



La Audiencia Nacional rechaza que la DAEX deba calcularse en función de las exportaciones efectivas

Núria Nicolau

Socio

nuria.nicolau@cuatrecasas.com

Laura Pla

Asociado Principal

laura.pla@cuatrecasas.com

El Tribunal sostiene en su sentencia de 28 de septiembre de 2018 que la inversión en una rama de actividad, que constituye la base de la DAEX aplicada, es indivisible, que la relación directa entre inversión y exportaciones no necesariamente debe manifestarse en un incremento de las exportaciones, sino que puede tener naturaleza estructural; y que la DAEX no debe calcularse en función de las exportaciones efectivas.

Durante los ejercicios 2002 y 2003, la recurrente realizó una serie de inversiones en una filial francesa para dotarla de recursos para adquirir la división de papelería de un grupo francés. Tales inversiones dieron lugar a la DAEX discutida.

La Inspección discutió parte de la DAEX acreditada en el ejercicio 2003, al entender que no había una total relación directa entre inversión y exportaciones, por cuanto la entidad había adquirido una rama de actividad dedicada ya en parte, a la producción en Francia de productos de oficina y papelería; y limitó la deducción en dos fases.

1. Consideró que únicamente una parte de la inversión en la división de papelería estaba directamente vinculada con la actividad exportadora, concretamente, el inmovilizado material e inmaterial o fondo de comercio, e inversiones realizadas en ejercicios posteriores (2004 a 2006) en concepto de programas informáticos e inmovilizado material; y excluyó las partidas de existencias, clientes, tesorería y la marca del grupo francés.
2. Calculó un porcentaje a aplicar a la inversión, resultante de relacionar: en el numerador, los servicios prestados por las sociedades del grupo a la filial francesa para los años 2004 a 2006; y en el denominador, los gastos totales necesarios para el funcionamiento de la rama de fabricación.

La recurrente, defendida por el equipo contencioso-tributario de Cuatrecasas, argumentó que toda la inversión en la adquisición de la división de papelería tendría que haberse acogido a la



DAEX, por cuanto el negocio adquirido es un conjunto de bienes que constituye una empresa en funcionamiento y toda ella ha permitido un incremento sustancial de las exportaciones; y que no debe aplicarse coeficiente alguno para restringir todavía más la deducción en función de las exportaciones efectivas, pues la vinculación directa exigida por la norma no sólo se manifiesta en un incremento de las exportaciones (que por otro lado, aquí concurre), sino que puede ser también de naturaleza estructural.

Para acreditar lo anterior, en vía revisora se aportó un informe pericial que demostró que la inversión permitió a la recurrente: reforzar su posición en el sur de Europa, ampliar la base de clientes con la cartera del grupo francés, entrar con fuerza en el mercado francés (pues los clientes de gran dimensión percibirían al grupo como un proveedor global), eliminar a un competidor importante, aprovechando su infraestructura para vender producto español, y en definitiva, incrementar la actividad exportadora del grupo tanto de productos como de servicios de apoyo a la gestión y de cesión de marca.

Sobre la indivisibilidad de la inversión. La Audiencia Nacional admite el argumento de parte según el cual, el negocio jurídico adquirido debe considerarse como un conjunto de bienes integrantes de una unidad económica, pues la división de papelería no se hubiera podido adquirir sin todos los activos que la integran: *“habiendo adquirido una división de papelería, no se pueden disociar sus partidas y eliminar aquellas que por no tener un destino prefijado o por ser créditos pudieran parecer desligadas de la citada actividad exportadora.”*

Dentro de este apartado, la Inspección discutía que la inversión en la marca francesa adquirida pudiera formar parte de la base de la DAEX porque dicha marca se transmitió a una sociedad del grupo adquirente al año siguiente de la inversión, dando lugar, no obstante, a la firma de un contrato de licencia de uso de la marca por 10 años, remunerado.

De nuevo, la Audiencia Nacional acoge la tesis del recurrente y confirma que estamos ante un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal y que los requisitos de la DAEX deben concurrir en el sujeto pasivo: el grupo, por lo que no puede cuestionarse que el mismo sujeto que acreditó la DAEX es el que cumple los requisitos.

Sobre la aplicación de un porcentaje en función de las exportaciones efectivas. En relación con esta cuestión, la Audiencia Nacional concluye que, aun cuando el éxito económico no es requisito necesario para aplicar la deducción, el volumen económico en este caso deja traslucir que la inversión ha tenido reflejo en el aumento de la exportación, siendo incuestionable, la relación directa entre inversión y actividad exportadora.

El tribunal avala también la siguiente tesis, y es que, constatado que la compra aportó una mayor estructura de medios personales y materiales en Francia, eliminó a un competidor y permitió vender productos de la recurrente en dicho país a un mayor número de clientes, cabe hablar de relación directa de naturaleza estructural entre “inversiones” y “exportaciones”, la cual tiene lugar



cuando se crean estructuras, establecimientos, vías y medios directamente relacionados con la exportación.

Otro punto controvertido era que la Administración no aceptaba como exportaciones efectivas los servicios intragrupo (apoyo a la gestión) prestados por la adquirente a la filial francesa, a raíz de la inversión. La Audiencia Nacional considera en cambio que la existencia de estos servicios lleva a reconocer también la totalidad de la inversión, incluso con independencia del resultado de las exportaciones.

La sentencia concluye, en definitiva, que la totalidad de la inversión se halla afecta a la actividad exportadora, y que: *“como con acierto destaca la demanda, la finalidad perseguida por la norma es que exista una relación de causalidad entre la inversión efectuada y la actividad exportadora, de tal manera que la actividad exportadora sea consecuencia de la inversión realizada, que no es lo mismo que afirmar que la finalidad de la inversión sea, exclusivamente, la realización de exportaciones.”*

Como apuntan Nuria Nicolau y Laura Pla del equipo contencioso-tributario de Cuatrecasas, se trata de un éxito que ayudará a arrojar un poco de luz en la defensa de esta deducción tan combatida por la Inspección tributaria.