

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067930

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1185/2017, de 5 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1646/2016

SUMARIO:

Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Ley 19/1994. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. Concepto de mejora tecnológica. Activos fijos usados. Innovaciones radicales versus incrementales. Ha de convenirse que poco bagaje argumental es el que aporta el Sr. Abogado del Estado frente a la bien estructurada y fundamentada interpretación que se recoge en la sentencia de instancia, puesto que se limita sin más a mostrar su disconformidad con el parecer manifestado por la Sala sentenciadora, incumpliendo con ello la carga que pesa sobre el recurrente -obligado a justificar las quiebras jurídicas que se producen en el enjuiciamiento combatido-, al punto que ni siquiera aporta su opinión sobre qué debe entenderse por «mejoras tecnológicas», sino que simple y llanamente se limita a manifestar que considera que la adquisición del hotel, activo fijo usado, no puede integrar el citado concepto. Ante la falta de otros argumentos y la fundada interpretación ofrecida por la Sala de instancia, procede hacer nuestra la interpretación contenida en la sentencia -la cual, por otro lado, sigue pronunciamientos anteriores realizados por este Tribunal-, en el sentido de que la adquisición del inmueble usado encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) este incentivo fiscal, puesto que trajo consigo la incorporación a la empresa de nuevas técnicas o procedimientos de gestión administrativa y contable para poder prestar adecuadamente los servicios de hostelería que, aunque anteriormente ya constituían el objeto de la actividad de aquella, a partir de entonces se vieron cualitativa y cuantitativamente mejorados e incrementados al proyectarse no sólo sobre la actividad de estricto alojamiento hotelero, sino también sobre la de alquiler de apartamentos a familias; no ofrece duda que la adquisición mencionada encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias) este incentivo fiscal. Ciertamente se podrá discrepar de las conclusiones alcanzadas por la Sala de instancia, pero ni puede negarse que a dichas conclusiones ha llegado tras un proceso lógico y racional de valoración, ni cabe tachar de ilógica, incoherente y arbitraria esta valoración con tan pobres argumentos, de suerte que no refleja una mera opinión huérfana de justificación alguna. [Vid., en el mismo sentido, SAN, de 16 de marzo de 2016, recurso nº 583/2013 (NFJ062644), que se recurre en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27.4.

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don EMILIO FRIAS PONCE
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

SENTENCIA

En Madrid, a 5 de julio de 2017

Esta Sala ha visto el recurso de casación n.º 1646/2016 interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia de 16 de marzo de 2016, de la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 583/2013. Ha sido parte recurrida la entidad LANSOL, S.A.U., representada por el procurador D. Adolfo Morales Hernández-San Juan, bajo la dirección letrada de D. Josep Camí Mónico.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En el recurso contencioso-administrativo n.º 583/2013, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 16 de marzo de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Adolfo Morales Hernández-San Juan, en nombre y representación de LANSOL S.A.U. contra la resolución dictada por el Tribunal Central Económico-Administrativo de 25 de julio de 2013 (RG 1805/2013), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Quinto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la Administración».

Esta sentencia fue notificada al Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, el día 5 de abril de 2016.

Segundo.

La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 18 de abril de 2016, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 3 de mayo de 2016, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

Tercero.

La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, parte recurrente, presentó con fecha 7 de junio de 2016, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, esto es:

1º) El primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de normas reguladoras de la sentencia, y ello, porque la sentencia incurre en incongruencia por omisión, concretamente, vulneración de los artículos 120.3 y 24 de la Constitución, 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y la jurisprudencia sobre motivación de las sentencias.

2º) El segundo, al amparo del artículo 88.1.a) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 27.4 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

3º) El tercero, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución, 60.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, 348 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, así como la jurisprudencia; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que: 1.- En el caso de estimar el motivo de casación primero, y con estimación del recurso, proceda a casar y anular la sentencia recurrida y, en su lugar, a dictar otra nueva sentencia que declare la

conformidad a Derecho de la resolución del TEAC de 25 de julio de 2013 y la liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicio 2005, de 10 de abril de 2008. 2.- Subsidiariamente, caso de estimar el segundo o el tercer motivo de casación, y con estimación del recurso, case y anule la sentencia recurrida y, en su lugar dicte nueva sentencia que confirme los actos administrativos recurridos y citados más arriba».

Cuarto.

