

**Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª).****Sentencia de 3 junio 2009****JUR\2009\307726**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Deducción por actividades de exportación: requisitos: relación directa entre la inversión que se realiza y la actividad exportadora, aunque no se establezca con una operación concreta de exportación: adquisición de participaciones de sociedad no residente: relación directa con la actividad exportadora inexistente: operación de reorganización empresarial: deducción improcedente; falta de acreditación de la existencia de actividad exportadora: cuestión probatoria no revisable en casación: deducción improcedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación núm. 4525/2007

Ponente: Excmo Sr. angel aguallo aviles

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Segunda- dictó Sentencia, en fecha 29-06-2007, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Gas Natural SDG, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27-02-2004, en materia de liquidación girada en concepto de Impuesto sobre Sociedades. El TS desestima el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; con expresa imposición de las costas.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de junio de dos mil nueve

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Señores al margen anotados, el presente recurso de casación núm. 4525/2007, promovido por la Procuradora de los Tribunales doña África Martín Rico, en nombre y representación de la entidad mercantil **GAS NATURAL SDG, S.A.**, contra la [Sentencia de 29 de junio de 2007 \(PROV 2007, 229104\)](#), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 438/2004, en el que se impugnaba la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 2004, estimatoria parcial del recurso económico-administrativo interpuesto contra el Acuerdo del Inspector Jefe Adjunto-Jefe de la Oficina Nacional de Inspección del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria en Barcelona, de 18 de diciembre de 2000, que desestima el recurso de reposición interpuesto contra la liquidación provisional de 30 de diciembre de 1999, que confirma la propuesta de regularización derivada del Acta previa de disconformidad (modelo A02, núm. 70220492) incoada a la actora el 2 de diciembre de 1999 en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997.

Ha sido parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO**

Tras las oportunas actuaciones de comprobación, el 2 de diciembre de 1999, la Oficina Nacional de Inspección (O.N.I.) de Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, incoó a la entidad Gas Natural SDG, S.A. Acta de disconformidad (núm. 70220492) en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, que contenía una propuesta de regularización de la que derivaba una deuda tributaria a ingresar por el impuesto y ejercicio indicados de 6.504.616.781 ptas. (6.038.146.917 ptas. en concepto de cuota y 466.469.864 ptas. de intereses de demora). En lo que aquí interesa, en el punto 3 de dicha acta se hacía constar lo siguiente:

1) Que las actuaciones inspectoras «se ha[bían] limitado "a la verificación de la procedencia de la deducción de 6.591.413.058 ptas., por el concepto Empresas exportadoras, acreditada en la

declaración-liquidación por Impuesto sobre Sociedades del período impositivo coincidente con el año natural de 1997 por el Grupo Consolidado 59/93, de la que se efectua[ba] aplicación en la propia declaración-liquidación en cuantía de 6.124.991.060 ptas."».

2) Que «las inversiones realizadas en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras en las que la entidad fundamentó la deducción declarada» eran tres: a) por Gas Natural SDG, S.A., el 25% de Riogas, S.A. (Brasil); b) por Gas Natural Internacional SDG, S.A., el 39,23% de Gas Natural S.A. ESP (Colombia); y, c) por Gas Natural Internacional SDG, S.A., el 50% de Gas Natural Méjico, S.A. de C.V.; totalizando «la inversión declarada 26.365.652.229 ptas, cuyo 25% son los 6.591.413.058 declarados como deducción procedente por actividades exportadoras».

3) Que las actuaciones de comprobación efectuadas «ha[bían] puesto de manifiesto que estas inversiones declaradas por la entidad no cumpl[ían] [dos de] los requisitos establecidos en el Art. 34 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, para que sea procedente la deducción por actividades de exportación»: «[u]no de ellos afecta[ba] a las tres inversiones declaradas, y es que estas adquisiciones de participaciones de sociedades extranjeras, [...], no esta[ban] "directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios", como exige el Art. 34.1.a) de la Ley 43/1995»; y, «[e]l otro requisito incumplido afecta[ba] exclusivamente a la inversión en la adquisición de los títulos de Gas Natural, S.A. ESP (Colombia)», ya que «a 31.XII.1997, fecha del devengo del impuesto por el período 1997, la entidad declarada por el Grupo como adquirente de los títulos, -Gas Natural Internacional SDG, S.A.-, no había adquirido tales títulos, no era titular de los mismos y, en consecuencia, no se cumplía el requisito establecido en el Art. 34.1.a) de la Ley 43/1995 de que "la participación sea, como mínimo, del 25 por 100 del capital social de la filial"».

4) que el Grupo 59/93 «no efectu[ó] ninguna venta de bienes o servicios a terceros en los países objeto de la inversión, ni en otros con intermediación de aquellas sociedades o sin ella, limitándose sus ventas al exterior a la prestación de servicios, -por modestas cantidades en relación con la inversión-, estrictamente a las propias entidades en [las] que se realiza la adquisición de participaciones», «[s]ervicios que en algunos casos traen causa de contratos previos a la inversión realizada, excluyéndose, por tanto, que esta sea para la consecución de aquellos»; así lo demostraba la «información suministrada por el Grupo de Sociedades 59/93 en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del año 1997», en la que constaba que «el importe total de su cifra de negocios se declara como cifra de negocios nacional y, en consecuencia, cero o nada como cifra de negocios exterior».

5) Que «las inversiones declaradas por el sujeto pasivo como sustentadoras de la deducción declarada y liquidada, ni se encamina[ban] derechamente a la actividad exportadora, [...], ni se orienta[ban] a la realización de exportaciones, como explicita la Exposición de Motivos de la Ley que establece la deducción, ni exist[ía] una relación directa entre el importe de la inversión y el volumen de las operaciones cuya generación depende de la misma, como aclara la Dirección General de Tributos», «sino que [eran] inversiones que traen causa de una reordenación de las inversiones extranjeras del Grupo efectuada en 1997».

6) Y que tanto en el caso de las inversiones en Colombia como en Méjico «se trata meramente de un cambio de titularidad formal de las acciones que ya eran, antes de ese cambio formal, propiedad de una empresa que aunque no integrada en el Grupo 59/93 a efectos fiscales pertenecía totalmente al mismo grupo societario por tener el 100 por 100 de su capital social», «operaciones [que] se incluyen en las de reestructuración de las participaciones referidas en el apartado anterior y que está reflejada en las Actas de la Comisión Ejecutiva de Gas Natural SDG, S.A.» que se reproduce en la diligencia de 15.VII.1999.

Emitido por el Inspector actuario el preceptivo informe ampliatorio al Acta de disconformidad justificando la propuesta formulada y, presentado por la mercantil Gas Natural SDG, S.A. escrito de alegaciones remitido por correo certificado en fecha 22 de diciembre de 1999, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. dictó acto administrativo de liquidación tributaria, de fecha 30 de diciembre de 1999, ratificando la propuesta de Inspector actuario, aunque no comparte con éste la afirmación de que las inversiones realizadas en Colombia y Méjico «no p[odían] ser calificadas como inversiones reales o efectivas, ya que las acciones no fueron adquiridas por el Grupo de terceras personas, sino que lo fueron a una entidad que, aunque no estaba integrada en el Grupo 59/93, estaba totalmente dominada por él, ya que el 100 por 100 de sus acciones pertenecían a una entidad en sí integrada en el Grupo»; criterio del que el órgano competente para liquidar no participa porque «el expediente evidencia unos presupuestos de hecho distintos a los que han constituido el punto de partida del actuario». En atención a los razonamientos que se exponen profusamente en la liquidación tributaria, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. confirma, prácticamente, la cuota tributaria propuesta por el Inspector actuario (6.038.187.883 ptas.), así como los intereses de demora (447.374.607 ptas.), resultando finalmente una deuda tributaria a ingresar de 6.485.562.490 ptas.

SEGUNDO

Disconforme con la liquidación practicada, la representación de Gas Natural SDG, S.A., como sociedad dominante del Grupo 59/93, el 19 de enero de 2000, interpuso recurso de reposición contra la misma, solicitando la nulidad de la liquidación que era objeto del recurso por ser contraria a Derecho y la suspensión del acto impugnado, aportando al efecto aval bancario por el importe de la deuda más los intereses de demora correspondientes.

El 18 de diciembre de 2000, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I., dictó Acuerdo desestimatorio «en su totalidad [d]el recurso de reposición interpuesto contra el acto de liquidación provisional de 30 de diciembre de 1999, atinente al Impuesto sobre Sociedades del período 1997, confirmando en todos sus extremos la liquidación contenida en el mismo».

TERCERO

Contra el Acuerdo anterior, mediante escrito presentado el 29 de diciembre de 2001, la representación legal de Gas Natural SDG, S.A. interpuso reclamación económico-administrativa (R.G. 515-01; R.S. 1146-01), formulando alegaciones, en las que, en síntesis, sostiene: 1) que el grupo Gas Natural había desarrollado una actividad exportadora a los efectos del art. 34 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, L.I.S.); 2) «la existencia de una clara relación directa entre las inversiones efectuadas y la actividad exportadora llevada a cabo»; 3) la aplicación al presente caso del criterio mantenido en la resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 13 de julio de 2001, por ser un supuesto idéntico al que es objeto de controversia y que «constituye un claro refrendo de la posición mantenida por la compareciente contrariando absolutamente el criterio de la Inspección en el expediente que nos ocupa, que ha calificado tales hechos de "concluyentes" a los efectos de negar la existencia misma de actividad exportadora y su directa relación con las inversiones realizadas por el Grupo Gas Natural, procediendo a efectuar la regularización tributaria que se recurre»; 4) ante el silencio del art. 34.1.a) de la L.I.S. respecto del método de cuantificación de la base de aplicación de la deducción por actividad exportadora, la entidad considera «que si se produce como consecuencia de la inversión que se efectúe, una corriente de exportación de servicios relevante, debe tomarse la totalidad de lo invertido como base para aplicar la deducción»; 5) que «con apoyo en la normativa española y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, [...] aplicando la teoría del título y el modo, GAS NATURAL INTERNACIONAL SDG era la entidad propietaria de la controvertida participación en el capital de la sociedad colombiana en la fecha de devengo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1997»; 6) que los incentivos fiscales deben interpretarse según la finalidad de la norma que los crea, y «[l]a intención que anida en el texto del art. 34.1.a) L.I.S. es promover la actividad exportadora, impulsar el que las empresas españolas vendan productos o presten servicios al exterior», criterio que no ha sido respetado en el expediente administrativo; 7) y, finalmente, el acto de liquidación tributaria se dictó una vez cumplido el plazo que establece el art. 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, sin que, en contra de lo manifestado por la Inspección, existan dilaciones imputables al contribuyente.

El recurso económico-administrativo fue estimado parcialmente por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (T.E.A.C.) de 27 de febrero de 2004, el cual, tras desestimar las alegaciones relativas a la caducidad del expediente de comprobación y a la prescripción, «rechaz[a] la deducción en la cuota íntegra, al amparo del art. 34 LIS, del 25% de las inversiones efectuadas en relación con las sociedades colombianas (Gas Natural S.A. ESP) y mejicana (Gas Natural Méjico, S.A. de C.V.), y acept[a] en lo que se refiere a la efectuada en la sociedad brasileña (Riogas, S.A., luego CEG)» (FD Sexto), reconociendo la procedencia de los intereses de demora, «ex artículo 61.2, párrafo primero de la LGT [...] mas no la de los suspensivos (artículo 61.2, párrafo segundo LGT), tal como ha establecido el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de noviembre de 1997 » (FD Séptimo).

CUARTO

Contra la citada Resolución del T.E.A.C., el 12 de mayo de 2004, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 438/2004, formulando demanda mediante escrito presentado el 1 de abril de 2005, en el que, sustancialmente, reitera los motivos de impugnación ya expuestos en la vía previa, a los que añade: 1) que la resolución impugnada «incurre en una manifiesta incoherencia» «en la argumentación efectuada para fundamentar la apreciación de que no se ha producido la realización de una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25 por ciento del capital de la misma», ya que «nunca puede afirmarse que una aportación de recursos en el seno de una ampliación de capital constituye una mera "reordenación de participaciones"» pues «no se puede reordenar lo que previamente no se tiene» (págs. 8-17); y, 2) la incongruencia

procesal en que incurre la resolución del T.E.A.C. al «no entrar a valorar la principal cuestión que es objeto de debate en el expediente», «esto es, si existe relación directa entre las inversiones realizadas y las exportaciones de servicios llevadas a cabo» «y, al no hacerlo vulnera de forma clara y rotunda lo dispuesto en el artículo 40 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas [...] y en los artículos 89 y 113.3» LRJAP y PAC (págs. 24-29).

Mediante escrito presentado el 30 de mayo de 2005, el Abogado del Estado presentó escrito de contestación de la demanda, solicitando la desestimación del recurso por estimar que ni existe prescripción, ni se cumplen los requisitos del art. 34.1 L.I.S . puesto que «la actividad exportadora, consistente sólo en asistencia técnica y de personal, está manifiestamente desproporcionada con las inversiones realizadas, no siendo la razón de ser de la inversión el realizar una actividad exportadora, sino la obtención de beneficios mediante la distribución de gas», por lo que «no existe vinculación directa entre inversión y exportación», dando por reproducidos los fundamentos del acto recurrido (págs. 4-5).

El [29 de junio de 2007 \(PROV 2007, 229104\)](#) , la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Sentencia desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto por Gas Natural SDG, S.A. En lo que aquí interesa, frente a las peticiones de la actora de que «[s]e declare producida la caducidad del procedimiento inspector que ha originado el acto de liquidación» del que trae causa el presente recurso, y de que, si no se considera producida la caducidad, «se declare que la comprobación inspectora que ha dado lugar al acto de liquidación no ha interrumpido el plazo de prescripción de la obligación tributaria correspondiente al IS, periodo impositivo de 1997, en lo que se refiere a la materia objeto de comprobación» (FD Segundo), después de citar -y transcribir- la doctrina que sobre la alegada caducidad por incumplimiento del plazo establecido en el art. 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (en adelante, L.D.G.C.), ha sentado la propia Sala [cita la Sentencia de 30 de mayo de 2007 (rec. núm. 388/2004)] y por el Tribunal Supremo [se citan las Sentencias de 20 de abril de 2002, de 27 de septiembre de 2002, de 25 de enero de 2005 y de 30 de junio de 2004], señala lo siguiente: a) que «aplicando este criterio reiterado de la Sala», «ante la inexistencia de la fijación de la duración del plazo para los procedimientos de comprobación e investigación por disposición legal, no procedería la aplicación de la caducidad a los mismos», por lo que «la superación del plazo de un mes del que disponía el Inspector Jefe para dictar la liquidación, no provoca la caducidad del procedimiento, pues, tal y como señala el art. 105 de la LGT "2 . La inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja"; b) que «no se ha producido la caducidad del expediente ni mucho menos la prescripción, pues aún cuando se admitiera, a efectos puramente dialécticos, que se hubieran producido interrupciones del procedimiento no imputables al contribuyente», «resulta obvio que entre el 25 de julio de 1998, último día para presentar declaración por el ejercicio 1997 que en este caso se regulariza, y hasta el 30 de diciembre de 1999, en que fue notificado el acto de liquidación, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en la LGT»; c) que, a mayor abundamiento, «y en relación a las dilaciones que la parte no admite, la Sala aprecia, que en relación a la dilación existente entre el 1 de abril de 1999 hasta el 14 de junio de 1999, habida cuenta de que fue la propia entidad quien, tras el requerimiento de la Inspección de 25 de marzo de 1999 requiriendo cierta información y su complemento el 27 de mayo de 1999 así como la citación para que compareciera el siguiente 8 de junio, solicitó un aplazamiento hasta el 14 de junio de 1999», «resulta obvio que, al menos el período de tiempo que media entre el 27 de mayo al 14 de junio, debe imputarse a la actora»; d) y, finalmente, que «[e]n cualquier caso, como el TEAC sostiene en la resolución impugnada, tales dilaciones resultan irrelevantes a los efectos de la posible prescripción, que como hemos declarado, en ningún caso concurre» (FD Tercero).

Seguidamente, en relación con la cuestión fondo, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional llega a la conclusión de que la deducción prevista en el art. 34 de la L.I.S . no resulta procedente en el caso examinado con fundamento en los razonamientos que a continuación se sintetizan. En primer lugar, la Sala considera acertado el criterio del T.E.A.C. cuando (a)

«teniendo en cuenta el objeto social de la entidad y las inversiones realizadas en Colombia y Méjico»,

llega a la conclusión de que no reúnen los requisitos para disfrutar de la deducción del art. 34 L.I.S . porque

«resulta evidente, como señala el actuario, que la realidad es la misma antes que después y que "lo mismo que se pudiera hacer después de la venta se podía hacer ya antes"»

, de manera que

«[n]o existen aquí inversiones reales sino transferencias de titularidades y cambio patrimonial puramente formal, que como es obvio cae totalmente fuera del ámbito del

art. 34 LIS

y de la deducción que contempla

»; (b) cuando en relación a la inversión efectuada en Méjico declara que, en definitiva, «

la toma de la participación en Gas natural Méjico S.A. de C.V. por Gas Natural Internacional SDG S.A. ha de calificarse en los mismos términos que la anterior, entendiéndose igualmente improcedente la deducción respecto de esta operación

»; (c) y cuando, en relación a Brasil concluye que «

en esta operación no concurren las circunstancias que se producían en las dos anteriores, por lo que es preciso examinar las demás de la inversión para concluir en la procedencia o no de la deducción propugnada (...) Es verdad, como dice la Inspección, que no se exportó un solo metro cúbico de gas, pero no lo es menos que la toma de participación en Riogas posibilitó la formalización, el 5 de octubre de 1998, del contrato entre Gas Natural SDG S.A. y ella, "Contrato de transferencia de tecnología, Asistencia Técnica e outras Avençsa", en el que se reconoce a Gas Natural como poseedora de conocimientos técnicos, "Know-how", tecnología y medios en lo relativo a la distribución de gas natural; se obliga a transferirlos a la otra parte, a prestarle asistencia técnica en todo el proceso de sustitución y transformación de un sistema de distribución de gas "manufacturado" (gas ciudad) por gas natural en determinadas zonas urbanas densamente pobladas como Rio de Janeiro. (...) Parece lógico concluir, pues, que en este caso existió un nexo de contenido económico entre inversión realizada y actividad exportadora... Debiendo también dejar constancia de que la norma no exige una proporción cuantitativa concreta entre inversión efectuada y volumen de la actividad exportadora, sino la existencia de un nexo causal entre ambas, que en este caso aparece claro, pues sin la presencia como socio en CEG (antes Riogas) de Gas natural SDG S.A., CEG no podría resultar adjudicataria de contratos (por la exigencia de un nivel tecnológico) ni sería tan automática, por así decirlo, la contratación entre ambas para transferir tecnología

».

En suma, considera la Sala «acertado el criterio del TEAC que motiva suficientemente la negativa a la deducción en el caso de Colombia y Méjico, supuesto distinto al de Brasil, en que sí existe ese nexo causal entre inversión y actividad exportadora, mientras que en los dos supuestos anteriormente citados no ha existido una inversión real y efectiva sino únicamente transferencia de titularidades y cambio patrimonial meramente formal». A este respecto, recuerda el órgano judicial que «en materia de bonificaciones y exenciones, el art. 23 de la LGT impide hacer interpretaciones analógicas o extensivas, precepto igualmente contenido en la actual LGT» (art. 14), y que así lo ha declarado también el Tribunal Supremo en su Sentencia de 29 de abril de 2005 (FD Quinto).

En segundo lugar, la Sala pone de manifiesto que hay que «partir como presupuesto básico para la aplicación de la deducción, de la existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones, sin que la L.I.S. establezca como requisito imprescindible la forma en que debe llevarse a cabo o instrumentarse dicha relación causal, siempre que se cumplan los tres requisitos establecidos en el referido precepto», en particular, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) «que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce»; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora» (FD Quinto).

Expuesto lo anterior, la Sala señala que, 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» (FD Quinto).

