la actora, que no existe una definición legal de actividad exportadora en el precepto citado, y que, por ello, el TEAC parte de una definición de actividad exportadora que no encuentra soporte ni en el citado precepto ni en la exposición de motivos del Texto Legislativo, lo que implica la vulneración del artículo 103 de la CE y una interpretación injustificadamente restrictiva del precepto aplicable.

Cierto que el precepto señalado (equivalente al 34 de la Ley 43/1995), no define la actividad exportadora, pero la naturaleza de esta ha sido contemplada por nuestro Tribunal Supremo. Así en la sentencia de 5 de febrero de 2015, RC 2448/2013 , se afirma:

"QUINTO. - El segundo motivo formulado trae ante nosotros una vez más la cuestión de la concurrencia o no de los requisitos para tener derecho a la deducción por actividad exportadora, prevista y regulada en el artículo 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades , que en la redacción "ratione temporis" aplicable, y en lo que interesa a este recurso, disponía:

"1. La realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra:

a) El 25 por 100 del importe de las inversiones que efectivamente se realicen en la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, así como en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios o la contratación de servicios turísticos en España, siempre que la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial. En el período impositivo en que se alcance el 25 por 100 de la participación se deducirá el 25 por 100 de la inversión total efectuada en el mismo y en los dos períodos impositivos precedentes.

A efectos de lo previsto en este apartado las actividades financieras y de seguros no se considerarán directamente relacionadas con la actividad exportadora."

El artículo 34 de la Ley 43/1995 , y la interpretación que resulta del mismo ha sido objeto de muy diversas Sentencias de esta Sala y así, recientemente, en la de 17 de noviembre de 2014 (recurso de casación 831/2013), se indican las de 3 de junio de 2009 (recurso de casación nº 4525/07), 30 de junio de 2010 (recurso de casación nº 4397/07), 16 de febrero de 2012 (recurso de casación casación nº 2902/09), 29 de noviembre de 2012 (recurso de casación nº 7048/10), 14 de marzo de 2013 (recurso de casación nº 2895/10), 20 de junio de 2013 (recurso de casación nº 4200/11), 7 de abril de 2014 (recurso de casación nº 3699/12, FJ 2 º) y 23 de junio de 2014 (recurso de casación nº 3701/12).

En concreto, en el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de 29 de noviembre de 2012 a que acaba de hacerse referencia, se dice:

"En la sentencia de 16 de Febrero de 2012, cas. 2902/2009 , recogíamos nuestra posición en los siguientes términos:

"En efecto, en la citada Sentencia de 30 de junio de 2010 se señala que «[b]ajo estas premisas normativas, y como esta Sala tuvo ocasión de declarar en la sentencia de 3 de junio de 2009, rec. de casación núm. 4525/2007 , difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la Ley establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la Ley ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de potenciar las exportaciones, y así lo manifiesta la Exposición de Motivos al señalar, en relación a los incentivos fiscales, que la Ley únicamente regula aquéllos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades, entre las cuales cita las <<inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones>>. Además el art. 34 tiene como ilustrativo rótulo <<Deducción por actividades de exportación>>; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre el precepto explícita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es <<la realización deactividades de exportación>>, y que sólo puede gozar del beneficio fiscal la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras <<directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios>> , por lo que no es posible practicar la deducción cuando no hay relación directa e inmediata entre la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras con la actividad exportadora, que debe realizar el mismo inversor, aunque de forma excepcional, el art. 92, en el régimen especial de los grupos de sociedades, disponía expresamente que los requisitos establecidos para disfrutar de las deducciones y bonificaciones se referirán al grupo de sociedades» (FD Cuarto).

En definitiva, la deducción está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos:

En primer lugar, la concurrencia de los elementos objetivos previstos en la propia norma, realización efectiva de inversiones en inmovilizado material o inmaterial de sucursales o establecimientos permanentes o en inversiones financieras, mediante la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o constitución de filiales con participación mínima del 25% del capital de la filial.

En segundo término, la existencia de actividad exportadora con vocación de permanencia, en atención a la propia finalidad de la deducción.

Y, por último, la presencia de una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora."

Pues bien, la atenta lectura del Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia recurrida, antes transcrito, nos indica que la Sala de instancia, confirmando el criterio expuesto por el TEAC, aprecia que lo único demostrado es la realización de una inversión de carácter financiero con finalidad de expansión internacional, pero no la intención de realizar exportaciones.