La entidad LANSOL, S.A.U., representada por el procurador D. Adolfo Morales Hernández-San Juan, compareció y se personó, en concepto de parte recurrida.

Quinto.

Por providencia de fecha 6 de julio de 2016, la Sala Tercera -Sección Primera- dio traslado a las partes para alegaciones sobre la concurrencia de la carencia manifiesta de fundamento del motivo primero.

Y, por auto de fecha 15 de diciembre de 2016, la Sala acordó declarar la admisión del recurso de casación respecto de los motivos segundo y tercero, y la inadmisión del mismo respecto del primer motivo de casación, con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda, de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Sexto.

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, el procurador D. Adolfo Morales Hernández-San Juan, en nombre y representación de la entidad LANSOL, S.A.U., partes recurrida, presentó escrito de oposición con fecha 23 de marzo de 2017, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, esto es:

1º) En el segundo motivo, la recurrente aunque formalmente denuncia la vulneración del artículo 27 de la Ley 19/1994 lo que persigue, en la práctica, es la revisión de las apreciaciones fácticas alcanzadas por el Tribunal de instancia, y es sabido que el recurso de casación no es el cauce adecuado para modificar los hechos declarados en la sentencia. Así, aunque el escrito de interposición carezca de precisión a la hora de fijar donde se produjo esa supuesta infracción, hay que recordar que la sentencia de instancia realizó una interpretación más que razonada del referido artículo 27, aclarando que es lo que tenía que entenderse con la expresión "mejora tecnológica" y, tras valorar las diferentes pruebas aportadas en el procedimiento, concluir que la adquisición del inmueble incorporó en el proceso de producción del obligado tributario una serie de mejoras cuantitativas y cualitativas que encajaban plenamente en el concepto de "mejora tecnológica".

2º) Respecto al tercer motivo, lo que realmente pretende el Sr. Abogado del Estado es revisar la apreciación de las pruebas llevada a cabo por el Tribunal a quo, no concurriendo en el presente caso, ninguna de las circunstancias que habilitan para hacerlo, porque como afirma reiteradamente el Tribunal Supremo sólo en los casos en que la valoración de la prueba sea irracional, ilógica y absurda cabe la valoración de los hechos fijados en la instancia previa (entre otras, STS de 17 de febrero de 2012). Así, lo que hace la Administración recurrente es, no oponer una vulneración de las reglas de la sana crítica en la valoración de la prueba, sino cuestionar la idoneidad de los peritos encargados de emitir los informes que sustentaron el pronunciamiento de la Audiencia Nacional, y a partir de esa supuesta falta de competencia de los peritos, llegar a la conclusión que la prueba hecha por la sentencia adolece de falta de lógica y coherencia e incurre en arbitrariedad. Y, no está de más recordar que en el curso del procedimiento de instancia la Administración recurrente nunca debatió ni el alcance de los informes periciales aportados ni la propia idoneidad de los peritos. Es más, designado por el órgano judicial el perito independiente para informar sobre datos objetivos (como la reducción de costes en la empresa y la solución de problemas alojativos concretos), el Sr. Abogado del Estado ni solicitó la ratificación del informe, ni solicitó su tacha por indebida capacitación profesional, ni en el escrito de conclusiones opuso ninguna objeción a la idoneidad del perito. Es por ello, que llama la atención que habiendo guardado absoluto silencio en el procedimiento sobre el alcance y valoración de los informes aportados y sobre la adecuación profesional de los peritos a las materias objeto de análisis, sea ahora en el marco del recurso de casación, donde se pretenda denunciar la falta de calificación de los peritos. Es más, si lo que realmente se invoca, no es la errónea valoración de la prueba, sino la idoneidad o no del

perito designado, el motivo debería haberse encauzado a través del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional y no por medio del artículo 88.1.d) y, en cualquier caso, la valoración de la idoneidad de los peritos se integra en las potestades de valoración de la prueba que recae en el Tribunal juzgador, las cuales se encuentran extraordinariamente restringidas en esta instancia, salvo que se acredite esa irracionalidad o arbitrariedad, que consideramos que no concurren en el presente caso. Tampoco, se ajusta a la realidad que el informe pericial del perito independiente exceda de sus competencias, toda vez que la prueba pericial se limitó a ilustrar sobre conocimientos técnicos y prácticos, necesarios para fijar los hechos relevantes del litigio y para adquirir certeza sobre los mismos. Cuestiones técnicas que versaban sobre la reducción de costes en la empresa y la solución de problemas concretos obtenidos con la compra del inmueble. El informe pericial es claro y concluyente y la sentencia impugnada, además, proporciona las razones que conducen, de acuerdo a la sana crítica, a su condición valorativa. Y, no creemos que sea el recurso de casación el cauce procesal para intentar rebatir, cuestionar o discutir el contenido del informe pericial independiente. Por todo ello, nos oponemos al presente motivo; suplicando a la Sala «dicte sentencia declarando no haber lugar al mismo y confirmando en todos sus extremos la sentencia de instancia, con expresa imposición de las costas procesales al recurrente».