Esto sentado, la Sala expresa varias razones que le permiten concluir que en el caso examinado no ha existido una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora. En primer lugar, «como expone la Inspección y reconoce la parte, el Grupo en su declaración del Impuesto del ejercicio 1997 consignó como "cifra de negocio exterior" la cantidad cero pesetas» (FD Quinto). En segundo lugar, «requerido por el actuario sobre si había algún otro contrato de exportación de bienes o servicios con las entidades cuyas acciones se adquirieron, respondió en sentido negativo» (FD Quinto). En tercer lugar, «[l]a Inspección también indicó y no lo ha rebatido la parte que la Comisión Ejecutiva de Gas Natural SDG, en sesiones de 19 y 27 de noviembre de 1997 acordó la reorganización de las participaciones internacionales del grupo en Latinoamérica, circunscrita a una organización societaria y no a una organización de la actividad ni de las responsabilidades operativas» (FD Quinto). En cuarto lugar, frente a la tesis de la recurrente, que considera que «invertir en filiales en el extranjero por parte del grupo Gas Natural supone que dicho grupo quiere exportar servicios» y que «la normativa no exige en ningún momento que la exportación de bienes o servicios sea la finalidad principal de la inversión realizada», «el criterio de la Inspección» es «que las inversiones realizadas no tuvieron como finalidad principal

el aumento de su actividad exportadora sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional»; y la Sala coincide con dicho criterio porque «siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe resultar acreditada, y no la expansión internacional de las empresas». A este respecto, subraya la Sentencia que con «el propósito de comprobar este objetivo, la Inspección requirió a la actora a que acreditara la existencia de una relación directa entre la adquisición de las participaciones y la actividad exportadora», a lo que el representante del grupo respondió que «en la medida en que las exportaciones de servicios se efectúan a los países donde Gas Natural SDG ha adquirido tales participaciones, debe entenderse cumplido dicho requisito legal», así como que «las exportaciones son fruto de la actuación como operador técnico y que para poder actuar como tal es necesario ser socio con una participación significativa». Y de lo anterior la Sala, asumiendo el criterio de la Inspección, concluye que «incumbiendo la carga de la prueba a la actora, conforme al art. 114 de la LGT », «no resulta acreditado que las operaciones de inversión efectuadas por el grupo recurrente» hayan «supuesto un incremento de la actividad exportadora, por lo que respecta a las realizadas en Méjico y Colombia, sino que de todo lo anterior se deduce que se trató, en todo caso de labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica, puesto que no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas» (FD Quinto). Conclusión que fundamenta, asimismo, en la doctrina sentada en su Sentencia de 30 de mayo de 2007 (rec. núm. 1005/2004), en la que la Audiencia Nacional , confirmando el criterio de la Inspección, consideró «que no exist[ía] relación directa entre inversión y actividad exportadora, en el sentido exigido por el citado art. 34» LIS , en un caso en el que pese a «reconoce[r] la existencia de prestación de servicios por parte de la recurrente a la sociedad extranjera», subrayó que eran «los relativos a la adecuada organización y gestión de su actividad según las directrices de la recurrente; servicios que se realizan y se factura su importe a la participada».

Frente a lo que mantiene la entidad recurrente, entiende la Sala que la tesis expuesta no contradice el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta núm. 1467, de 13 de julio de 2001, porque esta señala que «la deducción establecida en el artículo 34 de la L.I.S . tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades, es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico», de manera que «según esta Consulta solamente si el fin o motivo de la inversión es desarrollar una actividad económica de exportación de bienes o servicios podrá disfrutar de la deducción» (FD Sexto).

Por otro lado, señala la Sala que la recurrente, «con carácter subsidiario, aduce que para el caso de que no se considere que resulta conforme a derecho considerar que la totalidad del importe de las inversiones efectuadas puedan considerarse como base de aplicación de la citada deducción, se declare la procedencia de considerar como base de aplicación de la misma el resultado de aplicar un reparto proporcional del importe de la inversión, de acuerdo con el estudio financiero aportado al expediente, que es coincidente con el modelo declarado como "razonable" por la propia Dirección General de Tributos» en la citada contestación. La Sala, sin embargo, rechaza también esta petición «por no resultar acreditados los requisitos que permiten la aplicación de dicha deducción» y porque «la petición que se formula pretende el reconocimiento de una situación jurídica individualizada» que «únicamente podría ser considerada en el caso de que la pretensión principal ejercitada, consistente en la nulidad del acto, hubiera sido estimada por la Sala, circunstancia que en absoluto concurre» (FD Sexto).

QUINTO

Contra la citada Sentencia de 29 de junio de 2007 de la Audiencia Nacional , la procuradora de los Tribunales doña África Martín Rico, en nombre y representación de Gas Natural SDG, S.A., mediante escrito presentado el 24 de julio de 2007, preparo recurso de casación, formalizando la interposición por escrito presentado el 11 de octubre de 2007, en el que señala que la citada resolución judicial incurría en infracciones tipificadas en el art. 88.1 LJCA como motivo de casación, y concretamente, en los motivos que enumeran las letras c) y d) del apartado 1 de dicho precepto.

Como primer motivo casacional, al amparo del art. 88.1.d) LJCA , se alega la vulneración del art. 34 L.I.S ., al exigir la Sentencia impugnada un requisito no previsto en dicho precepto para aplicar la deducción por actividad exportadora, en particular, que la "finalidad fundamental" sea la de exportar. A este respecto, la entidad recurrente comienza aceptando que los requisitos que establece el citado art. 34 para poder acceder a la deducción son los siguientes: a) la realización de una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25 por 100 del capital de las mismas; b) la entidad que efectúa la inversión debe llevar a cabo una

exportación de bienes o servicios; c) la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora.

Pues bien, a su juicio, la Sentencia recurrida «incorpora, para que resulte procedente la aplicación de la deducción por actividad exportadora, la necesidad de que al invertir en el extranjero la finalidad fundamental sea la de exportar y que el destinatario de las exportaciones no sea una entidad participada» (pág. 18), requisitos que no estarían previstos en el citado art. 34 de la L.I.S. La recurrente alcanza tal conclusión porque la Sentencia confirma el criterio de la Inspección al entender que «las inversiones realizadas no tuvieron como finalidad principal el aumento de su actividad exportadora sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional», y porque concluye que las operaciones de inversión realizadas por la recurrente consistieron «

en labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica, puesto que no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas

» (FD Quinto). Además, trae a colación que la resolución recurrida cita la Sentencia de la propia Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2007 en la que se afirma textualmente: «

una inversión que se realiza con finalidad puramente financiera no origina derecho a deducción por actividades exportadoras, aunque esa inversión efectuada con ese fin ajeno al exportador, una vez producida, origine o produzca alguna exportación. Esta exportación producida trae causa de la inversión realizada. Si no se hubiera efectuado esta inversión no se habría producido la exportación. Pero eso no convierte o cambia el fin con el que se realizó esa inversión, que no fue el de fomento de las exportaciones

».

Frente a esta que estima la doctrina sentada por la Sentencia impugnada, la recurrente opone varios argumentos. En primer lugar, que el art. 34 de la L.I.S. no hace referencia alguna al concepto de "finalidad principal" de la inversión en relación con la exportación, sino que la «norma exige una relación directa entre inversión y exportación, siendo el concepto de relación directa más amplio, indudablemente, que el de "finalidad principal"», dado que «[e]xiste relación directa si se exporta como consecuencia de la realización de la inversión, con independencia de que al invertir se pretenda o no exportar, o de que la rentabilidad principal de la inversión efectuada proceda de la exportación de bienes y/o servicios o de los dividendos a percibir de las filiales»; «no es lo mismo -se dice- apreciar la concurrencia de relación directa cuando la exportación es causada por la inversión, que considerar que no existe dicha relación salvo en aquellos casos en que la finalidad fundamental perseguida al invertir fuese la de exportar, lo que exige que la principal fuente de rentabilidad generada por la inversión proceda de la exportación de bienes y/o servicios» (pág. 20). A juicio de la recurrente, «considerar que sólo puede entender cumplido el requisito de relación directa entre inversión y exportación en aquellos supuestos en que al invertir, la finalidad "principal" fue la de exportar, supone no solo una interpretación errónea del artículo, sino una vulneración» del principio de reserva de ley contenido en los arts. 33.1 y 133.1 y 3 CE, así como en el art. 10, apartados a) y b), LGT (pág. 21), con el contenido que a dicho principio le han otorgado el Tribunal Constitucional (Sentencias de 14 de diciembre de 1995, de 16 de diciembre de 1999, de 27 de marzo de 2003, de 15 de julio de 2003, de 10 de mayo de 2005 y de 20 de abril de 2005) y el Tribunal Supremo (Sentencias de 19 de julio de 1989, de 6 de octubre de 1997, de 13 de febrero de 1999, de 9 de febrero de 2002, de 11 de octubre de 2002, de 31 de octubre de 2002 y de 20 de octubre de 2004).

En segundo lugar, considera la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. que la tesis mantenida en la Sentencia impugnada contradice la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda manifestada en las resoluciones de 13 de julio de 2001 (núm. 1467-01), de 15 de febrero de 2005 (núm. 0047-05) y de 29 de noviembre de 2006 (V2410-06), resoluciones en las que (a) «se contempla la prestación " de servicios a las filiales directamente participadas

", supuesto en el que resulta prácticamente imposible que se cumpla el requisito cuantitativo de finalidad "fundamental" exportadora exigido en la Sentencia de la Audiencia Nacional» (pág. 27); (b) se admite «que, además del flujo exportador generado, la sociedad inversora española pueda obtener otras fuentes de rendimiento de su inversión, como pueden ser los dividendos procedentes de los beneficios obtenidos por la filial por el desarrollo de su actividad empresarial propia»; (c) y «no exige[n] en modo alguno que el valor de las exportaciones sea superior al de los dividendos para que resulte procedente la aplicación de la deducción». En definitiva, en tales resoluciones se pondría de manifiesto que existe «relación directa entre inversión y exportación cuando la segunda está causada por la primera», y no «se exige finalidad exportadora alguna, ni principal ni residual, sino la concurrencia de nexo causal entre inversión y exportación» (pág. 29).

En tercer lugar, el criterio mantenido por la Sentencia impugnada sería contrario al defendido por el Gobierno español ante la Unión Europea, Gobierno que, en su carta de fecha 13 de octubre de 1997, en respuesta a la apertura del procedimiento que desembocó en la Decisión de la Comisión de la C.E.C.A de 31 de octubre de 2000 señaló que «si bien la actividad exportadora se eligió como elemento que denota la presencia de las empresas españolas en el exterior, no es por sí misma el objetivo de la deducción», razón por la cual «el importe de ésta no depende de la cuantía de dicha actividad ni está relacionada con el importe de las exportaciones», afirmaciones que se reiteran en la Decisión de la Comisión de 31 de octubre de 2000, apartado 9, y en la Decisión de la Comisión Europea de 22 de marzo de 2006, apartado 47, en relación con la Ayuda de Estado núm. E22/2004- España (págs. 30-32). En particular, se afirma que «los argumentos empleados por el Gobierno español están total y absolutamente desvinculados de la magnitud cuantitativa derivada de la actividad exportadora» (pág. 32), frente a lo cual, la Audiencia Nacional «entiende que el requisito de relación directa debe interpretarse considerando que el mismo sólo se cumple si, al efectuar la correspondiente inversión, la finalidad principal de la misma fue la de exportar, es decir, que no basta con que exista un nexo causal entre inversión y exportación, sino que resulta necesario que la finalidad fundamenta de la inversión sea la de efectuar una exportación desde España de bienes y/o servicios, no pudiéndose aplicar tal deducción si la finalidad de exportación fue adicional a otras finalidades concurrentes» (pág. 33).

Finalmente, se aduce que la Sentencia cuestionada, al «considerar que para apreciar la concurrencia de relación directa entre inversión y exportación resulta necesaria que la finalidad "fundamental" al efectuar aquella fuese la de exportar bienes y servicios», estaría inobservando los reiterados y unánimes pronunciamientos contenidos en las citadas Resoluciones de la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas de carácter vinculante, cambiando las reglas "ex post", y, por tanto, vulnerando el principio de confianza legítima en la Administración, tal y como habría sido definido por este Tribunal en las Sentencias de 12 de junio de 2007, de 14 de junio de 2007 y 25 de julio de 2007 (págs. 35 a 39).

Al amparo del art. 88.1.d) LJCA, como segundo motivo de casación, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. alega la vulneración del art. 34 de la L.I.S., al considerar la Sentencia impugnada «que la exportación debe realizarse a personas jurídicas no participadas por la sociedad o grupo fiscal que aplica la deducción por actividad exportadora». La recurrente considera que esta es la tesis que mantiene la Sentencia impugnada cuando rechaza la deducción prevista en el art. 34 de la L.I.S. con fundamento en que las operaciones de inversión que realizó Gas Natural SDG, S.A. consistieron «en labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica, puesto que no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas» (FD Quinto).

A este respecto, recuerda la recurrente que «en el marco del Impuesto sobre Sociedades matriz y filial tienen la consideración de sujetos pasivos autónomos y perfectamente diferenciados, cuyas relaciones deben asimilarse fiscalmente a las que pudieran llevarse a cabo entre entidades independientes, siendo éste, precisamente, el fundamento de la regla de valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas prevista en el artículo 16» de la L.I.S. Asimismo, subraya que «si la prestación de servicios a entidades vinculadas debe tratarse, en cuanto a la valoración de los ingresos derivados de los mismos, en igualdad de condiciones que si se hubieran prestado a terceros independientes, al amparo de lo previsto en el artículo 16 L.I.S.», «sería correcto -en contra de lo que resuelve el Tribunal de Instancia- que también, a los efectos de disfrutar de la deducción por actividades exportadoras, se atribuyese un tratamiento homogéneo a unos y otros servicios, con independencia de cuál fuere el destinatario», porque, de otro modo, «se estaría dando un trato igualitario en la cuantificación del gravamen y desigual respecto de la posibilidad de disfrutar de una deducción, ocasionando un trato discriminatorio carente de todo fundamento jurídico» (pág. 41).

En este punto, la entidad recurrente hace, entre otras, las siguientes afirmaciones: a) que «la vinculación entre la entidad prestadora de los servicios (Gas NATURAL SDG, S.A.) y las entidades destinatarias de los mismos debe calificarse de necesaria, toda vez que entre otras condiciones para la adjudicación de la concesión, las bases de licitación exigía que el licitante ostentara una participación en las referidas entidades de al menos el 25 por 100 del capital social»; b) que en el citado pliego de condiciones «se exige, como requisito para resultar adjudicatario en la correspondiente licitación, que el gestor técnico de la entidad acredite una determinada experiencia y know-how en la operación y el mantenimiento del sistema de distribución»; c) que «la filial participada no reúne tales requisitos, sino que los reúne uno de los accionistas, que es la entidad perteneciente al GRUPO 59/93», de manera que «sin la aportación y apoyo a la gestión que efectúa la Recurrente a la filial extranjera, no hubiera sido posible obtener la concesión correspondiente»; d) que la recurrente «ha tratado, por exigencias legales y del

tráfico mercantil» a «sus filiales como terceros», y el «hecho de que las entidades estén relacionadas no supone una alteración del presupuesto de aplicación de la deducción por actividades exportadoras, incluso al contrario, se trata de una condición necesaria para poder llevar a cabo dichas actividades»; e) que en el art. 34 de la L.I.S . no existe «ningún tipo de elemento que sugiera que deban recibir un tratamiento distinto los servicios prestados a una sociedad vinculada que los prestados a una sociedad no vinculada»; f) que «cuando el legislador ha considerado adecuado dispensar a ciertas operaciones vinculadas un trato diferente al establecido con carácter general, así lo ha dispuesto, como por ejemplo sucedió en el supuesto de los artículos 12.2, 20, 20.bis.2 .c) de la LIS»; y g) que conforme a la Exposición de Motivos de la LIS se trata de un incentivo «a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones», esto es, se pretende «[f]omentar la actividad exportadora», de «estimular el incremento del tamaño de las empresas, favoreciendo las economías de escala y la especialización en el trabajo», circunstancias que «concurren de igual modo con independencia de que los servicios sean exportados a entidades vinculadas o no vinculadas» (págs. 41 a 46).

Con fundamento en todo lo anterior, la recurrente considera que la Sentencia impugnada vulnera el art. 34 de la L.I.S . «al exigir que la exportación se realice a entidades no participadas en orden a que resulte procedente la aplicación de la deducción por actividad exportadora, requisito éste que no está contemplado en el mencionado precepto» (pág. 46) y que resultaría contradictorio con la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda sentada en las resoluciones de 13 de julio de 2001 (núm. 1467-2001) y de 15 de febrero de 2005 (núm. 0228-2005).

Como tercer motivo de casación, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, Gas Natural SDG, S.A . alega la vulneración de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, así como de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (se citan las SSTC 164/2002, 214/1999, 228/2005, 59/2006, 109/2006, 215/2006) y del Tribunal Supremo (Sentencia de 17 de junio de 2007) al haber incurrido la Sentencia impugnada «en incoherencia e irrazonabilidad al considerar que la inversión efectuada en Brasil cumple con los requisitos establecidos para aplicar la deducción por actividad exportadora y que los mismos no concurren en los supuestos de inversión en Méjico y Colombia» (pág. 47).

En particular, entiende la actora que la Sentencia impugnada infringe los preceptos y la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo «por partir de premisas inexistentes y por seguir un desarrollo argumental que incurre en quiebras lógicas que comportan que las conclusiones alcanzadas no pueden encontrarse basadas en ninguna de las razones aducidas» (pág. 50). En este sentido, señala que en su fundamento de derecho Quinto la resolución impugnada «considera que en los casos de Méjico y Colombia no ha habido finalidad fundamental exportadora sino una finalidad de reordenar las participaciones en Latinoamérica por parte del Grupo Gas Natural, fundamentando dicho pronunciamiento en que " no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas " , considerando en cambio que la inversión efectuada en Brasil sí cumple con el requisito de relación directa entre inversión y exportación» (págs. 51-52).

Pues bien, la recurrente estima que la Sentencia de instancia «incurrir en una manifiesta incoherencia, habida cuenta de que las dos causas por las que estima no aplicable la deducción que nos ocupa en relación con las inversiones en Méjico y Colombia concurren plena y absolutamente en el supuesto de inversión en Brasil, respecto del que se ha admitido plenamente la aplicación de dicha deducción» (pág. 52). Así, en primer lugar, «tanto en el caso de Brasil como de Méjico y Colombia los servicios se han prestado única y exclusivamente a entidades participadas», y «se trata de servicios que tienen la misma naturaleza en los tres supuestos, tal y como se desprende de los contratos suscritos con cada una de estas entidades» (pág. 52).

En segundo lugar, la Sentencia impugnada «estima que no cabe aplicar la deducción en los casos de Méjico y Colombia y sí, en cambio, en el de Brasil, porque la " actividad de exportación resulta manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas " », esto es, porque «las exportaciones efectuadas a Méjico y Colombia resultan cuantitativamente irrelevantes, a diferencia de lo que ocurriría con las efectuadas a la participada brasileña». Sin embargo, este dato resultaría desmentido por «la información cuantitativa que consta en el propio escrito de demanda presentado ante la Audiencia Nacional», y a los importes a los que se aludiría, «en lo que hace referencia a las exportaciones efectuadas en 1997, en el propio Fundamento Jurídico Segundo de la Sentencia» (pág. 53). En particular, según «consta[ría] acreditad[o] en el expediente», en Méjico se habría hecho una inversión de 12.266.118,24 euros y desde 1997 a 2003 se habría exportado por valor de 40.300.000 euros (ratio exportación/inversión 328,50 por 100); en Colombia se habría invertido

98.417.221,38 euros y las exportaciones en los años 1997 a 2003 habrían sido de 31.800.000 euros (ratio exportación/inversión 32,31 por 100); y en Brasil se invirtió 47.777.421,67 euros y las exportaciones en los citados años habrían alcanzado la cifra de 35.690.000 euros (ratio exportación/inversión 74,70 por 100). Existiría, pues «una importante quiebra lógica, prohibida por nuestro ordenamiento jurídico», «por cuanto no cabe dar únicamente como válido el cumplimiento del requisito de la exportación para el caso de Brasil cuando la exportación realizada a los tres países tiene la misma naturaleza» (págs. 53-54). No obstante, la propia recurrente reconoce que la Sentencia cuestionada podría haber basado la diferenciación en «la existencia de una pretendida mera reordenación de participaciones» en los casos de Méjico y Colombia «frente a una adquisición a terceros en el caso de Brasil» (pág. 55), razón por la cual formula el siguiente motivo de casación.

Al amparo del art. 88.1.c) LJCA, como cuarto motivo de casación se alega la vulneración de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, así como de la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional (se citan las SSTC 15/1987, 143/1988, 153/1990, 120/1995, 9/1998 y 114/2001) y del Tribunal Supremo (Sentencias de 11 de noviembre de 1996 y de 4 de diciembre de 2000) al haber incurrido la Sentencia impugnada «en reformatio in peius y en incoherencia al considerar que la finalidad de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia era la de reordenar las inversiones en Latinoamérica» (pág. 55).