Estamos por tanto ante una cuestión de apreciación probatoria que únicamente puede acceder a la casación si por el cauce del artículo 88.1. d) de la L.J.C.A . se denuncia la infracción de los preceptos reguladores de la valoración de pruebas tasadas o si la llevada a cabo resulta contraría a la razón e ilógica, conduciendo a resultados inverosímiles y evidenciando un ejercicio arbitrario del poder jurisdiccional, vulnerador del artículo 9.3 de la Constitución . En este sentido, en la Sentencia de 9 de febrero de 2012 (recurso de casación 2779/2008) y en un supuesto en el que también la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional había apreciado que la inversión realizada no tenía por objeto orientar la actividad exportadora desde España, sino expandir la organización empresarial de determinada entidad, se dijo (Fundamento de Derecho Cuarto): "... Por lo tanto, debiendo la mercantil acreditar la relación directa entre la inversión y actividad exportadora y ante la interpretación realizada por la sala de instancia respecto de esa relación causal en este caso, si la parte no estaba de acuerdo con la interpretación realizada por considerar que se trataba de una valoración irracional o arbitraria, único caso en el que este Tribunal podría entrar a enjuiciar dicha valoración, debería haberlo denunciado, lo que no sucede en este caso, en el que la representación procesal de DIA se limita a mostrar su disconformidad con la "ratio" adoptada en la sentencia impugnada para demostrar la ausencia de causalidad, pero sin justificar la irracionalidad de la misma"."

En el mismo sentido las sentencias de 5 de febrero de 2015, RC 2795/2013 y de 6 de mayo de 2013, RC 3442/2010 .

La sentencia de 24 de noviembre de 2011, RC 4531/2007 , nos recuerda que "No define la ley qué debe entenderse por actividad exportadora, concepto clave en la delimitación del derecho a la deducción, o qué actividades integran el concepto, mas dada la finalidad de la norma, no hay dificultad alguna para comprender en dicho concepto la totalidad de ventas al exterior de bienes o servicios. Con todo, desde el punto de vista de la empresa mercantil, la actividad exportadora no es el fin de la misma, sino que se integra en el conjunto de la actividad organizada con criterios de economicidad, una más de las actividades que persiguen el fin que le es propio a la empresa mercantil." . Y la de 24 de septiembre de 2011, RC 5544/2007, "De acuerdo con la Exposición de Motivos de la L.I.S., el principio orientador "del beneficio fiscal recogido en el citado precepto es el fomento fiscal de la exportación, es decir un incremento de la exportación, no limitado a la exportación de bienes sino también a la de servicios, pero siempre supeditado a que se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora, siendo, por tanto, este requisito un elemento imprescindible para configurar dicha bonificación".

Por su parte la sentencia de 15 de junio de 2011, RC 2125/2007 , afirma: " TERCERO.- De lo hasta ahora expuesto se infiere que estamos en presencia de una expresión que configura un "concepto indeterminado".

Es verdad que en su examen la sentencia de instancia emplea alguna "ratio" desconectada de la expresión a interpretar: "operaciones del grupo consolidado" y "exportaciones", pues parece obvio que entre las operaciones del grupo consolidado y las exportaciones es difícil establecer conexión alguna; pero también lo es que utiliza otras "ratios" que contienen claramente esa conexión, como inversión y actividad exportadora, concluyendo que es escasa la incidencia de aquella en ésta; también se refiere a la naturaleza descendente de las exportaciones, al menos en relación con las mercancías adquiridas, y esto pese a las inversiones efectuadas, lo que por sí solo pone de manifiesto la falta de conexión entre "inversiones" contempladas, objeto de deducciones, y las exportaciones, que es el elemento que se pretende incentivar.

La conclusión, por tanto, obtenida por la Sala de instancia resulta razonable, al no haberse aportado por la recurrente prueba acreditativa de que se haya errado al efectuar dicha valoración, pues como hemos reseñado el litigio no fue recibido a prueba.

En nuestra opinión, además, esta "relación directa" de "inversiones" con "exportaciones" puede tener una naturaleza estructural o matemática, pero ambas han de ser objeto de la prueba pertinente que acredite su concurrencia, lo que en este caso no se ha producido.

Efectivamente, esa "relación directa" de naturaleza estructural entre "inversiones" y "exportaciones" tiene lugar cuando se crean estructuras, establecimientos, vías y medios directamente relacionados con la exportación. La relación matemática directa entre inversiones y exportaciones se produce cuando estas se incrementan por efecto de aquellas (bien entendido que este efecto no ha de ser fatal, bastando configurar la inversión de modo que deba producirse el incremento de la exportación, aunque el real aumento de la exportación finalmente, no tenga lugar en mérito a circunstancias sobrevenidas que frustraron esa relación inicial de incremento).

CUARTO. Como ya hemos puesto de relieve, el pleito no fue recibido a prueba. De otro lado, la valoración de los datos aportados por el recurrente en el expediente es insuficiente a los fines pretendidos, es decir, acreditar la relación directa "inversiones" "exportaciones"."