Séptimo.

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 27 de junio de 2017, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Octavo.

Con fecha 28 de junio de 2017, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 16 de marzo de 2016, estimatoria del recurso contencioso administrativo por la que se anuló la resolución del TEAC de 25 de julio de 2013, confirmatoria del acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2005, y sanción derivada de la misma.

La Sala de instancia estimó el referido recurso contencioso administrativo con el resultado visto en base, en lo que ahora interesa, a los siguientes argumentos:

«Son hechos relevantes:

1.- El 15 de junio de 2007 se iniciaron por la Dependencia Regional de la Inspección de la AEAT de Cataluña, actuaciones ceñidas a comprobar la correcta aplicación de los incentivos a la inversión en Canarias, IS ejercicio 2005.

2.- Consta que el obligado tributario fue objeto de comprobación parcial, en relación a los ejercicios 2001 a 2004, con el mismo alcance de la actual. Dicha comprobación dio lugar a la extensión de dos actas el 28 de abril de 2006 en relación con los ejercicios 2001/2002 (A02 nº 77159402) y ejercicios 2003/2004 (A02 nº 71159477). Las cuales dieron lugar a los correspondientes Acuerdos de Liquidación de 26 de octubre de 2006 en los que se regularizaba la situación fiscal del obligado tributario en esos ejercicios y se afectaba también a las declaraciones futuras como consecuencia de:

- La modificación de las inversiones pendientes para atender a los compromisos de inversión derivados de la Reserva para Inversiones en Canarias dotadas con cargo a los resultados contables, con el resultado de que las inversiones llevadas a cabo hasta el año 2004 quedaron asignadas a los compromisos de inversión de la Reserva para Inversiones en Canarias dotadas con cargo a los resultados contables de los ejercicios anteriores a 2001. Tras

esta asignación, el remanente pendiente para los compromisos que se derivan de las Reservas con cargo a los resultados de los ejercicios 2001 y ss ascienden a 164.706,48 €. Por ello, en el informe del Acta de disconformidad se dice: " resulta que existe un excedente de 164.706,48 €, de inversiones materializadas en 2004, para aplicar a los compromisos de inversión derivados de las RIC dotadas con cargo a resultados posteriores al ejercicio 2000".

- Modificación de las deducciones de la cuota por inversiones en activos fijos consignadas en las autoliquidaciones y pendientes de aplicar a periodos siguientes al de 2004 con el resultado de que no quedan saldos de deducciones de la cuota por inversiones en activos fijos para aplicar a los ejercicios posteriores a 2004.

3.- La autoliquidación sobre el IS correspondiente al ejercicio 2005, no tuvo en cuenta la regularización efectuada por la AEAT, por lo que la Administración procedió a regularizar en los siguientes términos:

a.- Se incrementó la base imponible como consecuencia del incumplimiento de la obligación de realizar inversiones para atender los compromisos RIC dotada en el ejercicio 2001, girando intereses sobre la parte de la cuota derivada del incremento de la base - art 27.8 de la Ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Fiscal y Económico de Canarias-;

b.- Se incrementó la base imponible debido a que la sociedad había dotada la Reserva para Inversiones en Canarias, calculándola sobre una base que incluía tanto dividendos derivados de la participación en el capital de empresas del grupo como intereses por préstamos concedidas a éstas, conceptos que no puede dar lugar al cálculo de la dotación -art art 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio , de modificación del Régimen Fiscal y Económico de Canarias-;

c.- Se elimina la deducción por inversiones aplicada en el ejercicio precedente de la deducción pendiente del ejercicio 2002, puesto que esta fue suprimida en la regularización referente a este ejercicio;

d.- Se elimina la deducción aplicada al ejercicio 2005 correspondiente a inversiones realizadas en este ejercicio, al haber sido aplicado dicho importe a atender la insuficiencia de los compromisos derivados de la RIC de 2001.