A este respecto, recuerda la entidad recurrente que la Sentencia impugnada afirma en el fundamento de derecho Quinto que las inversiones en Méjico y Colombia se realizaron «

con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica» (pág. 55); y, asimismo, que «considera la Sala acertado el criterio del TEAC que motiva suficientemente la negativa a la deducción en el caso de Colombia y Méjico, supuesto distinto al de Brasil, en que sí existe ese nexo causal entre inversión y actividad exportadora, mientras que en los dos supuestos anteriormente citados no ha existido una inversión real y efectiva sino únicamente transferencia de titularidades y cambio patrimonial meramente formal» (pág. 56).

Pues bien, entiende la actora que la Sentencia de instancia «ha empeorado de forma clara [su] posición jurídica inicial, habida cuenta de que en el acto de liquidación de la Oficina Nacional de Inspección se afirmó expresamente que la finalidad perseguida por la Recurrente, al invertir en Colombia y Méjico, no fue la de reordenar sus participaciones, y que las inversiones en tales entidades se realizó de manera efectiva, cumpliéndose el primero de los requisitos legalmente establecidos en el artículo 34 de la L.I.S.» (pág. 57). En efecto, el criterio del actuario -se dice- «fue considerado no ajustado a derecho por el órgano de la inspección actuante, incorporándose al acto de liquidación posteriormente recurrido el expreso rechazo efectuado por dicho órgano a que las inversiones en Colombia y Méjico consistieren en un mero "...

cambio de titularidad formal de las acciones

".- En cambio, la Sentencia del Tribunal de Instancia afirma que en dichas inversiones efectuadas en Méjico y Colombia "...

no ha existido una inversión real y efectiva sino únicamente transferencia de titularidades y cambio patrimonial meramente formal

"» (pág. 59). De este modo, la recurrente se habría «visto penalizada por haber interpuesto su recurso, introduciéndose así un elemento disuasorio del ejercicio del derecho a recurrir». «La institución de la reforma peyorativa -sostiene- no consiste solamente en que no se puedan agravar las consecuencias económicas derivadas de un acto administrativo objeto de recurso, sino que también comporta que la posición jurídica del administrado no pueda verse empeorada como consecuencia del ejercicio del derecho a recurrir» (pág. 60). En la Sentencia impugnada -se afirma en la misma línea- «no se ha respetado el principio de prohibición de la reformatio in peius

por cuanto se consideran incumplidos requisitos establecidos por el artículo 34 de la L.I.S . que resultaban pacíficos en el acto de liquidación efectuado por la Administración Tributaria, empeorando así la posición jurídica de la Recurrente» (pág. 61); y es que «no sólo es relevante que no se empeore la cuota tributaria del acuerdo de liquidación por aplicación del principio de reformatio in peius

sino todo el acuerdo, de tal modo que al recurrir en instancias superiores se deba partir del citado acuerdo de liquidación.- De lo contrario, por el mero hecho de haber recurrido se estaría dificultando el acceso a la jurisdicción en instancias superiores al tener que demostrar el cumplimiento de los requisitos aceptados en su día por la Administración y se vulneraría el principio de seguridad jurídica» (pág. 62).

Así pues -se concluye-, la Sentencia recurrida «ha empeorado de forma clara la posición jurídica inicial» de la recurrente «por cuanto ha pasado de tener reconocido que al invertir en Colombia y Méjico

no tenía el fin de reordenar participaciones, realizándose una inversión real y efectiva y no un mero cambio patrimonial formal, a estimar el Tribunal de Instancia que sí existía la pretendida finalidad de reordenación» (pág. 68).

Además, la entidad recurrente entiende que la Sentencia de instancia «incurre en incoherencia al afirmar que al invertir en Méjico y Colombia se pretendía una mera reordenación de las participaciones» (pág. 69). A su juicio, el «fallo contenido en la Sentencia recurrida es absolutamente incoherente atendiendo a los fundamentos de hecho que constan en el expediente». «Es imposible efectuar un razonamiento deductivo que, partiendo de los hechos acreditados en el expediente, permita llegar a afirmar que no existe la realización de una inversión efectiva en la adquisición de participaciones en entidades extranjeras o constitución de filiales de, como mínimo, un 25 por 100 del capital de la misma, o que al invertir en tales entidades mejicana y colombiana la finalidad era la de reordenar las participaciones». De este modo, considera la actora que la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida infringe el art. 24 CE, «así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la apreciación de la prueba por parte del Tribunal de instancia» (pág. 74). Finalmente, en relación con la inversión efectuada en Méjico, deja constancia la recurrente de que «la adquisición de acciones por ampliación de capital sea una filial constituye un supuesto habilitante típico de la aplicación de la deducción por actividad exportadora», tal y como resultaría del propio art. 34 LIS, de las resoluciones de la Dirección General de los Tributos de 20 de julio de 1998 (núm. V0022-98), de 1 de febrero de 2005 (núm. V0121-05) y de 26 de abril de 2000 (núm. 1033-00), así como de la doctrina científica (págs. 75-78).

Como quinto motivo casacional, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. denuncia la vulneración de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, al haber incurrido la Sentencia impugnada «en incoherencia e irrazonabilidad al afirmar que no ha existido exportación relevante a Méjico y Colombia» (pág. 78).

En particular, se subraya que en el fundamento jurídico Quinto la Sentencia impugnada, después de señalar que «no resulta acreditado que las operaciones de inversión efectuadas» hayan «supuesto un incremento de la actividad exportadora, por lo que respecta a las realizadas en Méjico y Colombia», se admite pocas líneas después «que se ha exportado aun cuando sólo a entidades participadas y por cuantía desproporcionada respecto de las inversiones realizadas». A este respecto, destaca, en primer lugar, la entidad demandante: a) que los «contratos celebrados con las sociedades colombiana, brasileña y mejicana son absolutamente necesarios y relevantes para que éstas operen de manera eficiente», de manera que «con los mismos se exportan servicios tan importantes como un modelo de negocio o unos conocimientos técnicos desarrollados en España»; b) que si «la Recurrente no hubiere cobrado por tales servicios, la Inspección habría estado obligada a estimar unos ingresos presuntos» por los mismos en virtud del art. 16 de la L.I.S. (operaciones vinculadas); y c) que el «flujo generado por la citada exportación de servicios, además de ser muy relevante tanto cuantitativa como porcentualmente respecto al total de ingresos obtenidos de las filiales» presenta «un indudable atractivo para el inversor, por su menor riesgo e incertidumbre, al estar cuantitativamente asegurado en un importe mínimo en la mayoría de contratos y cobrarse con inmediatez respecto a la realización de la inversión, a diferencia de lo que ocurre con los dividendos» (págs. 81-82).

Seguidamente, después de exponer los que califica como «datos reales de cuáles habían sido los resultados obtenidos por las filiales colombiana y mejicana, los dividendos percibidos por el GRUPO GAS NATURAL, y las cuantías percibidas por exportación de servicios, hasta el año 2003 incluido» (págs. 82 a 87), la entidad recurrente señala que de tales datos se infiere que «la rentabilidad de las inversiones del GRUPO GAS NATURAL en Brasil, Méjico y Colombia obedece principalmente a las exportaciones de servicios a tales países» y que los «ingresos generados por la prestación de servicios a las entidades de dichos países son muy superiores a los que se obtienen vía dividendos» (pág. 87). Sin embargo -sostiene- «pese a todo ello, la Audiencia Nacional considera que existe "desproporción" entre la inversión y las exportaciones realizadas a las filiales mejicana y colombiana, por la escasa cuantía de las citadas exportaciones de servicios». En este sentido, la recurrente dice no entender «el proceso deductivo seguido por la Audiencia Nacional», dado que «[g]racias a la actividad exportadora, GAS NATURAL se asegura una alta rentabilidad, concretamente, del 46,14% anual en el caso de Colombia y del 46,92% anual en el caso de Méjico»; y «respecto al total de los ingresos obtenidos durante el período 1997-2003 en el caso de Colombia, las exportaciones representan el 77,30 % y, en el caso de Méjico, el 100%» (págs. 87-88). Así pues, a su juicio, la «quiebra en la lógica argumental es palmaria», pues «las exportaciones son cuantitativa, proporcional y cualitativamente de la máxima relevancia, pero se acaba concluyendo que la actividad exportadora es "desproporcionada" (por su escasa cuantía) respecto a la inversión». Y la entidad recurrente «considera que no cabe efectuar un razonamiento deductivo que, partiendo de los hechos acreditados en el expediente, permita llegar a afirmar que la actividad exportadora es desproporcionada a las inversiones realizadas» (pág. 88).

Como sexto motivo de casación, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, Gas Natural SDG, S.A. alega la vulneración del art. 24.1 CE y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (se citan las Sentencias de 1 de febrero de 2000, de 5 de febrero de 2000, de 21 de marzo de 2000, de 19 de marzo de 2001, de 23 de abril de 2004 y de 7 de septiembre de 2004) «sobre la apreciación de la prueba por parte del Tribunal de Instancia» (pág. 89).

Concretamente, la Sentencia habría incurrido en tal vulneración al afirmar que «[e]n el presente caso, como expone la Inspección y reconoce la parte, el Grupo en su declaración del Impuesto del ejercicio 1997 consignó como "cifra de negocio exterior" la cantidad de cero pesetas y requerido por el actuario sobre si había algún otro contrato de exportación de bienes y servicios con las entidades cuyas acciones se adquirieron, respondió en sentido negativo». A juicio de la recurrente, «el párrafo transcrito resulta incoherente y fruto de una irrazonable valoración de la prueba obrante en el expediente». En «ningún apartado del acto de liquidación o de la posterior Resolución de la Oficina Nacional de Inspección de fecha 18 de diciembre de 1999» se «"expone" que no existan contratos de prestación de servicios con las filiales de Méjico y Colombia ni la subsiguiente exportación de servicios generada por tales contratos». Además, «en ningún momento la Recurrente ha[bría] afirmado», «como erróneamente afirma el Tribunal de Instancia, que no existan contratos de prestación de servicios con Méjico y Colombia y que no se haya exportado».

A este respecto, recuerda que «los contratos firmados con las filiales mejicana, colombiana y brasileña constan en el expediente seguido ante la Audiencia Nacional, habiéndose efectuado continuas referencias a los mismos en la demanda presentada ante el Tribunal de Instancia», referencias que también constan «en el expediente administrativo en su momento resuelto por la Oficina Nacional de Inspección»; contratos que acreditan «exactamente lo contrario de lo que se afirma en la Sentencia recurrida». «Se trata -se concluye- de medios de prueba, cuya autenticidad no ha sido discutida, que no han sido valorados de acuerdo a su condición» (pág. 94).

Al amparo del art. 88.1.c) LJCA, como séptimo motivo de casación, se alega la vulneración de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA «al no haberse resuelto las peticiones de las partes» (pág. 95). En particular, se denuncia que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada en casación «ha dejado de resolver una de las peticiones de las partes, al no pronunciarse el Tribunal de instancia sobre el período impositivo en que se deben entender adquiridas las acciones representativas del capital de la mercantil GAS NATURAL S.A. ESP de Colombia, lo que supone una vulneración de lo dispuesto en el artículo 33 de la L.J.C.A.» (págs. 95-96), al incurrir en incongruencia omisiva conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional (se citan las SSTC 5/1986 y 75/1988) y del Tribunal Supremo (Sentencia de 24 de junio de 1995).

A este respecto, se recuerda que en el acto administrativo de liquidación «se afirma que en la fecha de devengo del impuesto, 31 de diciembre de 1997, ninguna entidad mercantil integrante del GRUPO 59/93 era titular de las acciones de la sociedad colombiana, GAS NATURAL SA ESP, al considerar que, si bien existía título -pues ya se había celebrado el contrato de compraventa con fecha 23 de diciembre de 1997- en cambio no existió modo o "tradtio

" en dicha fecha, en la medida en que las acciones vendidas no habían sido todavía entregadas a la parte compradora». «Esta circunstancia -se dice- impediría la aplicación de la deducción del artículo 34 de la L.I.S. dado que, siguiendo la fundamentación indicada, a la fecha del devengo del Impuesto las acciones continuaban perteneciendo a la sociedad vendedora GAS NATURAL LATINOAMERICANA, SA, que si bien era una entidad vinculada perteneciente al grupo económico de GAS NATURAL SDG, SA, sin embargo no consolidaba fiscalmente en el GRUPO 59/93». No obstante, alega la recurrente «que la citada adquisición se produjo en 1997, estimando que de considerarse efectuada en 1998 se estaría vulnerando el contenido de los artículos 609, 1.095 y 1.463 del Código Civil, así como una amplia jurisprudencia de este Alto Tribunal» (págs. 99-100), por las razones que explica profusamente (págs. 100- 111).

Como octavo motivo de casación, la sociedad actora, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, denuncia la infracción de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA «al haberse incurrido en incoherencia al pronunciarse la Sentencia respecto de la determinación de la base de aplicación de la deducción por actividad exportadora» (pág. 111).

A juicio de Gas Natural SDG, S.A., la Audiencia Nacional incurre en incoherencia porque «considera ajustado a derecho que para la inversión efectuada en la entidad brasileña RIOGAS, S.A., inversión que según el Tribunal de Instancia cumple los requisitos legalmente establecidos para la aplicación de la deducción por actividad exportadora, se tome como base de la misma el total importe de la inversión efectuada, mientras que en el Fundamento de Derecho Sexto plantea la posibilidad de que de haber

resultado aplicable dicha deducción a las inversiones efectuadas en Colombia y Méjico, existiría la posibilidad de tomar como base de la deducción una parte de la inversión efectuada» (pág. 111).

Pues bien, para la sociedad recurrente, «habiendo considerado la Sentencia del Tribunal de Instancia que en el supuesto de la inversión efectuada en Brasil, la base de aplicación de la deducción coincide con el total importe de la inversión efectuada, plantear la posibilidad de que no debiera aplicarse el mismo criterio en el supuesto de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia, en el caso en que se hubiese estimado procedente la aplicación de la deducción, supone incurrir en un supuesto de incoherencia» (pág. 112), vulneradora de los arts. 24 CE y 33 LJCA. Además, pone de manifiesto la actora que «[e]l criterio consistente en considerar que la base de la deducción coincide con una parte de la inversión efectivamente realizada», «infringe el artículo 34 de la L.I.S. en lo referente a la cuantificación de la deducción aplicable» (pág. 113), por los motivos que expone (págs. 113-126).

Finalmente, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. invoca la violación de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA «al no haberse resuelto las peticiones de las partes» (pág. 127). Concretamente, entiende la recurrente que la Sentencia de instancia no ha resuelto «cuál es la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación» y «si determinadas dilaciones del procedimiento de comprobación e investigación deben o no imputarse a la recurrente y, en consecuencia, declararse si se sobrepasó o no el plazo máximo de doce meses del artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes». A su juicio, de «haberse resuelto esta petición en sentido favorable para los intereses de la recurrente, se debería haber declarado que, en el marco de las actuaciones de comprobación e investigación, se vulneró el artículo 29 de la L.D.G.C.» (pág. 127).

A este respecto, después de señalar que, a su juicio, el inicio de las actuaciones inspectoras se produjo cuando el 24 de noviembre de 1998 el actuario dirigió «una comunicación a la misma entidad, recabando una serie de información relativa a la aplicación de la deducción por actividad exportadora correspondiente al período impositivo 1997 del Impuesto sobre Sociedades» (págs. 128 y 129), destaca que la ausencia de pronunciamiento de la Audiencia Nacional sobre determinadas dilaciones alegadas en la demanda «tiene incidencia en la medida en que, si no se hubiesen considerado imputables al contribuyente», «el procedimiento de comprobación e investigación hubiese sobrepasado el plazo de doce meses previsto en el artículo 29 L.D.G.C.»; y ésta -se dice- «no es cuestión baladí», porque «de haberse sobrepasado el plazo de doce meses previsto en» dicho precepto «se hubiese producido como efecto la interrupción de la prescripción y, a juicio de la recurrente, la caducidad del procedimiento», aunque -subraya por dos veces- es «concedora de la actual interpretación del Tribunal Supremo al respecto» (págs. 132 y 133).

La representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. concluye su escrito solicitando que se case la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida y se dicte otra en la que se acuerde: a) declarar, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la vulneración del art. 34 de la L.I.S., así como el «cumplimiento de los requisitos establecidos en el citado precepto en relación a las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia y que, de acuerdo con dicho precepto, el importe de la deducción coincide con el 25 por 100 de la inversión efectivamente realizada»; b) declarar, al amparo del art. 88.1.d) LJCA la infracción del art. 24.1 CE «y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la apreciación de la prueba por parte del Tribunal de Instancia»; c) y, por último, declarar, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la infracción del art. 33 LJCA «y de la jurisprudencia de esta Sala, y en su virtud declarar los efectos de incongruencia omisiva, reformatio in peius

e incoherencia en que incurre la Sentencia impugnada» (pág. 136).

SEXTO

Mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2008, el Abogado del Estado se opuso a todos los motivos de casación, en síntesis, por las razones que se exponen a continuación. En cuanto al primero de los motivos, remitiéndose a los argumentos contenidos en el fundamento de derecho Cuarto de la resolución del TEAC y al fundamento de derecho Quinto de la Sentencia de la Audiencia Nacional aquí impugnada, la representación pública comienza señalando que de la rúbrica del Capítulo IV del Título Primero de la L.I.S. («

deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades

») y del art. 34 de dicha Ley -que comienza señalando que « [l]a realización de actividades de exportación dará derecho a practicar las siguientes deducciones en la cuota íntegra...»

- se infiere que la deducción establecida en el mencionado precepto está prevista para incentivar la realización de actividades exportadoras, de manera que «no proviene de la creación de una sucursal en el extranjero o la adquisición de sociedades extranjeras», sino que «la provoca la realización de

actividades de exportación» (pág. 6). Así se desprendería también del mismo art. 34.1.a) de la L.I.S. cuando, al referirse a las inversiones « directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios », vendría a exigir que para que la deducción que establece tenga lugar, las adquisiciones de participaciones en sociedades extranjeras estén «directamente relacionadas» con la actividad exportadora que da lugar a la deducción», de donde se infiere que «no es contrario a Derecho requerir, como hace la Audiencia Nacional, que la "finalidad principal" de la inversión de la sucursal o la participación extranjera sea exportar» (pág. 7). Por otro lado, el propio art. 34.1 .a) dice expresamente que debe tratarse de una exportación de bienes o servicios, no de capital, de manera que lo que «da lugar a la deducción no es la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras, aunque el objeto social sea el mismo», sino «propriadamente la exportación», y cuando ésta se produce la deducción se computa por el 25 por 100 de la inversión financiera realizada en el extranjero (págs. 7-8).

Sentado lo anterior, el Abogado del Estado recuerda que en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1997 el grupo consolidado consignó como "cifra de negocio exterior" la cantidad de cero pesetas; y que, requerido por la Inspección de los tributos, «no aportó contrato alguno de exportación de bienes o servicios», lo que lleva a concluir que «no se ha acreditado la actividad exportadora, que es el primero de los requisitos para la deducción por actividades de exportación», de manera que, como señala la Sentencia, «en realidad existió una inversión de capital o de carácter financiero, pero no una exportación de bienes o servicios» (págs. 8-9). Además, a su juicio, el criterio de la Inspección no resulta incompatible con las resoluciones de la Dirección General de Tributos, por las razones expuestas en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia impugnada, ni con las alegaciones del Gobierno español en el expediente de ayuda E/22/2004 , en las que se puso de manifiesto que «para aplicar la deducción es necesario que exista una exportación» (pág. 9); como tampoco existiría infracción del principio de confianza legítima, dado que el art. 34 de la L.I.S. «regula la deducción por actividades de exportación, no por inversiones financieras» (pág. 10).

En relación con el segundo de los motivos, subraya el Abogado del Estado que la finalidad del art. 34 de la L.I.S. no es la de «primar simplemente la creación de sucursales en el extranjero o la compra de sociedades extranjeras para actuar en otros territorios, actuación que lógicamente requiere de los contratos que cita la recurrente en su recurso de casación, sobre prestaciones de servicios, asistencia técnica y cesión de derechos»; en estos casos -señala- «no ha existido propiadamente exportación a terceros», sino «la creación de establecimientos permanentes en el extranjero mediante la participación en sociedades extranjeras», de manera que «los contratos de asistencia y cesión de derechos forman en realidad parte de la inversión en el extranjero, dentro del grupo, y no suponen una actividad de exportación para terceros» (pág. 11). Frente a lo que se afirma en el recurso no se trata de «exigir una determinada composición accionarial en el destinatario de la exportación de bienes y servicios», sino que la «cuestión es que el servicio que se va a prestar forma parte de la inversión efectivamente realizada en el extranjero», inversión que «debe diferenciarse de la propia actividad exportadora» (págs. 11-12).