De la doctrina expuesta hemos de destacar que la deducción opera si se dan dos requisitos, a) existencia de actividad exportadora, b) relación directa entre la inversión y la actividad de exportación. Nuestra jurisprudencia, tras reconocer que no existe un concepto legal de exportación, afirma que debe comprender en dicho concepto la totalidad de ventas al exterior de bienes o servicios.

Analizada la jurisprudencia, examinaremos las argumentaciones que, respecto a este concepto, se contienen en la demanda.

Se sostiene, en esencia, por la recurrente, que el concepto de exportación comprende también bienes y servicios que no tiene origen o fabricación en España, pero que se comprenden en una actividad que implica aportación a la riqueza nacional.

La RAE define el término exportar como "Vender géneros a otro país". Desde un punto de vista económico, la doctrina es coincidente al señalar que exportación es aquella actividad comercial a través de la cual un producto o un servicio se venden en el exterior, es decir, a otro país o países.

Es por tanto elemento esencial del concepto de exportación el tráfico transfronterizo de bienes y servicios, pero, es cierto, como sostiene la actora, que de tales definiciones no se concluye que los bienes o servicios sean de origen o producción en España. Debemos acudir a la interpretación teleológica de la norma para determinar si tal requisito es necesario para la aplicación de la deducción que nos ocupa.

La Exposición de Motivos de la Ley 43/1995, cuyo artículo 34 es el antecedente del que nos ocupa, señala: "En relación a los incentivos fiscales, la presente Ley únicamente regula aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional. Los incentivos fiscales de carácter general relacionados con la política coyuntural no constan en el articulado, pero respecto de los mismos se establece la oportuna y concreta habilitación a favor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado."

Se trata, por ello, de fomentar inversiones exteriores a los efectos de la realización de exportaciones. La finalidad no es otra que la de fortalecer las exportaciones de bienes y servicios desde España - ya que el incentivo se establece respecto del territorio español -. Ello implica necesariamente el fomento de exportaciones de bienes y servicios que tengan su origen en España, pues, de otro modo, el incentivo comprendería la producción de terceros países, esto es, supondría un incentivo fiscal a productos y servicios de origen en terceros países, lo cual no parece coherente con el fomento de la actividad económica en nuestro país. Tal es la perspectiva de la Comisión Europea que, mediante Decisión C (2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006, adoptada en el asunto Ayuda de Estado n.º E 22/2004-España, ha considerado que el artículo 37 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE del 11 de marzo), bajo la rúbrica «deducción por actividades de exportación», ofrece una ventaja con arreglo al artículo 87, apartado 1 , del Tratado de la Comunidad Europea, al liberar a sus beneficiarios de cargas fiscales que normalmente soportarían en el curso de sus actividades empresariales y tiene, por tanto, la consideración de ayuda de Estado no compatible con el mercado común en la medida en que puede afectar a la competencia y los intercambios entre Estados miembros. Como consecuencia de tal apreciación dispone «a) Eliminar gradualmente la deducción de la cuota íntegra establecida por el artículo 37 del TRLIS titulado "Deducción por actividades de exportación" (...), en un plazo de eliminación gradual que finalice el 1 de enero de 2011, mediante una reducción lineal del 20 por ciento anual del tipo de la deducción de la cuota íntegra, empezando en el ejercicio 2007 y terminando en el ejercicio 2010; la deducción de la cuota íntegra se habrá extinguido el 1 de enero de 2011.

(...) b) Poner fin con efecto inmediato a todas las ayudas a la exportación, o que primen a los productos nacionales en detrimento de los importados, o las ayudas a actividades relacionadas con la exportación, especialmente las ayudas directamente vinculadas a las cantidades exportadas, al establecimiento y la explotación de una red de distribución o a otros gastos corrientes vinculados a las actividades relacionadas con la exportación en el sentido de los citados Reglamentos de la Comisión n.° 69/2001 y n.° 70/2001, relativos a la aplicación de las

ayudas estatales a las ayudas "de minimis" y a las pequeñas y medianas empresas, respectivamente, con el fin de suprimir cualquier posible incompatibilidad con los compromisos de la UE con arreglo a las normas de la OMC;"

Desde esta perspectiva, en nuestra sentencia de 7 de febrero de 2013, recurso contencioso administrativo 162/2010 , afirmábamos: "La finalidad que el legislador persigue con esta deducción es la de impulsar las actividades exportadoras de las empresas españolas que, bien de una forma directa (abriendo nuevas sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero) o de forma indirecta (adquiriendo participaciones de sociedades extranjeras) irrumpen en el mercado internacional colocando sus productos o servicios, para lo cual se le reconoce la ventaja fiscal de la deducción de la inversión realizada con esa finalidad, es decir, una vez acreditada la realidad de la inversión, así como la relación directa entre inversión y actividad exportadora, pues el sustento fáctico de la ventaja fiscal, como el propio precepto indica en su frontispicio, es la "realización de actividades de exportación", sin añadir un elemento valorativo de su resultado, sea positivo, sea negativo.