4.- Lo anterior dio lugar a una Acuerdo de liquidación, de fecha 10 de abril de 2008, por el que se fijaba una deuda tributaria de 1.884.300,73 € -1.758.249,54 € de cuota y 126.051,19 € de intereses-.

Recurrida la decisión ante el TEAR de Cataluña, fue confirmada por Resolución de 11 de octubre de 2012.

En la demanda se impugna la liquidación con base a los siguientes argumentos:

2.- La procedencia de la RIC en relación con el Hotel Bahía Blanca Rock.

En cuanto al fondo del asunto, es evidente que la solución del presente litigio depende, como sostiene el recurrente, " de la materialización de la RIC en el hotel Bahía Blanca Rock toda vez que, a su juicio [de la Administración], la compra del establecimiento no supuso una mejora tecnológica para la entidad".

Conviene precisar que la cuestión suscitada ha sido objeto de análisis en el Rec. 579/2013, donde se practicó la prueba pericial y cuyo resultado, por Auto de 10 de junio de 2014, se acordó extender a este litigio. Siendo deliberado de forma conjunta este recurso con los nº 580 y 581/2013».

La cuestión litigiosa quedó centrada en la interpretación que cabía hacer de la expresión "mejora tecnológica" contenida en el art. 27.4 de la Ley 19/1994 , en su redacción vigente en 2002, y al efecto la Sala siguiendo la Exposición de

Motivos de la Ley y en particular otros pronunciamientos realizados sobre la cuestión concluye:

«De estos razonamientos cabe deducir, por tanto, que la expresión "mejora tecnológica" no puede ser objeto de una interpretación tan restrictiva que sólo admita dentro de sus márgenes aquellos supuestos en los que la empresa haya llevado a cabo una "evidente" innovación en los materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes, entendida como una innovación "radical" o "sustancial" de los mismos, pues esto es más propio del concepto de actividad de I+D que se recogía en el artículo 33 de la Ley 45/1995 (al que se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2013, RC 6383/2011).

Por el contrario, en el concepto de "mejora tecnológica" al que ahora nos referimos tienen cabida, además de lo que la doctrina denomina como "innovaciones radicales o estratégicas" (que exigen invertir en I+D), las llamadas "innovaciones incrementales", que son aquellas que se realizan en los productos, servicios o procesos

existentes en la empresa con el fin de mejorar su desempeño en el mercado y que, por lo general, contribuyen a que la empresa pueda competir en el corto y medio plazo.

Ambos tipos de innovaciones pueden proyectarse sobre los productos, servicios o procesos empresariales, siendo su adecuada gestión una necesidad estratégica de la empresa para poder competir en el mercado.

Por ello, ese concepto de "mejora tecnológica" entendida como innovación incremental o, en su caso, radical, resulta del todo coherente con las previsiones de la Ley 19/1994 y también con las del antes citado Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, que exigía justificar que el elemento objeto de la deducción fuera a producir o hubiera producido, como efecto, la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio, o la mejora de la calidad del bien o servicio, pues en ambos casos el resultado que se conseguiría sería el de un mejor posicionamiento en el mercado y una mayor competitividad de la empresa, resultado que, como antes hemos visto, estaba presente en la mente del legislador como objetivo a alcanzar cuando introdujo este incentivo fiscal en la Ley 19/1994.

Esta conclusión no significa, sin embargo, que haya de admitirse la efectividad de este incentivo fiscal por el sólo hecho de que se demuestre que la adquisición o incorporación del bien al patrimonio de la empresa haya significado para ésta una "mejora económica" (como ya dijimos en nuestra sentencia de 19 de enero de 2012, recurso nº 84/2009), ni tampoco que la "mejora tecnológica" pueda consistir, simplemente, en un mero cambio estético o menor para diferenciar el producto de otros similares (como recordábamos en nuestra sentencia de 31 de marzo de 2010, recurso nº. 305/2007), pues ello significaría -al igual que en el caso contrario, esto es, en el de exigir que la "mejora tecnológica" se traduzca exclusivamente en innovaciones radicales- desnaturalizar el concepto de "mejora tecnológica" al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994.