Rechaza también el tercer motivo casacional el Abogado del Estado al considerar que la Sentencia impugnada es «congruente con las pretensiones de las partes, puesto que desestima la demanda y un pronunciamiento desestimatorio no puede ser incongruente respecto a la pretensión de la demandante», por lo que no se ha vulnerado el art. 24.1 CE ; además, dicha resolución judicial «está debidamente motivada, motivación que ha respetado los límites señalados por las partes y los argumentos que han fundamentado el recurso y la oposición» (págs. 13-14). En realidad -sostiene el Abogado del Estado-, «se está alegando en este motivo defecto en la fundamentación de la Sentencia respecto a la inversión efectuada en Brasil»; «se alega que la Sentencia de instancia debió declarar que era improcedente la deducción por la actividad exportadora a Brasil, al igual que las de México y Colombia». Pero «la Audiencia Nacional se encontraba limitada a este respecto tanto por las pretensiones de las partes como por el acto impugnado», que era la Resolución del TEAC de 27 de febrero de 2004, «la cual acertadamente había concluido que en el caso de Brasil, a diferencia de los anteriores, sí existió un nexo de contenido económico exportador, puesto que la exportación de servicios se hizo a cambio de que Gas Natural recibiría el 7% del lucro operacional líquido» (págs. 13-14). En cualquier caso -concluye la representación pública-, «la apreciación de la prueba es propia del Tribunal de Instancia, dada la naturaleza del recurso de casación, por lo que a tal apreciación en relación con la exportación a Brasil ha de estarse ahora» (pág. 14).

El Abogado del Estado entiende que ha de rechazarse el cuarto motivo de casación por dos razones: de un lado, porque la afirmación -contenida en la Sentencia de instancia- de que la finalidad de las inversiones efectuadas en México y en Colombia era la de reordenar las inversiones en Latinoamérica constituye un mero "obiter dicta", «que no ha sido la razón de decidir de la Sentencia de instancia»; y, de otro lado, porque «no ha existido empeoramiento en la situación de la recurrente puesto que la Sentencia confirmó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central». En cualquier caso -se añade-, «es

claro que existieron las operaciones de inversión financiera recogidas en la Sentencia de la Audiencia Nacional y resumidas adecuadamente por la recurrente en su escrito» (pág. 15).

Por lo que respecta al quinto motivo de casación, no considera el Abogado del Estado que haya existido infracción de las formas esenciales del juicio por el hecho de que la Sentencia de instancia hay afirmado que no existió aportación relevante a México y a Colombia. A su juicio, «en este motivo casacional se justifica un ingreso por una inversión financiera, pero no propiamente una exportación, actividad que es la que da lugar a la deducción» controvertida; «[l]os resultados obtenidos por Gas Natural, y los dividendos cobrados de otras sociedades -subraya-, no son actividad exportadora de bienes o de servicios» (págs. 15-16). Además, vuelve a insistir en este caso la representación pública en que «la apreciación de la prueba es propia del Tribunal de instancia, sin que en el motivo casacional se alegue infracción de norma alguna relativa a la valoración de la prueba o se solicite la integración de hechos en la forma permitida por» la LJCA (pág. 16).

En relación con el sexto motivo de casación, tampoco cree el Abogado del Estado que exista una valoración irrazonable de la prueba cuando se consigna en la Sentencia de instancia «la cifra de negocio exterior señalada por ella en la declaración del impuesto de 1997» (pág. 17). En este caso -señala-, «debe estarse a la apreciación de la prueba hecha por la Audiencia Nacional, ya que en el motivo que se articula no se invoca como infringida norma alguna relativa a la práctica o valoración de la prueba, sin que haya existido infracción del principio de tutela judicial efectiva»; además de que «la valoración probatoria hecha por la Audiencia Nacional no es manifiestamente arbitraria o [i]rrazonable», sino que se basa en la propia declaración tributaria de la recurrente y en el conjunto de la prueba practicada en el expediente administrativo y ante el Tribunal Económico Administrativo Central» (págs. 18-19).

Por otro lado, para el defensor del Estado no existe la incongruencia que denuncia la entidad recurrente como séptimo motivo de casación, por no haberse pronunciado la Sentencia de instancia sobre el período impositivo en que deben entenderse adquiridas las acciones representativas del capital de Gas Natural, S.A. de Colombia: «la Sentencia -afirma la representación pública- es desestimatoria», y es reiterada la doctrina jurisprudencial que ha entendido que un pronunciamiento desestimatorio no es incongruente respecto a las peticiones de la demandante, ya que contesta a todas ellas, desestimándolas». Además, aunque «en el acto administrativo de liquidación se afirmara que en la fecha del devengo del impuesto, 31 de diciembre de 1997, ninguna entidad del grupo sujeto pasivo era titular de las acciones de la sociedad colombiana (a causa del título y el modo), esta circunstancia no fue causa de decidir en la Sentencia dictada por la Audiencia Nacional», que se centró en la cuestión de la «inexistencia propiamente dicha de actividad exportadora» (págs- 19-20).

No habría existido tampoco, en opinión del Abogado del Estado, el quebrantamiento de formas esenciales del juicio, que se invoca como octavo motivo de casación, al haberse incurrido «en incoherencia respecto a la determinación de la base de aplicación de la deducción por actividad exportadora». No existe tal infracción porque la Sentencia de instancia «no ha determinado base alguna para la deducción por actividades a la exportación», ya que «ha considerado inaplicable la citada deducción respecto a Colombia y a México». Por otro lado, como señala la resolución judicial impugnada, «se solicitaba el reconocimiento de una situación jurídica individualizada que sólo era pertinente en el supuesto de que se hubiese estimado la pretensión principal, es decir, que se hubiese entendido procedente la deducción por actividad exportadora» (págs. 20-21).

Finalmente, rechaza asimismo el Abogado del Estado que exista incongruencia porque la Sentencia impugnada no haya resuelto las peticiones de las partes en relación con la fecha de inicio de las actuaciones y la caducidad o prescripción. A su juicio, además de que la Sentencia es congruente y que, en su caso, el motivo debió articularse al amparo del art. 88.1.d) LJCA, la Sala apreció acertadamente «que no existieron dilaciones indebidas causadas por la Inspección de los tributos, ya que la existente entre el 1 de abril de 1999 y 14 de junio de 1999 se debió a la propia entidad, tras el requerimiento de 25 de marzo del mismo año, habiéndose solicitado un aplazamiento hasta el 14 de junio de 1999». En cualquier caso -concluye-, «las dilaciones resultarían irrelevantes a los efectos de posible prescripción, la cual no concurre», como motiva el fundamento de derecho Tercero de la Sentencia impugnada, dado que «[e]ntre 25 de julio de 1998, último día para presentar la declaración de 1997, y 30 de diciembre de 1999, fecha de la notificación de la liquidación, no había transcurrido el plazo de cuatro años establecido en la Ley General Tributaria» (págs. 21-22).

SÉPTIMO

Recibidas las actuaciones, por Providencia de 6 de abril de 2009 se señaló para votación y fallo el día 2 de junio de 2009, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Angel Agualló Avilés, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

El presente recurso de casación se interpone por la mercantil Gas Natural SDG, S.A. contra la [Sentencia de 29 de junio de 2007 \(PROV 2007, 229104\)](#), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestima el recurso contencioso-administrativo núm. 438/2004 interpuesto por dicha sociedad contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 2004, que estima parcialmente la reclamación económico-administrativa instada por la citada sociedad contra el Acuerdo del Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección (O.N.I.) en Barcelona de 18 de diciembre de 2000, por el que se desestima el recurso de reposición instado contra la liquidación provisional de 30 de diciembre de 1999, dictada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1997, por un importe de 38.979.015,6 euros (6.485.562.490 ptas.).

Como se ha explicitado en los Antecedentes, la referida Sentencia alcanzó, por lo que a la resolución de este proceso interesa, las conclusiones que a continuación se sintetizan. En primer lugar, que, en virtud de la doctrina sentada por la propia Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo, no se habría producido la caducidad del expediente aunque la Inspección tributaria hubiera excedido el plazo de 12 meses para concluir las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación establecido en el art. 29 de la [Ley 1/1998, de 26 de febrero \(RCL 1998, 545\)](#), de Derechos y Garantías del Contribuyente (en lo sucesivo, L.D.G.C.). En segundo lugar, que es obvio que entre el 25 de julio de 1998 (último día para presentar la declaración del ejercicio 1997) y hasta el 30 de diciembre de 1999 (día en que se notificó la liquidación tributaria) no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en el art. 64 de la [Ley 230/1963, de 28 de diciembre \(RCL 1963, 2490\)](#), General Tributaria (en adelante, L.G.T.). En tercer lugar, que, en relación a las dilaciones del procedimiento inspector «

», «

al menos

» el período de tiempo que media entre el 27 de mayo de 1999 y el 14 de junio de 1999 « debe imputarse a la actora

», siendo, en todo caso, tales dilaciones, « irrelevantes a los efectos de la posible prescripción

», ya que, como se ha dicho, «

en ningún caso concurre

» (FD Tercero). En cuarto lugar, que el Tribunal Económico Administrativo Central (T.E.A.C.) no es incongruente al rechazar que las operaciones de adquisiciones de participaciones de sociedades en Méjico y Colombia puedan beneficiarse de la deducción en la cuota prevista en el art. 34 de la [Ley 43/1995, de 27 de diciembre \(RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164\)](#), del Impuesto sobre Sociedades (L.I.S.), con fundamento en que no existió en estos casos una « inversión real y efectiva

», «

puesto que en definitiva la resolución del TEAC confirma el acto administrativo de liquidación en cuanto a las inversiones de Colombia y Méjico

», «

estimando, sin embargo, la pretensión de la reclamante en cuanto a la inversión en Brasil, por lo que, en ningún caso se ha producido "reformatio in peius", sino al contrario una resolución más favorable para la parte

» (FD Cuarto). En quinto lugar, que es « acertado el criterio del TEAC» al rechazar «la deducción en el caso de Colombia y Méjico

», supuestos en los que « no ha existido una inversión real y efectiva sino únicamente transferencia de titularidades y cambio patrimonial meramente formal

», y aceptarla en el caso de Brasil, donde « sí existe ese nexo causal entre inversión y actividad exportadora

» (FD Quinto). En sexto lugar, que la sociedad recurrente no ha acreditado, tal y como exigiría la aplicación del citado art. 34 L.I.S., « que las operaciones de inversión efectuadas por el grupo » 59/93 hayan «

supuesto un incremento de la actividad exportadora

» en Méjico y Colombia, sino que existen un conjunto de pruebas (que se citan por la Inspección y se recogen en el FD Quinto de la Sentencia) de las que se deduce que « se trató, en todo caso de labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica, puesto que no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación

manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas

» (FD Quinto). Y, finalmente, que no era preciso pronunciarse sobre la cifra de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia que, en el supuesto de resultar aplicable el beneficio fiscal, habría que utilizar como base para determinar la magnitud de la deducción en la cuota prevista en el art. 34 L.I.S ., porque esta petición «

pretende el reconocimiento de una situación jurídica individualizada

» que «

únicamente podría ser considerada en el caso de que la pretensión principal ejercitada, consistente en la nulidad del acto, hubiera sido estimada por la Sala, circunstancia que en absoluto concurre

» (FD Sexto).

SEGUNDO

Como también hemos expresado en los Antecedentes, Gas Natural SDG, S.A. funda el recurso de casación contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 en nueve motivos.

1) Como motivos primero y segundo, al amparo del art. 88.1.d) [LJCA \(RCL 1998. 1741 \)](#) , alega que la citada resolución judicial habría infringido el art. 34 de la L.I.S . al exigir para aplicar la deducción por actividad exportadora dos requisitos que dicho precepto no establece, en particular, que la "finalidad fundamental" de la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras sea la de exportar, y que la exportación se realice a entidades no participadas.

2) Como motivos tercero, cuarto y quinto, al amparo del art. 88.1.c) LJCA , denuncia que la Sentencia impugnada ha lesionado los arts. 24.1 [CE \(RCL 1978. 2836 \)](#) y 33 LJCA, al incurrir en los siguientes defectos: en «incoherencia e irrazonabilidad» porque considera que, mientras que la inversión efectuada en Brasil cumple con los requisitos para la deducción establecidos en el art. 34 L.I.S ., no sucede lo mismo con la adquisición de participaciones de sociedades en Méjico y Colombia; en « reformatio in peius

» e «incoherencia», al estimar que la finalidad de las inversiones realizadas en Méjico y Colombia era la de «reordenar las inversiones en Latinoamérica»; y en «incoherencia e irrazonabilidad» al afirmar que «no ha existido exportación relevante a Méjico y Colombia».

3) Como motivo sexto, al amparo del art. 88.1.d) LJCA, Gas Natural SDG, S.A . alega que la Sentencia de la Audiencia Nacional impugnada vulnera el art. 24.1 CE y desconoce la jurisprudencia de este Tribunal sobre la «apreciación de la prueba por parte del Tribunal de instancia», al afirmar, frente a lo que se desprendería del expediente administrativo, que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de 1997 el Grupo de Sociedades 59/93 consignó cero como "cifra de negocios exterior" y que durante el procedimiento inspector el representante del Grupo declaró que no existían contratos de prestación de servicios con las filiales de Méjico y Colombia ni, por tanto, exportación de servicios que derivara de compromisos contractuales.

4) Como motivos séptimo y noveno, al amparo del art. 88.1.c) LJCA , la entidad demandante alega que la Sentencia de 29 de junio de 2007 incurre en incongruencia omisiva, infractora de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, al no haberse pronunciado sobre determinadas cuestiones que fueron oportunamente planteadas en el recurso contencioso-administrativo, a saber: a) en relación con el período impositivo en que se deben entender adquiridas las acciones de la sociedad colombiana Gas Natural S.A. ESP; b) sobre cuál fue la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación; c) y, en fin, acerca de «si determinadas dilaciones del procedimiento de comprobación e investigación deben o no imputarse a la recurrente» y, por tanto, la Inspección tributaria se excedió o no del plazo de doce meses establecido en el art. 29 de la L.D.G.C .

5) Finalmente, como motivo octavo, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, Gas Natural SDG, S.A . denuncia que la resolución judicial impugnada habría incurrido en «incoherencia», lesionando los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, porque, pese a que estima que en el caso de la adquisición de acciones en Brasil «la base de aplicación de la deducción coincide con el total del importe de la inversión efectuada», «plante[a] la posibilidad de que no debiera aplicarse el mismo criterio en el supuesto de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia, en el caso en que se hubiese estimado procedente la aplicación de la deducción».

El Abogado de Estado, por su parte, solicita que se dicte Sentencia que desestime el recurso. En su escrito de oposición, considera que deben rechazarse cada uno de los motivos de casación alegados por Gas Natural SDG, S.A., en esencia, por las razones que se expresan a continuación: 1) el primero de ellos, en esencia, porque del art. 34 de la L.I.S . se infiere que lo que da derecho a la deducción que el precepto establece no es la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras sino la exportación, y el Grupo de Sociedades 59/93 no habría acreditado la existencia de actividad exportadora de bienes o servicios como consecuencia de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia; 2) se opone al

segundo motivo, porque lo que vendría a mantener la Sentencia impugnada es que dicho Grupo se limitó a crear establecimientos permanentes en el extranjero, de modo que «los contratos de asistencia y cesión de derechos forma[ban] en realidad parte de la inversión en el extranjero, dentro del grupo, y no supon[ían] una actividad de exportación para terceros»; 3) en cuanto al tercer motivo de casación, además de subrayar que la Sentencia de la Audiencia Nacional es congruente y está debidamente motivada, la representación pública estima que lo que en realidad se alega es un defecto en la motivación de la resolución judicial respecto a la inversión realizada en Brasil, y además de que el órgano judicial estaba limitado por las pretensiones de las partes y por el acto impugnado, la apreciación de la prueba corresponde al Tribunal de instancia; 4) el Abogado del Estado entiende que el cuarto motivo debe ser desestimado porque la afirmación que hace el órgano judicial de que las inversiones efectuadas en Méjico y en Colombia era la de reordenar las inversiones en Latinoamérica constituye un mero "obiter dicta", y porque con la misma no se ha producido un empeoramiento de la situación de la sociedad recurrente; 5) no considera el defensor del Estado que la Sentencia de instancia incurra en la incoherencia e irrazonabilidad que se le imputa como quinto motivo casacional, al haber afirmado que no existió aportación relevante a Méjico y Colombia, porque, amén de que, frente a lo que considera la sociedad actora, los resultados obtenidos por el Grupo de Sociedades 59/93 y los dividendos cobrados de otras sociedades no pueden considerarse como actividad exportadora, la apreciación de la prueba corresponde únicamente al Tribunal de instancia; 6) tampoco cabe acoger, a su juicio, el sexto motivo de casación, dado que las afirmaciones contenidas en la Sentencia impugnada a las que se les achaca la lesión del art. 24.1 CE derivan de una valoración de la prueba efectuada por la Audiencia Nacional que no es manifiestamente arbitraria o irrazonable, y se basan en la propia declaración tributaria de la sociedad recurrente y del conjunto de la prueba practicada en el expediente administrativo y ante el T.E.A.C.; 7) por otro lado, entiende el Abogado del Estado que no existe la incongruencia que se denuncia como séptimo motivo casacional, porque, aunque en la liquidación tributaria se afirmó que en la fecha del devengo del Impuesto de Sociedades de 1997 ninguna entidad del Grupo era titular de las acciones de Gas Natural S.A. ESP (Colombia), ésta no fue la causa de decidir de la Sentencia impugnada, que se centró en la inexistencia de actividad exportadora; 8) considera, asimismo que tampoco puede prosperar la infracción de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA que, como octavo motivo, se atribuye a la Sentencia de 29 de junio de 2007, porque, al contrario de lo que mantiene la sociedad recurrente, la resolución judicial cuestionada no habría determinado base alguna para la deducción por actividades de exportación, en la medida en que ha considerado inaplicable dicha deducción respecto a Colombia y Méjico; 9) finalmente, sostiene el Abogado del Estado que debe rechazarse el noveno motivo de casación porque la Sentencia impugnada es congruente, apreciando que no existieron dilaciones indebidas causadas por la Inspección de los Tributos y, en cualquier caso, que, de existir, dichas dilaciones serían irrelevantes a los efectos de la posible prescripción, que no habría tenido lugar.

TERCERO

Como hemos señalado, como primer y segundo motivos de casación, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. alega que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 ha vulnerado el art. 34 de la L.I.S. al reclamar para poder beneficiarse del beneficio fiscal establecido en dicho precepto dos requisitos que la norma no contendría: de un lado, que la exportación de bienes o servicios sea la "finalidad fundamental" de las adquisiciones de acciones de sociedades extranjeras; y, de otro lado, que la sociedad que pretenda aplicarse la deducción no exporte a entidades jurídicas participadas. Partiendo de esta interpretación contra legem

-y contraria, asimismo, al criterio mantenido por la propia Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en contestaciones a consultas y por el Gobierno de España-, la Sentencia impugnada habría denegado -indebidamente- al Grupo de Sociedades 59/93 el derecho a la deducción en la cuota íntegra del Impuesto de Sociedades del ejercicio 1997 de las cantidades establecidas en el referido art. 34 de la L.I.S. porque, pese a reconocerse que indudablemente existió actividad exportadora de servicios como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades en Méjico y Colombia, dicho Grupo no habría realizado tales inversiones con el objetivo principal de exportar y los servicios se exportaron a empresas filiales.

Pues bien, la claridad expositiva aconseja que, adelantándonos a las conclusiones que después alcanzaremos, comencemos por afirmar que los motivos casacionales aducidos deben ser desestimados porque, frente a lo que paladinamente se afirma en la demanda, la ratio decidendi

de la Sentencia cuestionada en esta sede no ha sido ni la circunstancia de que las inversiones efectuadas por el Grupo de Sociedades 59/93 en Méjico y en Colombia no tuvieran como principal

objetivo la exportación de bienes o servicios, ni el hecho de que los servicios se hubieran exportado a empresas

filiales

-Gas Natural, S.A. ESP (Colombia) y Gas Natural Méjico, S.A. de CV-, sino que, como acertadamente mantiene el Abogado del Estado, la Audiencia Nacional ha confirmado la resolución del T.E.A.C. de 27 de febrero de 2004 con fundamento en que no ha existido la actividad exportadora que reclama el art. 34 de la L.I.S. para que el beneficio fiscal que establece resulte aplicable.