Es cierto que el precepto no aclara qué se debe entender por "actividades de exportación", ofreciéndonos, sin embargo, un concepto por exclusión, al disponer que "las actividades financieras y de seguros" no se considerarán directamente relacionadas con la "actividad exportadora", de forma que, no toda inversión, en principio, puede ser calificada como de "actividad exportadora". En este apartado, la norma fiscal se centra en el aspecto de la "relación directa" en el binomio "inversión- exportación".

En definitiva, se persigue la internacionalización del producto o servicio, elaborado o fabricado y prestado u ofrecido por una empresa española desde o en España, más allá del marco territorial nacional."

También la Dirección General de Tributos partía de la idea de que los bienes y servicios habrían de tener su origen en España. Así en la Consulta Vinculante D.G.T. de 10 de enero de 2007, se afirma: "El segundo requisito exige que se exporten bienes o servicios, actividad que ya realiza la consultante. Ahora bien, si con la inversión no se incentiva esa exportación de bienes producidos en España, sino que con la misma los productos que se van a comercializar son únicamente los producidos por el establecimiento permanente no residente, no se cumpliría el requisito exigido y, por tanto, no podría practicarse deducción alguna."

En conclusión, de todo lo expuesto anteriormente, podemos afirmar que admitir una interpretación como la que sostiene la recurrente, en cuanto a que el incentivo comprende exportación de bienes previamente importados de terceros países, aun cuando ello repercuta en el aumento de la riqueza nacional, implica que el incentivo fiscal se establece en beneficio de la producción de terceros países, lo cual contradice el concepto mismo de incentivo fiscal y el concepto de interés público que lo inspira. Efectivamente, es común en la doctrina científica entender que incentivo fiscal es el aliciente o estímulo en forma de reducciones o exenciones en el pago de ciertos tributos que se concede a los sujetos pasivos de dichos tributos para promover la realización de determinadas actividades consideradas de interés público por el Estado. Es pues una ventaja fiscal encaminada a la realización de actividades consideradas de interés público por el Estado, pero, obviamente, el interés público, lo es el vinculado al Reino de España. En la interpretación de la recurrente, ese interés público comprendería a los bienes y servicios originarios de terceros países, lo cual no es aceptable desde la propia estructura conceptual del incentivo fiscal.

La operativa de la recurrente, importación de bienes de terceros países y, tras su paso por España, su exportación a otros países, no encuentra cobertura legal en el artículo 37 que examinamos.

Por otra parte, en las filiales de Bélgica, Turquía y los Países Bajos, la recurrente realizó importaciones, por lo que tampoco se ha establecido la relación directa entre las importaciones y las inversiones, lo que implica la inexistencia de uno de los requisitos del artículo 37 del RDL 4/2004 ; pues como reiteradamente ha declarado la jurisprudencia antes referida, esa relación directa exige determinar la proporcionalidad entre la inversión y las exportaciones, y, estos aspectos, deben ser probados por la interesada en la aplicación de la deducción, pues es elemento integrante del derecho que reclama.

Para concluir, debemos aclarar determinadas cuestiones alegadas en la demanda:

a.- La cuestión no se dirime en la existencia de un volumen neto de exportación, sino en la combinación del concepto de exportación en relación al incentivo fiscal y de relación directa entre inversión y exportación.

b.- El reconocimiento social a la recurrente como empresa exportadora, no implica que el concepto social de exportación coincida con el concepto jurídico a efectos de aplicar un incentivo fiscal.

c.- Tampoco una contribución al aumento del PIB implica la aplicación del incentivo que nos ocupa, pues, al margen de que tal magnitud no se encuentra acreditada, el incentivo no viene referido a la contribución al aumento del PIB, sino a una determinada actividad exportadora y desde unos parámetros concretos.

En cuanto al principio de confianza legítima, no implica que la Administración no pueda acoger un criterio distinto al sostenido anteriormente, con la correspondiente motivación, más aún si el que se sostuvo no se encuentra amparado en una interpretación correcta de las normas.

De lo razonado anteriormente, resulta la desestimación del recurso

Tercero :

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Blumaq S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. Dª María Victoria Pérez Mulet y Diez Picazo, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 28 de febrero de 2013 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.