Por tanto, a la luz de las consideraciones expresadas cabe afirmar que el concepto jurídico indeterminado de "mejora tecnológica", al que se refiere el artículo 27 de la Ley 19/1994, quedará debidamente integrado cuando quepa apreciar, en el caso concreto examinado, que las innovaciones radicales o incrementales en los productos, servicios o procesos existentes en la empresa vayan a producir o hayan producido la disminución del coste de producción unitario del bien o servicio o la mejora de la calidad del bien o servicio».

Sentada la interpretación que considera correcta de la referida expresión, entra la Sala a valorar el caso concreto enjuiciado:

«Aplicando la anterior doctrina al caso de autos, continúa la sentencia "la solución de la cuestión polémica debe ser favorable a la parte actora.

Para alcanzar esta conclusión hemos valorado las pruebas aportadas por la parte actora (informes periciales elaborados, respectivamente, por Don Bartolomé y por PONT MESTRES AUDITORES ASOCIADOS S.A.) y, singularmente, las conclusiones alcanzadas por el perito Don Blas en su informe, de las que se deduce, inequívocamente, que con la adquisición del inmueble usado la recurrente "mejoró la calidad de sus servicios al poder ampliar su oferta de alojamientos en la misma zona geográfica en la que venía actuando hasta 2002", así como que dicha adquisición "produjo una disminución de los costes de explotación más significativos de LANSOL S.A.U. en términos absolutos, al tiempo que una reducción del coste unitario por estancia o producto" y permitió a la entidad "ampliar y mejorar su oferta de alojamientos, solucionado el problema de no poder atender, hasta entonces, una demanda de estancia de tipo familiar, que se venía desviando hacia otras empresas competidoras que actuaban en el sector ofreciendo este producto".

Igualmente, el citado perito pone de manifiesto en su informe que, a partir de la adquisición, la entidad "tuvo que diseñar nuevos procedimientos administrativos y contables para controlar una nueva modalidad de alojamiento respecto a la que actuaba hasta entonces".

Quiere ello decir que la adquisición del inmueble usado trajo consigo la incorporación a la empresa de nuevas técnicas o procedimientos de gestión administrativa y contable para poder prestar adecuadamente los servicios de hostelería que, aunque anteriormente ya constituían el objeto de la actividad de aquélla, a partir de entonces se vieron cualitativa y cuantitativamente mejorados e incrementados al proyectarse no sólo sobre la actividad de estricto alojamiento hotelero, sino también sobre la de alquiler de apartamentos a familias.

Por ello, no nos ofrece duda que la adquisición mencionada encaja en el espíritu y finalidad que el legislador tuvo presente al incluir en el texto de la Ley 19/1994 este incentivo fiscal.

En consecuencia, procede estimar el recurso en lo referido a la cuestión analizada y anular la resolución impugnada en este extremo, en cuanto vino a confirmar la regularización practicada sin reconocer a la recurrente su derecho a materializar la RIC en la adquisición del Hotel Bahía Blanca Rock ».

En definitiva, realizada la interpretación de la expresión "mejoras tecnológicas" del art. 27.4 de la Ley 19/1994 , en los términos vistos, considera la Sala sentenciadora que en el caso concreto que nos ocupa y ponderando las pruebas practicadas, la adquisición del inmueble por las razones apuntadas debía entenderse comprendida en dicho concepto, pues se produce la definida innovación incremental.

Por auto de esta Sala, Sección Primera, de fecha 15 de diciembre de 2016 , se inadmitió el primer motivo de casación, circunscribiendo el debate a los motivos segundo y tercero.

Segundo. *Sobre la incorrecta valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia a criterio del Sr. Abogado del Estado.*

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente la Sala de instancia realiza una labor hermenéutica sobre el concepto jurídico indeterminado, "mejoras tecnológicas" y a continuación realiza una labor de integración, esto es, si en el caso concreto la realidad fáctica debe entenderse comprendida en las "mejoras tecnológicas", llegando a una conclusión positiva.

Frente a ello el Sr. Abogado del Estado se alza oponiendo dos motivos de casación ambos relacionados inescindiblemente dada la ratio decidendi de la sentencia. Se formulan los dos al amparo del art. 88.1.d) de la LJCA , el primero por infracción del art. 27.4 de la Ley 19/1994 , por considerar errónea la interpretación realizada por la Sala de instancia de la expresión "mejoras tecnológicas", y el segundo por infracción de los arts. 9.3 y 24 de la CE , en relación con los arts. 60.4 de la LJCA y art. 348 de la LEC , y jurisprudencia asociada, por haber realizado la Sala de instancia una valoración de la prueba ilógica, incoherente y arbitraria.