Para expresar las razones por las que debe confirmarse el criterio manifestado por la Sentencia de instancia, conviene empezar subrayando que la Exposición de Motivos de la Ley 43/1995 pone de manifiesto claramente que «[e]n relación a los incentivos fiscales», dicha «Ley únicamente regula aquellos que **tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades** », entre las cuales cita las « **inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones** » (punto 3); y que el citado art. 34, apartado 1, letra a), de la L.I.S., bajo la rúbrica « **Deducción por actividades de exportación** », dispone que «**[l]a realización de actividades de exportación** dará derecho a practicar las siguientes deducciones de la cuota íntegra

»: «

[e] 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

».

De entrada, bajo estas premisas normativas, sin entrar aún a valorar los razonamientos jurídicos de la Sentencia de instancia, difícilmente puede cuestionarse que el art. 34 de la L.I.S. establece como condición necesaria para disfrutar de la deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades que -nos limitamos al supuesto de hecho enjuiciado- las inversiones en la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras determinen la exportación de bienes o servicios; como tampoco parece dudoso que la L.I.S. ha establecido el citado beneficio fiscal con la finalidad de

potenciar las exportaciones. Así, como hemos visto, la Exposición de Motivos de la L.I.S. (bajo el enunciado «Principales aspectos de la reforma») advierte, significativamente, que el incentivo fiscal que examinamos sólo se crea para aquellas inversiones que estén « **orientadas** a la realización de exportaciones»; el art. 34 de la L.I.S. tiene como ilustrativo rótulo «Deducción **por** actividades de exportación»; y, en términos que no dejan margen para la incertidumbre, el citado precepto explicita que lo que da derecho a practicar la deducción de la cuota íntegra es « **[l]a realización** de actividades 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».

La entidad recurrente, sin embargo, obviando la mención a la finalidad

de las inversiones que se contiene en la citada Exposición de Motivos, y centrándose en que la misma también declara que los « incentivos a la internacionalización de las empresas en cuanto que de la misma se derive un incremento de las exportaciones

» responden al «

principio de competitividad

» - uno de los principios orientadores de la reforma (punto 2)-, así como en la literalidad del art. 34 de la L.I.S., mantiene que para tener derecho a la deducción en la cuota en cuestión basta que como consecuencia de «la adquisición de participaciones de sociedades extranjeras» se haya producido una exportación de bienes o servicios, con independencia de cuál haya sido su magnitud y de si el destinatario de la exportación ha sido o no una entidad participada o filial de la sociedad inversora. Y, partiendo de esta interpretación, como ya hemos señalado, considera que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 lesiona el art. 34 de la L.I.S. porque, pese a que reconoce que a resultas de las adquisiciones por Gas Natural Internacional SDG, S.A. del 25 por 100 de Riogas, S.A. (Brasil) y del 39,23 por 100 de Gas Natural S.A. E.S.P. (Colombia) se exportaron servicios, niega al Grupo Consolidado 59/93 el derecho a la deducción porque tales inversiones no fueron orientadas fundamentalmente a la exportación y porque ésta fue de escasa cuantía y tuvo como destinatario a entidades filiales.

CUARTO

Sin embargo, como ya hemos adelantado, la desestimación de los dos motivos de casación planteados no precisa resolver las cuestiones que nos propone la representación procesal de Gas Natural SDG,

S.A., a saber, si el tantas veces citado art. 34 de la L.I.S . requiere o no que la exportación de bienes o servicios sea la "finalidad principal" de las inversiones y que el destinatario de las exportaciones no sea una filial de la sociedad que pretende la aplicación del beneficio fiscal. Y es que, aunque, ciertamente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 pone de manifiesto que, « **según se recoge en el acto de liquidación** », las «inversiones realizadas no tuvieron como finalidad principal el aumento de su actividad exportadora», y subraya, asimismo, como colofón al razonamiento que le conduce a desestimar el motivo, que « **los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas** », una exégesis de la resolución judicial impugnada teniendo en cuenta la totalidad de los razonamientos que se contienen en sus fundamentos de derecho Quinto y Sexto, así como de los hechos descritos y las conclusiones alcanzadas por la Inspección de los Tributos (a las que la Sentencia se remite expresamente), permite llegar a la conclusión de que la verdadera ratio decidendi no es otra que la **falta de prueba por la actora de la existencia de la actividad exportadora** que, si ningún género de dudas -sobre este punto no hay discusión-, reclama el art. 34 de la L.I.S .

Con el fin de explicar la aseveración que acabamos de hacer, antes que nada, debe resaltarse que inmediatamente después de poner de manifiesto que, según « el criterio de la Inspección

», «las inversiones realizadas no tuvieron como finalidad principal el aumento de su actividad exportadora sino que dichas inversiones respondieron a otros motivos distintos como la internacionalización del grupo y su expansión internacional», la Sala de instancia deja claro que, frente a la opinión de la entidad recurrente -que considera que «invertir en filiales en el extranjero por parte del Grupo Gas Natural supone que dicho grupo quiere exportar servicios»-, coincide con la tesis de la Administración tributaria porque « **siendo el objetivo de la norma el fomento de la exportación, es esta circunstancia la que debe resultar acreditada, y no la expansión internacional de las empresas** »; y, siguiendo esta línea, porque, « incumbiendo

la carga de la prueba a la actora, conforme al

art. 114 de la LGT », « **no resulta acreditado que las operaciones de inversión efectuadas por el grupo recurrente** » hayan « **supuesto un incremento de la actividad exportadora, por lo que respecta a las realizadas en Méjico y Colombia** » (FD Quinto).

La cuestión, pues, en realidad, pese a que la representación de Gas Natural SDG, S.A. se esfuerza en presentarla como de exquisita interpretación jurídica (acerca de si el art. 34 de la L.I.S . exige para que se aplique la deducción que la finalidad principal

de la inversión sea exportar y que se exporte a sociedades no filiales), es de mera -aunque no menos importante- valoración de la prueba. Así lo pone de manifiesto, como acabamos de subrayar la Sala de instancia en el fundamento de derecho Quinto de la Sentencia recurrida; así lo advirtió el Inspector Jefe Adjunto al Jefe O.N.I. cuando en el acto administrativo de liquidación tributaria señaló que « lo que plantea este presente y concreto expediente es un problema de prueba, de valoración de los hechos

» (folio 360); y, en fin, así lo viene a reconocer la propia entidad recurrente al comienzo de su escrito de demanda al señalar que no « existe controversia teórica entre la Audiencia Nacional y la Recurrente respecto de la necesaria concurrencia de

» los requisitos «

para que resulte procedente la aplicación de la deducción por actividad exportadora

» -a saber, a) «que se realice una inversión efectiva en la adquisición de participaciones de al menos el 25% del capital de entidades extranjeras o constitución de sucursales»; b) «que la entidad que realiza la inversión tenga actividad exportadora de los bienes y servicios que produce»; y c) «que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora» (FD Quinto)-, sino que **«[l]a discrepancia se produce al considerar la Audiencia Nacional que tales circunstancias no concurren en las inversiones efectuadas por la Recurrente en relación a GAS NATURAL MÉXICO, S.A. DE C.V. y GAS NATURAL, S.A. ESP, en el año 1997** » (pág. 13).

QUINTO

Como acabamos de señalar, pese a que de una interpretación apresurada de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 pudiera desprenderse otra cosa, la resolución impugnada rechaza la deducción aplicada por el Grupo de Sociedades 59/93 al amparo del art. 34 de la L.I.S ., al considerar que no se ha probado « que exista una relación directa entre la inversión y la actividad exportadora

», más concretamente, porque no se ha acreditado que como consecuencia de la adquisición de participaciones en entidades residentes en Méjico y Colombia la entidad recurrente haya exportado bienes o servicios de los que es productora

Así es, partiendo de que del citado art. 34 L.I.S. y de la Exposición de Motivos de dicha norma se desprende que es un « presupuesto básico para la aplicación de la deducción

» la « existencia de una relación causal entre la inversión realizada y su efecto en las exportaciones » , que «

se verifique la existencia de una relación directa entre la inversión realizada y la actividad exportadora » , lo que implica, obviamente, que la inversión en el exterior produzca un « **incremento de la exportación** » (FD Quinto), la Sala de instancia llega a la convicción de que no concurre este requisito con fundamento en la valoración conjunta de varios hechos y circunstancias que pone de manifiesto la Inspección de los tributos y que ahora debemos resaltar.

A) En primer lugar, porque « el Grupo en su declaración del Impuesto del ejercicio 1997 consignó como "cifra de negocio exterior" la cantidad cero pesetas

» (FD Quinto). Este es -conviene señalarlo- un dato fáctico que se infiere de la mera lectura de la autoliquidación (Modelo 220) que en julio de 1998 presentó Gas Natural SDG, S.A., y sobre el que pusieron el acento tanto el actuario en el Acta de disconformidad de 2 de diciembre de 1999 (núm. 70220492) y en el Informe ampliatorio de la misma fecha, como el Inspector Jefe Adjunto al Jefe O.N.I. en el acto administrativo de liquidación de 30 de diciembre de 1999. Concretamente, el primero de ellos señalaba en el acta y en el informe complementario a la misma como « un dato enormemente significativo al respecto

» , la circunstancia de que en la declaración objeto de comprobación « pág. 20, dentro del apartado que se denomina "Información adicional sobre partidas del haber de la cta. de Pérdidas y Ganancias", en la casilla 975, que recoge el concepto "Cifra de negocios exterior" la magnitud que consigna el Grupo 59/93 es cero, absolutamente nada, para ser exactos en su forma de cumplimentación, un guión (-) es lo que figura en dicha casilla

» . Si embargo, « en la casilla siguiente, por el concepto "Cifra de negocios nacional" es donde el Grupo 59/93 consigna toda la cantidad o magnitud de lo que es su cifra de negocios, en miles de pesetas, plenamente coincidente con la cifra que se consigna en la pág. 6 de la declaración, casilla 405 que recoge el "Importe neto de la cifra de negocios" en cuantía de 359.909.8000.000 ptas.

» (folios 5, 6, 36, 37 y 47 del expediente administrativo).

B) En segundo lugar, la Sentencia refleja como hecho significativo que la finalidad pretendida con la adquisición de participaciones de sociedades en Méjico y Colombia, según las propias manifestaciones de Gas Natural SDG, S.A., no fue la de incrementar la exportación, sino la **de reordenar el Grupo en Latinoamérica** . «

La Inspección también indicó y no lo ha rebatido la parte

-señala, concretamente, la Sentencia- que la Comisión Ejecutiva de Gas Natural SDG, en sesiones de 19 y 27 de noviembre de 1997

acordó la reorganización de las participaciones internacionales del grupo en Latinoamérica, circunscrita a una organización societaria y no a una organización de la actividad ni de las responsabilidades operativas

» (FD Quinto). Sobre este particular, en el acta de disconformidad se pone de manifiesto que las « inversiones realizadas y declaradas por el sujeto pasivo no están conectadas

» a « actividad exportadora de bienes o servicios sino que son inversiones que traen causa de una reordenación de las inversiones extranjeras del Grupo efectuada en 1997

» (folio 6). Así -se dice-, consta en Diligencia de 15 de julio de 1999 (folios 476 a 483) el Acuerdo de participación firmado entre Repsol y Gas Natural SDG, S.A. que, según su cláusula primera, tiene por objeto «

establecer la reorganización de las participaciones de las partes en los proyectos gasistas de la zona geográfica descrita en el expositivo I y sentar las bases de los futuros proyectos que pueden ser de su interés

» (folio 6). Y figura en la misma Diligencia los Acuerdos de la Comisión Ejecutiva de Gas Natural SDG, S.A. de los días 19 y 27 de noviembre de 1997 en los que, bajo el rótulo « Inversión Latinoamericana. Reordenación societaria

», se declara que
«[d]entro de este punto del Orden del Día se presenta a la Comisión Ejecutiva la propuesta de reorganizar las participaciones internacionales del Grupo Gas Natural con el objetivo de simplificar su organización, teniendo en cuenta las perspectivas de futuras inversiones internacionales
»; se afirma que
«[e]l planteamiento se circunscribe a una organización societaria y no a una organización de la actividad ni de las responsabilidades operativas
», y que
«[l]a oportunidad de esta reorganización se realiza para aumentar los flujos involucrados en la actividad internacional y separar los riesgos nacionales e internacionales del Grupo con vistas al mercado financiero
»; se señala que «
se plantea como alternativa para la reorganización la constitución por Gas Natural SDG, S.A. de una sociedad anónima española, Gas Natural Internacional SDG, S.A., que acuda directamente a los proyectos de inversión internacional
»; se explica la manera de proceder para «
llevar a cabo esta reorganización
» en Méjico, Brasil y Colombia; y, finalmente, la «
Comisión Ejecutiva aprueba por unanimidad la propuesta de reorganización de la inversión en Latinoamérica presentada
» (folios 7-8).

El Informe ampliatorio, recogiendo lo anterior (folios 38-39), destaca además que en la citada Diligencia de 15 de julio de 1999 «
se contiene el detalle, tomado del Libro de Actas de la Comisión Ejecutiva, de la materialización de los actos concretos de esa reordenación

», y a la misma se anexa el Acuerdo de Participación suscrito el 23 de diciembre de 1997 con Repsol, S.A. (folios 484 a 491), en cuya cláusula Primera, se declara que su objeto «
es establecer la reordenación de las participaciones de las partes en los proyectos gasistas de la zona geográfica descrita en el expósito I y sentar las bases de los futuro proyectos que pueden ser de su interés

» (folios 39, 40 y 49). Y añade, asimismo, que en Diligencia de 14 de junio de 1999 (folio 255) consta que la propia entidad recurrente, en relación a la adquisición de valores de Gas Natural, S.A. ESP (Colombia), afirma que «
el único movimiento de dinero efectivo [son] los fondos transferidos a Repsol, S.A. en tanto como sociedad que no forma parte del Grupo Gas Natural y todo ello con el fin de replantear y reordenar las inversiones financieras del Grupo en Latinoamérica
» (folios 37, 38 y 50).

C) En tercer lugar, destaca la Sentencia recurrida en esta sede que, habiendo requerido la Inspección al representante del Grupo Consolidado 39/93 -al considerar, por las razones que exponemos en el siguiente fundamento de derecho, que los contratos exhibidos por aquél no eran idóneos para probar la existencia de la exportación requerida por el art. 34 de la L.I.S. - « **sobre si había algún otro contrato de exportación de bienes o servicios con las entidades cuyas acciones se adquirieron** », respondió en sentido negativo»; y que, habiéndosele, asimismo, reclamado a dicho representante « **que acreditara la existencia entre la adquisición de las participaciones y la actividad exportadora** » -esto es que, como consecuencia de dicha adquisición, la actora incrementó sus exportaciones en el extranjero-, aquél, lejos de aportar prueba al respecto, se limitó a responder que «
en la medida en que las exportaciones de servicios se efectúan a los países donde Gas Natural SDG ha adquirido tales participaciones, debe entenderse cumplido dicho requisito legal
», así como que «
las exportaciones son fruto de la actuación como operador técnico y que para poder actuar como tal es necesario ser socio con una participación significativa
» (FD Quinto).

Pues bien, como hemos dicho, con los antecedentes descritos, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional llega a la conclusión de que « **no resulta acreditado que las operaciones de inversión efectuadas por el grupo recurrente supuesto un incremento de la actividad exportadora** », por lo que respecta a las realizadas en Méjico y Colombia
», sino que « **se trató, en todo caso de labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica** » (FD Quinto). Pese a la claridad y rotundidad del aserto -a saber:
la actora no ha acreditado que como consecuencia de la inversión en participaciones de sociedades en

Méjico y Colombia hayan aumentado las exportaciones

-, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. solicita que se case la Sentencia de 29 de junio de 2007, en primer lugar, porque reprocha a la actora que las citadas inversiones no tuvieron la « finalidad principal

» de incrementar la exportación y afirma que « **no se ha exportado ningún bien y los servicios prestados lo han sido exclusivamente a las empresas participadas, siendo tal actividad de exportación manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas** » (FD Quinto), afirmaciones con las que, a su juicio, en lo que ahora interesa, se estaría exigiendo para tener derecho a la deducción del art. 34 de la L.I.S. dos requisitos -que la inversión en participaciones tenga la finalidad principal de exportar y que se exporte bienes o servicios a sociedades extranjeras no filiales- que no reclamarían dicho precepto, ni la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, ni, en fin, el propio Gobierno español cuando se ha pronunciado sobre el particular.

Es evidente, sin embargo, que los motivos de casación primero y segundo tienen fundamento en una interpretación interesada de las citadas afirmaciones de la Sentencia de instancia, aislada y desconectada, no sólo del resto de las proposiciones que se hacen en la resolución judicial impugnada, sino también de los hechos apreciados y las conclusiones alcanzadas por la Inspección tributaria, a los que el órgano judicial se remite constantemente, que constan en los documentación de las actuaciones inspectoras y en el acto administrativo de liquidación.

SEXTO

En efecto, como ya adelantamos en el fundamento de derecho Cuarto, un análisis sereno y global de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 pone de manifiesto que lo que el órgano judicial mantiene -con fundamento en el acta, el informe complementario y la liquidación tributaria- es que, no consta -ni se ha acreditado- que como consecuencia de las adquisiciones de participaciones de sociedades en Méjico y Colombia el Grupo Consolidado 59/93 aumentara la exportación, ni de los bienes que produce (gas), ni, frente a lo que mantiene la actora, de servicios, dado que los mencionados por Gas Natural SDG, S.A., aparte de que carecían de importancia desde el punto de vista cuantitativo, en ocasiones no aparecen precisados en las facturas aportadas como prueba, han tenido su origen en contratos de fecha anterior a la de las citadas inversiones o -de cualquier modo- se han prestado con anterioridad a las mismas, y, en todo caso, se trataba de servicios habituales en las relaciones intersocietarias, de ámbito nacional o internacional, entre matrices y filiales. Como decimos, esta es, sin ningún género de dudas, la única interpretación que cabe hacer de los razonamientos que se contienen en la Sentencia impugnada si se examina el criterio manifestado por la Administración tributaria en el acta de disconformidad núm. 70220492, en el informe ampliatorio de la misma y en el acto administrativo de liquidación.

A) En efecto, en el Acta de disconformidad de 2 de diciembre de 1999, el Inspector actuario ya ponía de manifiesto la « **inexistencia de actividad exportadora** en el Grupo 59/93, que no efectúa ninguna venta de bienes o servicios a terceros en los países objeto de la inversión, ni en otros con intermediación de aquellas sociedades o sin ella, limitándose sus ventas al exterior a la prestación de

servicios

-por modestas cantidades en relación con la inversión- estrictamente a las propias entidades en que se realiza la adquisición de participaciones

»,

servicios

que « **traen causa de contratos previos a la inversión realizada, excluyéndose, por tanto, que ésta sea para la consecución de aquéllos** » (folio 5 del expediente administrativo).

De manera más concreta, en el informe complementario al acta, el actuario subrayaba que el Grupo de Sociedades 59/93 «

no ha exportado, ni a los países en los que ha realizado esas inversiones ni a otros con intermediación o intervención de aquellas sociedades, ni un solo metro cúbico de gas

»; y en relación con Méjico y Colombia (más tarde hablaremos de Brasil) «

sólo ha realizado operaciones por prestación de

servicios de asistencia técnica y de cesión de personal a las propias sociedades en las que ha realizado las inversiones », servicios que, en algunos casos derivan de un « **contrato anterior a la inversión realizada** », «

lo que indica también la no necesidad de realizar la inversión para poder prestar aquéllos servicios o, lo que es más verosímil

», «

que la inversión no añadía nada nuevo a lo ya existente por tratarse de una

mera reordenación de inversiones financieras no conectadas a ninguna actividad exportadora del Grupo

» (folio 41). En el mismo sentido, el Inspector, después de recordar que Gas Natural SDG, S.A. « clasifica su total cifra de negocios como cifra de negocios nacional y consigna no tener cifra de negocios exterior

», afirma que aunque la sociedad « presta unos concretos

servicios de asistencia técnica a las empresas participadas en el extranjero, su forma de declarar indica su percepción de que tales servicios no son actividad dirigida a terceros sino labor de homogeneización de métodos operativos, contables, informáticos, etc. que todo grupo económico empresarial tiende a establecer »; «

es

-señala-

la normal labor de dirección de un grupo empresarial», «lo que necesariamente hay que hacer dentro de un grupo para prestar después al exterior de la forma querida los bienes y servicios que constituyen su razón de ser

». «

Al exterior sólo se prestan servicio se dirección y control de las propias empresas participadas y son estas empresas participadas, y no el Grupo 59/93, quien[es] realiza[n] las ventas de gas a sus clientes, pero a éstos nada se exporta desde España

» (folios 47-48).

Como muestra de que los servicios prestados a las empresas participadas « son aquellos que constituyen la normal labor de dirección que el accionista o dueño realiza sobre una empresa que le pertenece para que ésta opere conforme a sus criterios y estilo empresarial

», en el informe complementario al acta, el Inspector actuario pone de relieve que en una de las facturas que se aportan para invocar el derecho a deducir, girada a Gas Natural S.A. ESP (Colombia), núm. B9-74900814, de 31 de diciembre de 1997, por importe de 140.424.374 ptas., figura como concepto «Repercusión costes a su cargo motivados por la ejecución del programa de estructuración de la sociedad Gas Natural S.A. ESP, según Modelo de Gestión del Grupo en las Áreas Técnica, Comercial, Económico-Financiera, Recursos Humanos, Servicios Jurídicos, Relaciones Institucionales y Sistemas de Información» (folio 48).

Además, en el informe complementario al acta se pone de relieve la ausencia de « conexión temporal adecuada entre inversiones y prestación de servicios constitutivos de las exportaciones

», de manera que «

en diversos casos primero fueron los contratos de prestación de servicios que originan la facturación y después la inversión por el Grupo 59/93

» (folio 50). En particular, se señala que, respecto de Colombia, mientras que el contrato de compra de acciones se formalizó el 23 de diciembre de 1997 (folios 174 a 177), el contrato de asistencia técnica es de 29 de agosto de 1997 (folios 147 a 156), el de suministro de personal de 25 de diciembre de 1997 (folios 157 a 164) y el de cesión de derechos el 29 de agosto de 1999 (folios de 226 a 230), de manera que cuando se adquirieron las acciones «

ya se tenían firmados los contratos de asistencia técnica y de cesión de personal que sustentan todas las facturas que constituyen la exportación

» (folio 50). En la misma línea, se apunta que la propia entidad manifestó (folio 224) que los servicios prestados correspondían, según constaba en factura, a la « ejecución del programa de estructuración de la Sociedad Gas Natural, S.A. ESP

», que consistían «

en el establecimiento y puesta en marcha de unos sistemas y procedimientos en la sociedad descrita fruto de la experiencia y conocimientos de Gas Natural

», y, en fin, que

«[r]especto de la posible conexión con los contratos de asistencia», manifestó que «la prestación de servicios objeto de cuestión no respond[ía] a ninguno de los contratos suscritos, sino que v[enía] motivada por encargo de la sociedad colombiana

» (folio 51).

Respecto de Méjico, en el Informe ampliatorio se pone de manifiesto que aunque por contrato de 23 de diciembre de 1997 (folios 178 a 181) se compraron las acciones por Gas Natural Internacional SDG, S.A. a Gas Natural Latinoamericana, S.A. (dominada en un 100 por 100), el 26 de diciembre de 1997 la adquirente suscribió ampliación de capital de la participada (folios 183 a 190), y el 1 de enero de 1998 se suscribió un Contrato Marco de Prestación de Servicios entre Gas Natural SDG, S.A. y Gas Natural México, S.A. de CV (folios 36 a 41), los «

servicios prestados, no obstante, son anteriores a esta adquisición de acciones, ampliación de capital y firma del acuerdo marco

». Así, todas las facturas emitidas por la sociedad en 197 (folios 192 a 202) están fechadas el 31 de diciembre de 1997, «

y en todas se especifica que lo son por servicios prestados en el proyecto de licitación para la distribución y comercialización de gas natural en los mercados industrial y doméstico-comercial de diversas zonas del país

»; son -se afirma- «

servicios prestados ya en 31.XII.1997, antes de la firma del contrato marco de 1.I.1998 y materialmente anteriores a la compra de las acciones por empresa integrada fiscalmente en el Grupo 59/03

». A este respecto, se destaca que en nota anexa a la Diligencia de 25 de marzo de 1999 (folio 28) la entidad reconoció que tales servicios correspondían a «

los estudios, trabajos y valoraciones realizados, por cuenta de Gas Natural México, para concurrir a las licitaciones de distribución y comercialización de gas natural en distintas poblaciones de la República de México

», y que «

éstos se produjeron desde la fecha del anuncio realizado por las Autoridades mexicanas para el concurso público, hasta el día de su presentación, en el supuesto que las condiciones del mismo hubieran sido consideradas como viables a los intereses de la sociedad

» (folios 51-53).

Todo lo expuesto lleva a la actuario a considerar la « no existencia del requisito de que las inversiones realizadas estén "directamente relacionadas con la actividad exportadora de bienes o servicios" exigido expresamente

» por el art. 34 de la L.I.S. ; y es que -advierte- «

[n]o existe exportación de un solo metro cúbico de gas

», sino sólo «

unos servicios al exterior que son siempre a las propias empresas participadas

» y que «

se han prestado antes de formalizar los contratos que la entidad dice fueron conseguidos como consecuencia de la inversión o compra de participaciones

», siendo algunos de esos contratos «

anteriores a la compra de las participaciones por las empresas integradas en el Grupo 59/03

». En suma, entiende el Inspector que «

la propia secuencia temporal desvirtúa la alegación de la entidad de que las participaciones se adquirieron para conseguir firmar unos contratos de asistencia y poder, en su virtud, prestar esos servicios y facturarlos, siendo ésta su actividad exportadora

», «

Los datos expuestos evidencian que ni esa secuencia temporal y lógica se cumple en el ejercicio 1997

», dado que

«[e]n la realidad, primero se produjeron los servicios facturados, después se formalizaron los contratos y, en los casos así expuestos, antes fueron los contratos que la propia adquisición de la participación en la sociedad extranjera

» (folios 55 y 56).

B) Asimismo, en la línea de lo expresado por el Inspector actuario, en la liquidación tributaria, como segundo motivo para rechazar la deducción practicada por Gas Natural SDG, S.A. en 1997 al amparo del art. 34 de la L.I.S. , se puso de manifiesto que «

los servicios facturados por el Grupo 59/93 a sus participadas

» en Colombia y Méjico « **no constituyen cabalmente actividades exportadoras a los efectos de la deducción** » establecida en dicho precepto (folio 363). En este sentido, frente a las alegaciones de la obligada tributaria -que, sostenía que «

los servicios prestados supon[ían] una real y efectiva actividad exportadora

», presentando, a estos efectos, «

un informe, elaborado, con posterioridad a conocer la propuesta de regularización del actuario, por los propios servicios de control de gestión del Grupo Gas Natural, que contiene un análisis estimativo del valor actual neto de sus futuras exportaciones a Latinoamérica

» (folio 363)-, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. subrayaba que «

los hechos que sí constan acreditados en el expediente

» ponían de manifiesto no sólo que existían «

unos magros flujos financieros por los servicios prestados

», sino también -y sobre todo- que «

tales servicios no pueden razonablemente calificarse como constitutivos de una actividad exportadora a los efectos del

art. 34 de la Ley 43/95 ». Desde la perspectiva puramente cuantitativa -la menos importante-, el órgano competente para liquidar apuntaba que los servicios facturados por el Grupo de Sociedades 59/93 le habían supuesto al mismo, « según t[enía] manifestado el obligado en diligencia » , unos ingresos -que no beneficios- en millones de pesetas de 411 en Brasil, 281 en Colombia y 282 en Méjico en 1997; de 790 en Brasil, 521 en Colombia y 702 en Méjico en 1998; y, en fin, de « cifras similares en 1999 » . Desde el punto de vista cualitativo -que, como se comprenderá, es el decisivo-, además de llamar la atención sobre el hecho de que « los servicios facturados siempre lo ha[bían] sido por la cabecera del Grupo (Gas Natural SDG, S.A.) y a las propias participadas de Colombia, Brasil y Méjico » , « nunca a ningún otro tercero, ni a través o con la intervención de tales entidades ni sin ella » , se subrayaba -y este es el dato relevante- que los « concretos servicios facturados lo ha[bían] sido por conceptos, normalmente, genéricos, y, además, en no pocas ocasiones respond[ían] a contenidos que son lo que habitualmente tienen presencia en las relaciones intersocietarias, tanto de ámbito nacional como internacional, entre matrices y filiales, entre socios y participadas, en donde se facturan servicios y se repercuten coste de estructura que asume la cabecera del grupo económico o de sociedades » (folios 363 y 364). En atención a los datos expuestos, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. señala que « la valoración conjunta de las distintas piezas del mosaico del expediente » permite « concluir que más que razonablemente no puede hablarse de una actividad exportadora del obligado tributario » , y que « la ausencia de este presupuesto de hecho normativo de la deducción » del art. 34 de la L.I.S ., inhabilita, « por sí solo » , la que « se acreditó el Grupo 59/93 en su Impuesto de Sociedades de 1997 » (folio 364).

SÉPTIMO

En definitiva, tanto en el acta, como en el informe ampliatorio, como en el acto administrativo de liquidación, la Administración tributaria, en atención a una « valoración conjunta

» de los hechos, prolijamente relatados en el fundamento de derecho anterior, llegó a la conclusión de que no existió la actividad exportadora de bienes o servicios que -insistimos- ninguna de las partes discute -ni es posible poner en duda- exige el art. 34 de la L.I.S . Datos como la indefinición de los servicios facturados, su origen (contratos suscritos antes de la adquisición de acciones), el momento en que se prestaron (con anterioridad a dicha inversión) y la naturaleza de los mismos (los que habitualmente deben prestar las matrices a sus filiales), examinados y ponderados conjuntamente han conducido a la Inspección tributaria a negar, simple y llanamente, la existencia de la exportación que autoriza la deducción.

Ciertamente, como recoge fielmente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 (FD Quinto), la Inspección tributaria llama también la atención sobre la circunstancia de que con las inversiones en participaciones de sociedades realizadas en Méjico y Colombia -insistimos en que después nos referiremos a Brasil- Gas Natural SDG, S.A. nunca tuvo la « finalidad principal

» de exportar, sino que pretendió la « expansión internacional

» del Grupo de Sociedades 59/93, y la establecida en el art. 34 de la L.I.S . no es una « deducción orientada por sí misma a estimular la internacionalización de las empresas españolas

» (acto de liquidación, folio 361). Pero, amén de que, como hemos puesto de manifiesto, la propia entidad demandante reconoció que el citado fue el objetivo de la inversión, ni esta circunstancia fue la única -ni la principal- que tuvo en cuenta la Administración tributaria para rechazar la deducción practicada por el Grupo de Sociedades 59/93 ni, desde luego, ha sido la razón de decidir en la Sentencia de instancia que -insistimos-, a la vista de los hechos relatados, concluye «

que no resulta acreditado que las operaciones de inversión efectuadas por el grupo recurrente

» hayan «

supuesto un incremento de la actividad exportadora, por lo que respecta a las realizadas en Méjico y

Colombia

», razón por la cual («
de todo lo anterior se deduce que
» -dice a continuación literalmente la Sentencia-) se trató «
en todo caso de labores de estructuración de las sociedades, con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica
» (FD Quinto).

Convicción a la que llega la Sala de instancia con fundamento en los hechos puestos de manifiesto profusamente por la Inspección tributaria al documentar las actuaciones y formular la liquidación tributaria, y que la Sentencia recurrida en esta sede, que acepta expresamente el criterio de la Administración tributaria (reproduce constantemente el criterio de la Inspección), después de relatarlos en el fundamento de derecho Segundo, se limita puramente a resumir en el Quinto, a saber: a) «
no se ha exportado ningún bien

»; b) la actividad exportadora de servicios que se alega es «
manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas
» (véase el FD Segundo, punto 3.º, párrafo primero); c) y los servicios que se dice exportados «
lo han sido exclusivamente a las empresas participadas
», lo que, tratándose -como señala la Inspección- de servicios en ocasiones indefinidos, fundamentados en contratos anteriores a las inversiones (o prestados con anterioridad a éstas) y, en todo caso, propios o habituales en las relaciones entre matrices y filiales (extremos que se recogen en el FD Segundo, punto 3.º, párrafo cuarto), resulta determinante para denegar la deducción.

En definitiva, los razonamientos que fundan el fallo de la Sentencia de 29 de junio de 2007 no contradicen el art. 34 de la L.I.S. Frente a lo que parece mantener la entidad recurrente, en efecto, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional no confirma la Resolución del T.E.A.C. de 27 de febrero de 2004 porque,
pese a haber existido actividad exportadora

como consecuencia de las inversiones controvertidas, la
finalidad principal
del Grupo de Sociedades 59/93 no fue la de exportar y se exportaron servicios en
escasa cuantía

y
únicamente a las empresas filiales
, sino porque, pese a que fue requerido para ello, dicho Grupo
no ha acreditado que la adquisición de participaciones haya supuesto un incremento de la actividad exportadora

; ausencia de exportación que la Sala, siguiendo el criterio de la Inspección tributaria, infiere de un conjunto de datos,
entre ellos

, que la propia obligada tributaria reconociera -y se haya constatado- que la finalidad de las inversiones en activos de empresas extranjeras no era la de exportar, sino la expansión internacional del Grupo, y que los servicios -de escasa
cuantía

y a menudo
indefinidos

- que
se dicen

exportados se prestaran a empresas filiales con
fundamento en contratos suscritos
antes de la adquisición de las participaciones
o
antes de la realización de dichas inversiones,
y consistieran en
aquellos que todo grupo económico empresarial tiende a establecer
(servicios de asistencia técnica y de cesión de personal).

Esta y no otra es la
ratio decidendi

de resolución judicial impugnada, como pone de manifiesto la mera lectura de la [Sentencia de la propia Audiencia Nacional de 30 de mayo de 2007 \(PROV 2007, 147628\)](#) (rec. núm. 1005/2004), que se cita en el fundamento de derecho Quinto de la decisión aquí cuestionada «
por razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica
». Sentencia en la que, tras señalar que

«[I]a Inspección reconoce la existencia de prestación de servicios por parte de la recurrente a la sociedad extranjera, pero son los relativos a la adecuada organización y gestión de su actividad según las directrices de la recurrente
», «
servicios que se realizan y se factura su importe a la participada
», circunstancia en la que se basa la Administración tributaria «
para entender que no existe relación directa entre inversión y actividad exportadora, en el sentido exigido por el art. 34 », la Sala pone de manifiesto que «
comparte este criterio, pues efectivamente lo característico de la "actividad exportadora" es el trascender el desarrollo de la actividad empresarial a otros mercados con la finalidad de producir bienes o servicios más allá del ámbito territorial de la empresa
»; «
lo que
-concluye el Tribunal-
no sucede en el presente caso, como está acreditado a lo largo del expediente administrativo, y puesto de manifiesto por la Inspección en base a lo hecho constar en las Actas de la sociedad
»; y es que -dice la Sentencia en un párrafo anterior a la citada conclusión- «
[I]a normativa aplicable exige que la "inversión" esté orientada a la realización de la "exportación"
», «
no pudiéndose entender como tal "actividad exportadora" la inversión en la adquisición de la mayoría de las participaciones de una sociedad extranjera, sin fomento de la actividad empresarial de la participante, de la exportación de su producción o servicios
».

OCTAVO

Lo que acabamos de señalar permite descartar a radice

la vulneración del principio de reserva de ley reconocido en los arts. 33.1 y 133, ambos de la CE , y en el art. 10 LGT , que la sociedad actora achaca a la Sentencia impugnada por exigir para el reconocimiento del derecho a la deducción que examinamos requisitos que, claramente, no establecería el art. 34 de la L.I.S . Además, en la medida en que, como venimos subrayando, no es cierto que la Audiencia Nacional funde

su decisión en que el referido art. 34 de la L.I.S . exige para aplicar la deducción que la finalidad principal de la adquisición de las participaciones en sociedades extranjeras sea la de exportar, que se exporte en cuantía considerable y que la exportación de bienes o servicios no se efectúe a sociedades filiales, cae también por su propio peso la contradicción entre la Sentencia impugnada y el criterio mantenido por el Gobierno español en la Unión Europea que denuncia la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A., sin que, por tanto, sea preciso pronunciarnos sobre cuál sería la consecuencia o trascendencia de esta antinomia en el supuesto de que la misma se apreciase.

Como, en fin, en virtud de lo señalado hasta ahora, tampoco puede aceptarse que la doctrina sentada en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 contradiga el criterio que sobre la materia ha sentado la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía de Hacienda en varias de sus resoluciones. En particular, en las resoluciones que cita la representación procesal de Gas Natural, SGD, S.A. dicha Dirección ha señalado que para poder «
aplicar la deducción por actividades de exportación

» como consecuencia de la adquisición de participaciones de entidades es preciso que «
entre ambas operaciones, participación y exportación, exista una relación inmediata

» ([Resolución de 15 de febrero de 2005 \(JT 2005, 377 \)](#)); «
es necesario que la inversión realizada

» en el extranjero «

esté directamente relacionada con la actividad exportadora

» (Resoluciones de 13 de julio de 2001 , de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006), ya que la deducción establecida en el art. 34 de la L.I.S . «

tiene como finalidad fomentar las actividades de exportación de bienes o servicios de empresas residentes en territorio español, siendo la base de la deducción el importe de la inversión realizada en la medida en que la misma tenga un nexo de contenido económico con tales actividades

» (Resoluciones de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006), «

es decir, que la actividad exportadora sea el objeto o finalidad que justifique la inversión desde un punto de vista económico

» (Resoluciones de 13 de julio de 2001 y de 15 de febrero de 2005); y en todas ellas ha concluido que la entidad consultante podría practicar la deducción a que se refiere el art. 34 de la L.I.S . « sobre el importe de la parte de la inversión realizada que, de acuerdo con cualquier medio de prueba admitido en derecho, se justifique que esté directamente relacionada con la actividad exportadora derivada de tal inversión
» (Resoluciones de 13 de julio de 2001, de 15 de febrero de 2005 y de 29 de noviembre de 2006).

Ninguna de estas aseveraciones contradice el criterio mantenido por la Sentencia de instancia (así lo señala la propia resolución judicial impugnada en el FD Sexto) y, desde luego, frente a lo que mantiene la sociedad recurrente, de las mismas no se infiere que no « se exil[ja] finalidad exportadora alguna, ni principal ni residual, sino la concurrencia de nexo causal entre inversión y exportación

» (pág. 29 del recurso). Y aunque tiene razón la representación de Gas Natural SDG, S.A. en que la citada Dirección General de Tributos ha admitido la posibilidad de aplicar la deducción prevista en el art. 34 de la L.I.S . aunque como consecuencia de la adquisición de participaciones se exporten bienes o servicios a sociedades filiales, como ya hemos señalado, la Sentencia de 29 de junio de 2007 no niega el derecho a la deducción al Grupo de Sociedades 59/93 porque exporte servicios a sus filiales en Méjico y Colombia, sino porque no ha acreditado que se haya producido efectivamente tal actividad exportadora.

En atención a lo expuesto, procede desestimar los motivos de casación primero y segundo.

NOVENO

Como tercer motivo de casación, Gas Natural SDG, S.A. denuncia que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 incurre «en incoherencia e irrazonabilidad al considerar que la inversión efectuada en Brasil cumple con los requisitos establecidos para aplicar la deducción por actividad exportadora y que los mismos no concurren en los supuestos de inversión en Méjico y Colombia» (pág. 47 del recurso).

De entrada, hay que advertir que es cierto que en la Sentencia impugnada la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional afirma explícitamente que considera « acertado el criterio del TEAC que motiva suficientemente la negativa a la deducción en el caso de Colombia y Méjico, supuesto distinto al de Brasil, en que sí existe ese nexo causal entre inversión y actividad exportadora

». Nexo causal que el órgano judicial -transcribiendo la resolución del T.E.A.C.- sitúa en que, aunque, como señala la Inspección tributaria, « no se exportó un solo metro cúbico de gas», «la toma de participación en Riogas posibilitó la formalización

» de un contrato entre esta última sociedad y la actora en el que se reconoce a Gas Natural SDG, S.A. « como poseedora de conocimientos técnicos, "Know-how", tecnología y medios en lo relativo a la distribución de gas natural

», y « se obliga a transferirlos a la otra parte, a prestarle asistencia técnica en todo el proceso de sustitución y transformación de un sistema de distribución de gas "manufacturado" (gas ciudad) por gas natural en determinadas zonas urbanas densamente pobladas como Río de Janeiro

»; de donde la Sala concluye que « en este caso existió un nexo de contenido económico entre inversión realizada y actividad exportadora

», « pues sin la presencia como socio en CEG (antes Riogas) de Gas Natural SDG, S.A., CEG no podría resultar adjudicataria de contratos (por la exigencia de un nivel tecnológico) ni sería tan automática, por así decirlo, la contratación entre ambas para transferir tecnología

» (FD Quinto).