Respecto del primer punto considera el Sr. Abogado del Estado que la adquisición de un activo fijo usado no supone una mejora tecnológica, en el mejor de los supuestos podría considerarse como un aumento de la actividad empresarial, de su facturación, de la cifra de negocio; sin que se produzca ninguno de los dos efectos a que alude el Real Decreto 241/1992, Dos. Desde luego ha de convenirse que poco bagaje argumental es el que aporta el Sr. Abogado del Estado frente a la bien estructurada y fundamentada interpretación que se recoge en la sentencia de instancia, puesto que se limita sin más a mostrar su disconformidad con el parecer manifestado por la Sala sentenciadora, incumpliendo con ello la carga que pesa sobre el recurrente obligado a justificar las quebras jurídicas que se producen en el enjuiciamiento combatido, al punto que ni siquiera aporta su opinión sobre qué debe entenderse por "mejoras tecnológicas", simple y llanamente se limita a manifestar que considera que la adquisición del hotel, activo fijo usado, no puede integrar el citado concepto. Ante la falta de otros argumentos y la fundada interpretación ofrecida por la Sala de instancia, procede hacer nuestra la interpretación contenida en la sentencia, la cual sigue pronunciamientos anteriores realizados por este Tribunal, sirva de ejemplo la sentencia de 22 de marzo de 2012, rec. cas. 2298/2008 , en la que se resolvió un supuesto semejante al que nos ocupa y en la que dijimos lo siguiente:

«En cuanto al fondo, la primera cuestión formulada por la recurrente viene referida a si la adquisición de los apartamentos, al ser activo fijo usado, ha supuesto una mejora tecnológica, en los términos del art. 27.4.a) último inciso, de la Ley 19/1994 , que habilitaría a que tal adquisición pueda entenderse como materialización de la RIC.

Para resolver la cuestión planteada, debemos partir de la legislación que resulta aplicable y vigente en el momento del devengo del impuesto en el ejercicio correspondiente.

Al respecto se ha de significar que el art. 27.4.a) de la citada Ley 19/1994 establece que para gozar del beneficio fiscal y «[t]ratándose de activos fijos usados, éstos no podrán haberse beneficiado anteriormente del régimen previsto en este artículo, y deberán suponer una mejora tecnológica para la empresa».

Por otro lado, el Reglamento aprobado mediante Real Decreto 241/1992, de 13 de marzo, por el que se desarrolla la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias en lo relativo a los Incentivos Fiscales a la Inversión, estableció en su art. 2.Dos :

«Para tener derecho a esta deducción, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la Empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o

investigación de la situación tributaria del sujeto pasivo, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

- a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- b) Mejora de la calidad del bien o servicio».

Debe apreciarse que en la redacción aplicable al presente caso en atención a los ejercicios concernidos (1998 y 1999), y contenida en el referido art. 27, no resulta exigible que la "mejora tecnológica" resulte "evidente", y por tanto, puede afirmarse que los criterios de aplicación del beneficio fiscal para la resolución de la cuestión planteada han sido relajados por el legislador, resultando ser menos restrictivos.

Esta Sala al respecto del referido concepto jurídico y en aplicación de la redacción anterior, más restrictiva, se ha pronunciado, si bien para un caso distinto del actual, en la Sentencia de 16 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 8406/2003), en el siguiente sentido:

«TERCERO.-

[...]

Determinar si la deducción pretendida supone una evidente "mejora tecnológica" es la cuestión crucial de este recurso. Ello exige examinar si el elemento objeto de deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos: a) Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio. b) Mejora de la calidad del bien o servicio. En consecuencia, comprobar si concurre o no, el concepto jurídico indeterminado expresado, "mejora tecnológica" es el punto cardinal del litigio.

En nuestra opinión hay en los autos un documento acompañando a la demanda, que no pudo ser valorado por el TEAC, por ser de fecha posterior a la resolución dictada - obviamente tampoco por el actuario- de 24 de octubre de 2001- y al que no alude ni el Abogado del Estado en la contestación a la demanda ni la sentencia que se impugna, que pone de relieve la mejora de la calidad del bien o servicio.

En dicho documento se hace una descripción de las instalaciones de Editorial Prensa Canaria, S.A. antes de la adquisición del edificio controvertido describiendo su estado físico y limitaciones espaciales, técnicas y de relación que en la sede inicial concurrían.