Sin embargo, aunque, como puede apreciarse, asumiendo sin reservas la tesis del T.E.A.C., la Sala de instancia explicó las razones por las que consideró que las inversiones en Brasil podían beneficiarse de la deducción prevista en el art. 34 de la L.I.S ., lo cierto es que dicha cuestión no fue objeto del debate durante el proceso dado que la Resolución del T.E.A.C. de 27 de febrero de 2004 no fue impugnada en este concreto punto -ni en ningún otro- por el Abogado del Estado, por lo que las consideraciones que se hacen en la Sentencia sobre este particular, bien pueden calificarse como obiter dicta

Por lo que se refiere a la falta de apreciación de los requisitos establecidos en el citado art. 34 de la L.I.S . en el caso de las inversiones en Méjico y Colombia, en la medida en que, como ya hemos puesto

de manifiesto en varias ocasiones, la Audiencia Nacional funda su decisión en la falta de acreditación de la existencia de actividad exportadora, como acertadamente recuerda el Abogado del Estado, la cuestión se reduce a una cuestión de prueba en la que este Tribunal Supremo no puede entrar. En efecto, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, « la formación de la convicción sobre los hechos en presencia para resolver las cuestiones objeto del debate procesal está atribuida al órgano judicial que, con inmediatez, se encuentra en condiciones de examinar los medios probatorios »; sin que, en principio, salvo supuestos taxativos a los que ahora aludiremos, « pueda ser sustituido en tal cometido por este Tribunal de casación, puesto que la errónea valoración probatoria ha sido excluida del recurso de casación en la jurisdicción civil por la [Ley de Medidas Urgentes de Reforma Procesal \(RCL 1992, 1027 \)](#), y no ha sido incluida como motivo de casación en el orden contencioso-administrativo, regulado por primera vez en dicha ley »; y ello como consecuencia de la « naturaleza de la casación como recurso especial, cuya finalidad es la de corregir errores en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico, y no someter a revisión la valoración de la prueba realizada por el tribunal de instancia » [entre muchas otras, [Sentencias de esta Sala de 25 de marzo de 2002 \(RJ 2002, 4392 \)](#) (rec. núm. 9171/1996), FD Primero; de 9 de julio de 2007 (rec. núm. 4449/2004), FD Cuarto; de [14 de marzo de 2008 \(RJ 2008, 2325 \)](#) (rec. cas. núm. 1629/2007), FD Tercero; de [21 de mayo de 2008 \(RJ 2008, 2853 \)](#) (rec. cas. núm. 8380/2004), FD Cuarto; de [18 de junio de 2008 \(RJ 2008, 4213 \)](#) (rec. cas. núm. 11399/2004), FD Cuarto; de [9 de julio de 2008 \(RJ 2008, 6128 \)](#) (rec. cas. núm. 4341/2004); y de [8 de octubre de 2008 \(RJ 2008, 5637 \)](#) (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto].

Pues bien, no habiendo denunciado la representación de Gas Natural, SDG, S.A. -ni apreciando esta Sala- el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio -al no haberse recibido el proceso a prueba, o haberse inadmitido, declarado impertinente o dejado de practicar algún medio probatorio-, la infracción por la Sentencia de instancia de las normas que rigen el reparto de la carga de la prueba, la vulneración de las reglas de la sana crítica, o, en fin, cualquiera de los otros supuestos excepcionales en los que este Tribunal ha declarado que puede plantearse válidamente la cuestión de la valoración de la prueba en casación [véanse, entre muchas otras, [Sentencias de 25 de marzo de 2002 \(RJ 2002, 4392 \)](#) (rec. cas. núm. 9171/1996), FD Primero; de 26 de febrero de 2008 (rec. cas. núm. 2377/2005), FD Cuarto; y de 8 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 6220/2004), FD Cuarto], el presente motivo debe ser desestimado.

DÉCIMO

Como motivos casacionales cuarto y quinto, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la representación procesal de Gas Natural, SDG, S.A. alega la infracción de los arts. 24. CE y 33 LJCA, al haber incurrido la Sentencia impugnada, de un lado, en « reformatio in peius

y en incoherencia » al estimar, frente a lo que mantuvo el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. en el acto administrativo de liquidación que las inversiones en Méjico y Colombia se realizaron « con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica » (pág. 55) y que « no ha existido una inversión real y efectiva sino únicamente transferencia de titularidades y cambio patrimonial meramente formal » (pág. 56); y, de otro lado, en « incoherencia e irrazonabilidad al afirmar que no ha existido exportación relevante a Méjico y Colombia ». Pues bien, ninguno de los motivos casacionales puede ser acogido, por las razones que se exponen a continuación.

Por un lado, no es cierto que el acto administrativo de liquidación no se funde, entre otros motivos, en que las inversiones efectuadas por el Grupo de Sociedades 59/93 se llevaron a cabo « con el fin de reordenar las inversiones financieras en Latinoamérica

». En dicha liquidación tributaria, en efecto, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. afirma que « las inversiones realizadas por el obligado tributario no tuvieron por finalidad principal el aumento de su actividad exportadora

», sino que « se realizaron principalmente con fines distintos a los amparados o protegidos por el espíritu y finalidad de la deducción

» (folios 360 y 361). Y para reafirmar esta opinión, transcribe varias de las afirmaciones que se contienen en el Informe ampliatorio del Acta, entre ellas: a) que las inversiones realizadas por el Grupo de Sociedades 59/93 «

traen causa de la reordenación de las inversiones financieras del Grupo en Latinoamérica

», que

« [h]a realizado su inversión por otras razones distintas al desarrollo de una actividad exportadora

»; y b) que « [

n]o está acreditado que las inversiones se realizaran para exportar
», sino que se invirtió por razones «
de expansión internacional del Grupo y de reordenación, en estas concretas inversiones, de sus participaciones financieras en el área norteamericana
». E inmediatamente después de reiterar estas afirmaciones del Informe complementario, el órgano competente para practicar la liquidación afirma que, a su juicio, «
los motivos primigenios, fundamentales y prioritarios que orientaron las inversiones fueron la internacionalización del Grupo 59/93, su expansión internacional
», y el art. 34 de la L.I.S . no establece una «
deducción orientada por sí misma a la internacionalización de las empresas españolas
» (folio 361).

Por otro lado, es verdad que, pese a que en la liquidación tributaria el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. dice no estar de acuerdo con el actuario en que las inversiones realizadas en Colombia y Méjico no pueden ser calificadas como «

reales o efectivas, ya que las acciones no fueron adquiridas por el Grupo de terceras personas
» (folio 365), la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 asevera coincidir con la resolución T.E.A.C. impugnada en que en dichos países no «
existen inversiones reales sino transferencias de titularidades y cambio patrimonial puramente formal
» (FD Quinto). Pero, además de que el órgano judicial se limita a hacer esta afirmación para concluir que el T.E.A.C. «

motiva suficientemente la negativa a la deducción en el caso de Colombia y Méjico, supuesto distinto al de Brasil

» (ya hemos dicho que el fallo se funda, en esencia, en que la entidad recurrente no ha acreditado que como consecuencia de las citadas inversiones se exportaran bienes o servicios), como señala el Abogado del Estado, no cabe apreciar en esta discrepancia entre la Audiencia Nacional (y el T.E.A.C.) y el acto administrativo de liquidación la alegada infracción de la prohibición de reformatio in peius

En efecto, debe recordarse que, conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional la interdicción de la reformatio in peius

, «
aunque no esté expresamente enunciada en el art. 24 CE

, tiene una dimensión constitucional

», dado que, por un lado, «
representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión

», y, por otro, es una proyección del principio de congruencia que impide al órgano judicial «
exceder los límites en que esté planteado el recurso, acordando una agravación de la sentencia impugnada que tenga origen exclusivo en la propia interposición de éste

», «
pues, de admitirse que los órganos judiciales pueden modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él impugnada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la Ley incompatible con la tutela judicial efectiva que vienen obligados a prestar los órganos judiciales

» (entre las últimas, [SSTC 204/2007, de 24 de septiembre \(RTC 2007, 204\)](#) , FJ 3; [41/2008, de 10 de marzo \(RTC 2008, 41\)](#) , FJ 2; [88/2008, de 21 de julio \(RTC 2008, 88\)](#) , FJ 2; y [141/2008, de 30 de octubre \(RTC 2008, 141\)](#) , FJ 5). De este modo, la denominada reforma peyorativa «
tiene lugar cuando la parte recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución impugnada, de modo que lo obtenido con la decisión judicial que resuelve el recurso es un efecto contrario al perseguido por el recurrente, que era, precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido con la resolución objeto de impugnación

» (entre otras, [SSTC 203/2007, de 24 de septiembre \(RTC 2007, 203\)](#) , FJ 2; [204/2007 \(RTC 2007, 204\)](#) , cit., FJ 3; y [41/2008 \(RTC 2008, 41\)](#) , cit., FJ 2).

En el mismo sentido, recogiendo la doctrina sentada por máximo intérprete de la Constitución, este Tribunal viene señalando que

«[l]a prohibición o interdicción de la reforma en los términos expuestos constituye un principio procesal ampliamente admitido por la jurisprudencia de esta Sala en interpretación del artículo 119 de la [Ley de Procedimiento Administrativo \(RCL 1958, 1258, 1469, 1504 y RCL 1959,](#)

585) », habiéndose «
sentado que al resolver un recurso de alzada no cabe agravar la situación de la parte que recurre
». «
Actualmente
- hemos dicho-
se encuentra plasmado con un carácter más general en el
párrafo segundo del artículo 89 de la [Ley 30/1992, de 26 de noviembre \(RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246 \)](#)
, y en cuanto a los recursos administrativos de la forma que expresa el
artículo 113.3 in fine de la misma Ley
, que sigue la línea de la ley procedimiento anterior al establecer que en ningún caso puede agravarse la
situación inicial del recurrente
». «

Se reputa, por tanto, una garantía del régimen de los recursos fuere en vía jurisdiccional como
administrativa que encuentra su apoyo en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la
indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva
(art. 24.1 CE
) . Es evidente que si se aceptase que los órganos competentes para resolver los recursos pueden
modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un
elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos
» [[Sentencia de 29 de enero de 2008 \(RJ 2008, 447 \)](#) (rec. cas. 810/2005 , FD Tercero; en términos casi
idénticos, Sentencias de 23 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 5169/2003), FD Séptimo; y de [2 de
junio de 2003 \(RJ 2003, 5328 \)](#) (rec. cas. núm. 2821/1999) , FD Tercero].

Pues bien, difícilmente puede hablarse en el caso examinado de una
reformatio in peius
, con el contenido que a esta expresión le han dado el Tribunal Constitucional y este Tribunal, en la
medida en que la Resolución del T.E.A.C. de 27 de febrero de 2004, contra la que Gas Natural SDG, S.A.
interpuso recurso contencioso-administrativo, mejoró la situación jurídica de dicha entidad al modificar a
la baja la liquidación provisional de 30 de diciembre de 1999, en concepto de Impuesto sobre
Sociedades, ejercicio 1997, rechazando -como había hecho antes la Inspección tributaria- «
la deducción en la cuota íntegra, al amparo del
artículo 34 LIS
, del 25% de las inversiones efectuadas en relación con las sociedades colombianas (Gas Natural S.A.,
ESP) y mejicana (Gas Natural Méjico, S.A. de C.V.)
», pero aceptándola «
en lo que se refiere a la efectuada en la sociedad brasileña (Riogas, S.A., luego CEG)
»; y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 no hace otra cosa que confirmar esta
última resolución y, de este modo, la modificación, a favor de la sociedad actora, del acto administrativo
impugnado en última instancia (la liquidación tributaria).

Tampoco puede tacharse de incoherente e irrazonable a la Sentencia de instancia porque haya
mantenido que la exportación de servicios que -se dice- efectuada a Méjico y Colombia sería «
manifiestamente desproporcionada a las inversiones realizadas
» (FD Quinto). Y es que con esta afirmación la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia
Nacional no hace más que traer a colación, una vez más, asumiéndolos como correctos, los datos
tenidos en cuenta por la Inspección de tributos y recogidos en la documentación de las actuaciones
inspectoras.

Así, conviene señalar que en el Informe ampliatorio del acta se pone de relieve que en **Diligencia de
14 de febrero de 1999** (folios 250 y ss.) «
se recepcionan los datos de exportaciones del año 1997
» (folios 254 y 255), «
resultando [que] se trata sólo de prestaciones de servicios y sólo a las propias empresas participadas en
cuantía de 411 millones a Brasil, 281 millones a Colombia y 282 millones a Méjico
» (folio 42). Y se expresa, asimismo, que, mediante **comunicación de fecha 23 de junio de 1999** , se
puso en conocimiento de la Inspección «
el dato de facturación por servicios a Brasil, Colombia y Méjico del año 1998 y expresión de que en 1999
no existen cambios significativos
» (folio 342);
«[l]os conceptos
-se dice-
son los ya expuestos de servicio de asistencia técnica y cesión de personal
», «

y las cuantías están en 790 millones a Brasil, 521 millones a Colombia y 702 millones a Méjico » (folio 43). Y en el acto administrativo de liquidación se afirma que, pese a que la representación de Gas Natural, SDG, S.A. introdujo « en el expediente un informe, elaborado, con posterioridad a conocer la propuesta de regularización del actuario [el 22 de diciembre de 1999], por los propios servicios de control de gestión del Grupo Gas Natural, que contiene un análisis estimativo del valor actual neto de sus futuras exportaciones a Latinoamérica » , cuyas conclusiones recoge profusamente el Presupuesto de Hecho 6.º de la liquidación tributaria (folios 353 a 357), « frente a sus proyecciones y estimaciones se encuentran los crudos hechos comprobados del expediente, que, por otro lado, no se circunscriben a lo acaecido en 1997, años de las inversiones, sino que se extienden a los ejercicios 1998 y 1999 »; y « en este terreno -se declara-, los hechos que sí que constan acreditados en el expediente hablan tanto de unos magros flujos financieros por los servicios prestados como de que tales servicios no pueden razonablemente calificarse como constitutivos de una actividad exportadora a los efectos del art. 34 » de la L.I.S. (folio 263). En particular, el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. recuerda que, desde una perspectiva cuantitativa, « los servicios facturados por el Grupo 59/93 le ha[bían] supuesto la siguiente corriente de ingresos (que no beneficios) en millones de ptas.: 411 procedentes de Brasil, 281 de Colombia y 282 en Méjico en 1997; 790 de Brasil, 521 de Colombia y 702 de Méjico en 1998; y cifras similares en 1999, **según tiene manifestado el obligado en diligencia** ».

Frente a estos datos, que se recogen en el fundamento de derecho Segundo de la Sentencia aquí impugnada (punto 3.º), y son los que permiten afirmar al órgano judicial que la actividad de exportación de servicios que alega

la entidad recurrente (servicios que, insistimos, teniendo su origen en contratos anteriores a la adquisición de las participaciones de sociedades extranjeras, y siendo los propios o habituales en las relaciones entre matrices y filiales, no permitirían la aplicación del art. 34 de la L.I.S.), en todo caso, sería «

manifiestamente desproporcionada a las actividades realizadas

» (FD Quinto), la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. expone en esta sede los que califica como «

datos reales de cuáles habían sido los resultados obtenidos por las filiales colombiana y mejicana, los dividendos percibidos

» por el Grupo y «

las cuantías percibidas de servicios, hasta el año 2003 incluido

». En particular, manifiesta que, gracias a la actividad exportadora, se habría asegurado una rentabilidad «

del 46,14% anual en el caso de Colombia y del 46,9 anula en el caso de Méjico

», y que «

respecto al total de los ingresos obtenidos durante el período 1997-2003 en el caso de Colombia, las exportaciones representan el 77,30 % y, en el caso de Méjico, el 100%

», de donde infiere que la Sentencia impugnada incurre en una « palmaria

» quiebra «

en la lógica argumental

», pues, frente a lo que mantiene la Audiencia Nacional, «

las exportaciones son cuantitativa, proporcional y cuantitativamente de la máxima relevancia

».

Olvida, sin embargo, la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. que las cifras que expone fueron rechazadas por la Inspección Tributaria por tratarse de meras « proyecciones y estimaciones

» que figuraban en un

informe elaborado con posterioridad a la propuesta de regularización del actuario,

que los datos que maneja la Sentencia de instancia son los obtenidos por la Administración tributaria de las propias comunicaciones de la sociedad inspeccionada, y, en fin, que dichos datos constan como acreditados en Diligencias y han sido recogidos por el propio actuario en el Informe ampliatorio.

A este respecto, no resulta ocioso recordarse que, conforme establecía el art. 145.3 L.G.T. -y reiteraba el art. 62 [R.G.I.T. \(RCL 1986. 1537. 2513. 3058\)](#) -, «[I] as actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario», precepto al que, como es de sobra conocido, dio su placet el Tribunal Constitucional en la [STC 76/1990, de 26 de abril \(RTC 1990. 76\)](#) , al señalar que «

constituye un primer medio de prueba sobre los hechos que constan en las actas y diligencias de la Inspección tributaria, cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba

» [FJ 8 B)]; habiendo reconocido esta Sala y Sección, como no podía ser de otro modo, el valor probatorio de las actas y diligencias (naturalmente, como señalaba la citada STC 76/1990 , respecto de «los hechos comprobados directamente por el funcionario, quedando fuera de su alcance las calificaciones jurídicas, los juicios de valor o las simples opiniones que los inspectores consignen en las actas y diligencias»), en numerosos pronunciamientos [entre otras, Sentencias de 1 de abril de 1996 (rec. de apelación núms. 3483/1991 y 3767/1991), FFDD Segundo y Tercero, respectivamente; de [18 de octubre de 1996 \(RJ 1996. 8604\)](#) (rec. apelación núm. 5064/1991), FD Tercero; de 24 de octubre de 1996 (rec. de apelación núm. 5497/1991), FD Tercero; de 20 de abril de 2004 (rec. cas. núm. 401/1999), FD Cuarto A); de 21 de mayo de 2004 (rec. cas. núm. 4791/1999), FD Cuarto; de 6 de junio de 2005 (rec. cas. núm. 3149/2000), FD Cuarto; de [22 de julio de 2005 \(RJ 2005. 6846\)](#) (rec. cas. núm. 8039/2000), FD Tercero; de [17 de julio de 2008 \(RJ 2008. 4432\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 342/2004), FD Tercero.1; de [26 de noviembre de 2008 \(RJ 2008. 7945\)](#) (rec. cas. 2006/2005), FD Cuarto]. Como también ha señalado esta Sala -y conviene así mismo recordar- aunque «

es únicamente el acta la que goza de la presunción de veracidad

» a que se refería el art. 145.3 L.G.T. , «

en la forma como ha sido matizada por la doctrina del Tribunal Constitucional y de esta misma Sala » [[Sentencia de 18 de septiembre de 2008 \(RJ 2008. 6877\)](#) (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo, b); y de [13 de junio de 2005 \(RJ 2005. 5512\)](#) (rec. cas. núm. 7096/2000), FD Cuarto; en el mismo sentido, [Sentencia de 27 de octubre de 2001 \(RJ 2002. 405\)](#) (rec. cas. núm. 796/1996), FD Quinto], el Informe ampliatorio, «

en relación con la propia acta es un elemento más susceptible de ser valorado por el Tribunal de instancia, sin valor cualificado alguno, con el resto de los medios probatorios que puedan obrar en los autos

» [Sentencia de 18 de septiembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 317/2004), FD Segundo, b)].

De lo anterior se infiere que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 no puede tacharse como irrazonable por declarar, con fundamento en los datos que se encuentran reflejados en las Diligencias y en el Informe ampliatorio, que la exportación que la sociedad recurrente alega haber efectuado en Méjico y Colombia, en todo caso, no sería relevante desde un punto de vista cuantitativo. Si Gas Natural, SDG, S.A. no estaba de acuerdo con los hechos que aparecen en las Diligencias y se recogen en el Informe ampliatorio debió solicitar el recibimiento del proceso a prueba con el fin de acreditar los datos que estimaba relevantes o rebatir aquéllos, reflejados en la documentos de la Inspección tributaria, que consideraba incorrectos. No habiendo procedido de este modo, no puede ahora reprochar al Tribunal de instancia que haya tenido en cuenta y valorado las cifras que constan como comprobadas por la Administración tributaria.

UNDÉCIMO

Como sexto motivo de casación, al amparo del art. 88.1 .d), la representación procesal de Gas Natural, SDG, S.A. alega la infracción del art. 24.1 CE y de la jurisprudencia de este Tribunal porque afirma que «el Grupo en su declaración del Impuesto del ejercicio 1997 consignó como "cifra de negocios exterior" la cantidad de cero pesetas y requerido sobre si había **algún otro** contrato de exportación de bienes o servicios con las entidades cuyas acciones se adquirieron, respondió en sentido negativo», cuando en ningún apartado del acto administrativo de liquidación tributaria o de la posterior Resolución de la O.N.I. de 18 de diciembre de 1999 se expone, ni en ningún momento la entidad recurrente habría afirmado, «que no existan contratos de prestación de servicios con Méjico y Colombia y que no se haya exportado». De este modo -se sostiene- la afirmación transcrita resultaría «incoherente y fruto de una irrazonable valoración de la prueba obrante en el expediente», porque, frente a lo que afirma la Audiencia Nacional, existirían contratos que constituyen «medios de prueba, cuya autenticidad no ha sido discutida, que no han sido valorados de acuerdo a su condición».

El motivo no puede ser acogido. Para empezar, no es cierto, simplemente, que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 atribuya a la entidad recurrente la afirmación, durante el procedimiento inspector, de que

no suscribió

ningún contrato de exportación de bienes o servicios. Basta, en efecto, la mera lectura del fundamento de derecho Quinto para comprobar que lo que en realidad señala la resolución judicial impugnada es que, ante todos los hechos relatados por la Inspección tributaria -a saber, como ya hemos señalado, la inexistencia de exportación de bienes, y la prestación de servicios, en muchas ocasiones sin determinar, a menudo en virtud de contratos anteriores a las inversiones, sólo a empresas filiales, y, en todo caso, de los habituales en las relaciones intersocietarias entre matrices y filiales (asistencia técnica y cesión de personal)-, el representante del Grupo de Sociedades fue «

requerido por el actuario sobre si había algún otro contrato de exportación de bienes o servicios con las entidades cuyas acciones se adquirieron

» -esto es, algún otro contrato posterior a la adquisición de las participaciones, con empresas que no fueran filiales o, al menos, por servicios diversos a los que figuraban en los aportados por la recurrente-, y aquél « **respondió en sentido negativo** ».

Y hay que recalcar que la afirmación de que no existían « otros contratos

» que los aportados por el representante del Grupo -y que la Inspección tributaria consideraba ineficaces a los efectos de aplicar la deducción del art. 34 de la L.I.S. - consta asimismo en el Informe complementario al acta, que señala sobre el particular lo siguiente: a) que en el punto 5.º de la Diligencia de 25 de marzo de 1999 (folio 12) se «

requiere por la Inspección sobre si a fecha de hoy existen con las entidades en las que se produjeron las adquisiciones de participaciones accionariales que obran en el expediente

otros contratos

para la exportación, a ellas o a entidades a las mismas conectadas, de servicios o cualesquiera tipo de bienes a lo que se contesta que no existe ningún otro contrato

» (folio 41); b) que en comunicación de 27 de mayo de 1999 (folios 243 a 245) se requirió a Gas Natural SDG, S.A. para que aportara los datos, por cada una de las empresas que constituyen el Grupo consolidado, de las exportaciones realizadas, figurando en Diligencia de 14 de junio de 1999 (folios 250 y ss.) que de la información facilitada resulta que en 1997 «

se trata sólo de exportaciones de servicios y sólo a las propias empresas participadas en cuantía de 411 millones a Brasil, 281 millones a Colombia y 282 millones a Méjico

» (folio 42); c) que en Diligencia de 14 de junio de 1999 se refleja que el representante del Grupo manifiesta que «después de año 1997, durante 1998 y hasta la actualidad, los conceptos que han originado exportaciones a los países Brasil, Colombia y Méjico han sido exclusivamente los mismos por los que se produjeron las exportaciones en 1997

» (folios 42-43); d) que en comunicación de 23 de junio de 1999 (folio 342) la obligada tributaria puso de manifiesto a la Inspección que en 1998 se prestaron « servicios de asistencia técnica y cesión de personal, exclusivamente a las empresas participadas y no a ningún cliente exterior, y las cuantías esta[ban] en 790 millones a Brasil, 521 millones a Colombia y 702 millones a Méjico

» (folio 43); e) que habiéndose requerido a Gas Natural SDG, S.A. en Diligencia de 30 de junio de 1999 (puntos 11 y 12) para que acreditara la relación directa entre las inversiones realizadas y las exportaciones, aparece en Diligencia de 7 de julio de 1999 (folios 43-44) que dicha entidad se limitó a señalar que «

ent[endía] que se ha[bía] probado, sobradamente, la realización de la inversión, por parte del sujeto pasivo, que representa como mínimo el 25% del capital de las sociedades adquiridas

», así como «

la realización de actividad exportadora de servicios, de acuerdo con los contratos y facturas que obra[ban] en poder de la Inspección

» (folios 45-46).

Por otro lado, consta efectivamente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades (Modelo 220) del Grupo de Sociedades 59/93, ejercicio 1997, que obra en el expediente administrativo, que la sociedad recurrente no consignó como "cifra de negocios exterior" (pág. 20, casilla 975) cantidad alguna, circunstancia ésta que -como hemos reflejado en los fundamentos de derecho Cuarto y Quinto- subraya como muy significativa la Inspección tributaria en el acta de disconformidad (folios 5 y 6), en el Informe ampliatorio (folios 36 y 37) y en el acto administrativo de liquidación tributaria (folio 362).

En definitiva, en la medida en que, de un lado, resulta probado que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1997 el Grupo de Sociedades 59/93 no consignó como "cifra de negocios exterior" ninguna cantidad, y, de otro lado, no es cierto que el Tribunal de instancia haya declarado que el representante legal de Gas Natural SDG, S.A. negara durante la comprobación la suscripción de contratos de prestación de servicios con Méjico y Colombia -contratos cuya autenticidad no se discute (FD Segundo, punto 3.º, párrafo cuarto) y que han sido oportunamente valorados por el

órgano judicial (FD Quinto)-, sino que lo que señala la Audiencia Nacional es que dicho representante rechazó que existieran otros diferentes a los aportados por la entidad recurrente, debe descartarse la vulneración del art. 24.1 CE denunciada.

DUODÉCIMO

Como motivos séptimo y noveno, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la sociedad recurrente aduce la vulneración de los arts. 24.1 CE y 33 LJCA, al no «haberse resuelto las peticiones de las partes». En particular, considera la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 incurriría en incongruencia omisiva al no haberse pronunciado «sobre el período impositivo en que se deben entender adquiridas las acciones representativas del capital de la mercantil GAS NATURAL S.A. ESP de Colombia», ni resolver sobre «cuál es la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación» y «si determinadas dilaciones del procedimiento de comprobación e investigación deben o no imputarse a la recurrente» y, por tanto, se sobrepasó o no el plazo máximo de doce meses» del art. 29 LDGC.

Para examinar este motivo casacional conviene recordar que, conforme viene señalando el Tribunal Constitucional,

«[e]l vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las partes han formulado sus pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar una vulneración del principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho a la tutela judicial siempre y cuando la desviación sea de tal naturaleza que suponga una sustancial modificación de los términos en los que discurrió la controversia procesal

» ([STC 44/2008, de 10 de marzo \(RTC 2008, 44\)](#)), FJ 2), o, dicho de otro modo, cuando «por dejar imprejuzgada la pretensión oportunamente planteada, el órgano judicial no tutela los derechos e intereses legítimos sometidos a su jurisdicción, provocando una denegación de justicia

» (STC 167/2000, de 18 de julio, FJ 2).

Dentro de la incongruencia, la llamada incongruencia omisiva o ex silentio «se produce cuando el órgano judicial deja sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes, siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución, y sin que sea necesaria, para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva, una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de las alegaciones que se aducen por las partes como fundamento de su pretensión, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales

» (STC 44/2008, cit., FJ 2). De este modo, «es preciso ponderar las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial representa una auténtica lesión del art. 24.1 CE

o, por el contrario, puede interpretarse razonablemente como una desestimación tácita que satisface las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva

» ([SSTC 167/2007 \(RTC 2007, 167\)](#)), cit., FJ 2; [176/2007, de 23 de julio \(RTC 2007, 176\)](#)), FJ 2; y [29/2008, de 20 de febrero \(RTC 2008, 29\)](#)), FJ 2). En suma, «

la falta de respuesta no debe hacerse equivaler a la falta de respuesta expresa, pues los requisitos constitucionales mínimos de la tutela judicial pueden satisfacerse con una respuesta tácita, que se produce cuando del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida sino, además, los motivos fundamentadores de la respuesta tácita

» ([STC 180/2007, de 10 de septiembre \(RTC 2007, 180\)](#)), FJ 2; en el mismo sentido, [STC 138/2007, de 4 de junio \(RTC 2007, 138\)](#)), FJ 2). En esta línea se ha pronunciado, asimismo, este Tribunal Supremo en numerosas Sentencias [entre las últimas, la de la Sección Tercera de la [Sala de lo Contencioso-Administrativo de 9 de octubre de 2008 \(RJ 2008, 5724\)](#) (rec. cas. núm. 2886/2006), FD Segundo; y la [Sentencia de esta Sección de 30 de octubre de 2008 \(RJ 2008, 5848\)](#) (rec. cas. núm. 501/2006), FD Tercero], así como el [Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 9 de diciembre de 1994 \(TEDH 1994, 5\)](#) (asunto Hiro Balani c. España), §§ 27 y 28, y de [9 de diciembre de 1994 \(TEDH 1994, 5\)](#) (asunto Ruiz Torrija c. España), §§ 29 y 30.

Pues bien, con arreglo a la doctrina que acabamos de sintetizar, es claro que no se ha producido la incongruencia omisiva que denuncia la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. En efecto, en primer lugar, es cierto que el Inspector Jefe Adjunto al Jefe de la O.N.I. fundó el acto administrativo de

liquidación en dos motivos: el primero de ellos -que afectaba a todas las inversiones-, porque como consecuencia de la adquisición de participaciones de sociedades en Méjico y Colombia no se produjo la actividad exportadora cuya potenciación exige el art. 34 de la L.I.S.; y, el segundo -atinente exclusivamente a la inversión en Colombia-, siguiendo igualmente el criterio del Inspector actuario (manifestado tanto en el acta núm. 70220492, folios 10 a 12, como en el Informe ampliatorio, folios 61 a 73), porque a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sociedades (el 31 de diciembre de 1997) las acciones de Gas Natural S.A. ESP (Colombia) no pertenecían a ninguna de las entidades que integraban el Grupo de Sociedades 59/93 (folios 366 a 368). Sin embargo, como oportunamente advierte el Abogado del Estado, la Sentencia de instancia no se pronuncia sobre si las acciones de la referida sociedad debieron entenderse adquiridas -como mantiene la sociedad recurrente- en la fecha del contrato de compra (el 23 de diciembre de 1997), o -como sostuvo la Administración tributaria- cuando se procedió a la entrega de las mismas (el 26 de enero de 1998), porque tal pronunciamiento no era preciso, al haber rechazado el órgano judicial la existencia del derecho a la deducción establecida en el art. 34 de la L.I.S. -ya hemos dicho que esta fue la última

ratio

de la decisión- atendiendo al primero de los argumentos esgrimidos por la Inspección tributaria, esto es, al estimar, por las razones que hemos expuesto en el fundamento de derecho Séptimo, que, en todo caso, en 1997 el Grupo de Sociedades 59/93 no había exportado bienes o servicios como consecuencia de la adquisición de participaciones en Méjico y Colombia.

En segundo lugar, no es cierto que la Sentencia de instancia no se haya pronunciado acerca de «la fecha de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación», ni haya resuelto «si determinadas dilaciones del procedimiento de comprobación e investigación deben o no imputarse a la recurrente». La propia representación procesal de Gas Natural, SDG, S.A. reconoce que sus alegaciones sobre ambas cuestiones iban destinadas a probar que se había sobrepasado el plazo de 12 meses para concluir las actuaciones inspectoras previsto en el art. 29 de la L.D.G.C., incumplimiento del plazo que hubiese determinado que no se considerara interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones (apartado 3 de dicho precepto) y, a su juicio -aunque dice ser «conocedora de la actual interpretación del Tribunal Supremo al respecto» (págs. 132 y 133 de la demanda)-, la caducidad del procedimiento. Y basta la mera lectura del fundamento de derecho Tercero de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 para constatar que el órgano judicial da cumplida respuesta, aunque desestimatoria, a la pretensión de la actora.

Así es, en dicho fundamento, el órgano judicial comienza poniendo de manifiesto que la entidad recurrente, de un lado, alegaba que «

el acto de liquidación se dictó una vez cumplido el plazo establecido en el

art. 29.3 de la Ley 1/1998 », al entender «

que las actuaciones de comprobación no se iniciaron el 25 de febrero de 1999, según consta en el acta de disconformidad

», sino el 24 de noviembre de 1998, fecha en la que el mismo actuario «

había dirigido una comunicación recabando una serie de información relativa a la aplicación de la deducción por actividad exportadora del ejercicio de referencia

»; y, de otro lado, no admitía «

determinadas dilaciones habidas en el expediente

», de manera que, a juicio de la actora, «

si la fecha de inicio es el 24 de noviembre de 1998 y la fecha final es el 30 de diciembre de 1999, y no es posible restar los 103 días que calcula el actuario

», «

no cab[ría] considerar interrumpido el plazo de prescripción

» y, «

en consecuencia se ha[b]ría producido la caducidad del expediente de comprobación

».

Y una vez sintetizado de este modo el planteamiento de Gas Natural SDG, S.A. en este concreto punto, la Sentencia de instancia, después de recordar que conforme a la doctrina sentada por la propia Audiencia Nacional [cita la [Sentencia de 30 de mayo de 2007 \(PROV 2007, 147629\)](#) (rec. núm. 388/2004)] y por el [Tribunal Supremo \[se citan las Sentencias de 20 de abril de 2002 \(RJ 2002, 5912\)](#), de [27 de septiembre de 2002 \(RJ 2002, 8289\)](#), de [25 de enero de 2005 \(RJ 2005, 1098\)](#) y de [30 de junio de 2004 \(RJ 2004, 6004\)](#)], el incumplimiento del plazo establecido en el art. 29 L.D.G.C. para concluir las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación no produce como efecto la caducidad sino únicamente el previsto en el propio precepto, esto es, que no se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones, concluye: a) en primer lugar, que « no se ha producido la caducidad del expediente ni mucho menos la prescripción, pues aún cuando se admitiera, a efectos puramente dialécticos, que se hubieran producido interrupciones del procedimiento

no imputables al contribuyente

», «

resulta obvio que entre el 25 de julio de 1998, último día para presentar declaración por el ejercicio 1997 que en este caso se regulariza, y hasta el 30 de diciembre de 1999, en que fue notificado el acto de liquidación, no ha transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años establecido en la LGT

»; b) en segundo lugar, que, a mayor abundamiento, «

y en relación a las dilaciones que la parte no admite, la

Sala aprecia, que en relación a la dilación existente entre el 1 de abril de 1999

hasta el 14 de junio de 1999, habida cuenta de que fue la propia entidad quien, tras el requerimiento de la Inspección de 25 de marzo de 1999 requiriendo cierta información y su complemento el 27 de mayo de 1999 así como la citación para que compareciera el siguiente 8 de junio, solicitó un aplazamiento hasta el 14 de junio de 1999

», «

resulta obvio que, al menos el período de tiempo que media entre el 27 de mayo al 14 de junio, debe imputarse a la actora

»; y c) finalmente, que

«[e]n cualquier caso, como el TEAC sostiene en la resolución impugnada, tales dilaciones resultan irrelevantes a los efectos de la posible prescripción, que como hemos declarado, en ningún caso concurre

» (págs. 11-12 de la Sentencia).

En atención a lo expuesto, no puede apreciarse la existencia de la incongruencia denunciada, por lo que procede desestimar los motivos de casación séptimo y noveno.

DECIMOTERCERO

Como octavo motivo, al amparo del art. 88.1.c) LJCA, la entidad recurrente denuncia que la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2007 ha vulnerado los arts. 24.1 CE y 33 LJCA porque, mientras que considera que «en el supuesto de la inversión efectuada en Brasil, la base de aplicación de la deducción coincide con el total del importe de la inversión efectuada, plante[a] la posibilidad de que no debiera aplicarse el mismo criterio en el supuesto de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia, en el caso en que se hubiese estimado procedente la aplicación de la deducción», lo que supondría «incurrir en un supuesto de incoherencia».

Ciertamente, el Tribunal Constitucional ha declarado que «contradice el derecho a la tutela judicial efectiva aquella resolución judicial que revela una evidente contradicción interna o incoherencia notoria entre los fundamentos jurídicos, o entre éstos y el fallo, en tanto que uno de los variados contenidos de aquel derecho fundamental es el que se dicte una resolución fundada en Derecho, motivada y razonada y no arbitraria. De ahí que sólo una motivación razonada y suficiente permite el ejercicio del derecho a la tutela judicial, porque una motivación radicalmente contradictoria no satisface los requerimientos constitucionales

» [[SSTC 54/2000, de 28 de febrero \(RTC 2000, 54\)](#)], FD 3; [140/2006, de 8 de mayo \(RTC 2006, 140\)](#)], FD 2, b); véanse también, entre las últimas, las [SSTC 61/2008, de 26 de mayo \(RTC 2008, 61\)](#)], FJ 2; y [127/2008, de 27 de octubre \(RTC 2008, 127\)](#)]; FJ 3].

Sin embargo, el motivo no puede ser acogido, dado que no se constata en la Sentencia de instancia la incoherencia interna que señala la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A. Así es, como señala la resolución judicial impugnada en el fundamento de derecho Sexto, en el recurso contencioso-administrativo la entidad recurrente solicitó «

» que, para el caso de que no se estimara conforme a Derecho considerar como base de aplicación de la deducción del art. 34 de la L.I.S. «

la totalidad del importe de las inversiones efectuadas

», se declarase que dicha base debía ser «

el resultado de aplicar un reparto proporcional del importe de la inversión, de acuerdo con el estudio financiero aportado al expediente

».

Y la Sala, efectivamente, rechaza expresamente esta pretensión subsidiaria, pero no por las razones que aduce la representación procesal de Gas Natural SDG, S.A., sino «

» . Dicho de otro modo: en la medida en que considera que no se dan los requisitos establecidos en el art. 34 de la L.I.S. para que exista el derecho a la deducción, la Sala renuncia a pronunciarse sobre la cuantía de las inversiones efectuadas en Méjico y Colombia que, en el supuesto de resultar aplicable el beneficio fiscal, habría que utilizar como base para determinar la magnitud de la deducción en la cuota

íntegra prevista en dicho precepto. Así se desprende de los propios términos de la Sentencia, que señala que «
la petición que se formula pretende el reconocimiento de una situación jurídica individualizada
» que «
únicamente podría ser considerada en el caso de que la pretensión principal ejercitada, consistente en la nulidad del acto, hubiera sido estimada por la Sala, circunstancia que en absoluto concurre
» (FD Sexto).

No existe, pues, la incoherencia interna denunciada por la entidad recurrente, por lo que el motivo debe ser desestimado.

DECIMOCUARTO

En atención a los razonamientos expuestos, procede declarar la desestimación del recurso de casación, lo que determina la imposición de las costas a la entidad recurrente en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 139 LJCA .

La Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el artículo 139.3 de la LJCA, señala 1.500 euros como cuantía máxima de los honorarios del Letrado, a los efectos de las referidas costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por **GAS NATURAL SDG, S.A.** contra la [Sentencia de 29 de junio de 2007 \(PROV 2007, 229104\)](#) , dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , recaída en el recurso del citado orden jurisdiccional núm. 438/2004, con expresa imposición de costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Así por esta nuestra sentencia, que se insertará en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Juan Gonzalo Martinez Mico Emilio Frias Ponce Angel Aguallo Aviles Jose Antonio Montero Fernandez **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Angel Aguallo Aviles, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que, como Secretaria de la misma **CERTIFICO** .