Con respecto a la situación resultante se afirma: "El edificio Ibera de la Avenida Marítima del Norte, nº 8 de Las Palmas de Gran Canaria adquirido, fue seleccionado para la realización del proyecto tras comprobar que reunía todas las condiciones que se necesitaban: muy céntrico, zona de paso obligada en el trayecto norte-sur de la ciudad y espacioso con algo más de 4.000 m2. Además de tratarse de un edificio singular y magnífico escaparate para los periódicos de la editorial.

Se remodeló de acuerdo con el proyecto que presenté consiguiendo con su ejecución todos los objetivos previstos con relación a las mejoras tecnológicas que a continuación se resumen:

- 800m2 para las redacciones, más del doble anterior (con posibilidades de ampliar), suficiente para 85 personas.
- Implantación del sistema Edicom 4000 con 84 ordenadores y 9 servidores, scanners de tratamiento digital de la imagen, impresoras de prueba, laboratorio de revelado fotográfico.
- Implantación de los más modernos sistemas de transmisiones, tanto entrantes como salientes para recibir y emitir información de agencias, corresponsales, colaboradores, fotografía, y páginas firmadas.
- Acercamiento de las redacciones a la noticia y de la noticia a las redacciones, con el incremento de calidad del producto que ello representa y ahorro consiguiente.
- Accesibilidad de la contratación de publicidad.
- Racionalidad del proceso productivo con el consiguiente ahorro de costes.

Y se pudieron añadir otros importantes complementos no previstos inicialmente como:

- La creación de espacios específicos para la formación del personal en nuevas tecnologías.
- Informatización de los archivos tanto fotográficos como de documentación".

Finalmente se concluye: "Nos consta que el edificio Iberia se ha convertido en un referente tecnológico aún hoy, en la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, visitado por colegios y universidades y usado como ejemplo por proveedores así como en un punto de referencia al que se acude para aportar temas que se pretende sean publicados».

El segundo de los motivos, esto es, valoración ilógica, incoherente y arbitraria de la prueba, se funda en la falta de cualificación de los peritos, por ser Auditores y no Directores de hoteles o empresa turística, además de que la correcta lectura de los informes periciales conducen a una conclusión contraria, en el sentido de que si bien se produce una ampliación de la capacidad productiva de la empresa esta es una modificación cuantitativa, no cualitativa. Argumento que de nuevo se nos muestra inconsistente y de todo punto insuficiente para llegar a la conclusión propuesta respecto de la calificación que al Sr. Abogado del Estado ofrece la valoración de la prueba realizada por la Sala de instancia.

Así es basta leer las conclusiones alcanzadas por la Sala de instancia para descubrir que son consideraciones administrativas, contables y empresariales, aparte de otras de características hoteleras, las que son asumidas de los informes periciales para concluir que estamos ante "mejoras tecnológicas" en el sentido delimitado en la labor hermenéutica seguida por la Sala.

En la sentencia se refleja nítidamente las mejoras a que dio lugar la adquisición del hotel:

- Mejora en la calidad de sus servicios.
- Disminución de los costes de explotación.
- Ampliar y mejorar su oferta de alojamiento.
- Procurar el diseño de nuevos procedimientos administrativos y contables.

Mejoras que no sólo se proyectan en el estricto ámbito hotelero, sino también en aspectos empresariales, contables y de gestión propios de la especialidad de los peritos intervinientes.

Ciertamente se podrá discrepar de las conclusiones alcanzadas por la Sala de instancia, pero ni puede negarse que a dichas conclusiones ha llegado tras un proceso lógico y racional de valoración, ni cabe tachas de ilógica, incoherente y arbitraria esta valoración con tan pobres argumentos, de suerte que no refleja una mera opinión huérfana de justificación alguna.

Tercero. Sobre la condena en costas.

Procediendo rechazar el recurso deben imponerse las costas al recurrente, si bien, y haciendo uso de la facultad prevista en el art. 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, la Sala limita las mismas a la suma de 8.000 euros.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido 1.- Desestimar el presente recurso de casación nº. 1646/2016, interpuesto contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 16 de marzo de 2016, recaída en el recurso nº. 583/2013. 2.- Imponer las costas a la parte recurrente con el límite cuantitativo expresado en el último de los Fundamentos Jurídicos.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Angel Agualló Aviles Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.