



Roj: **SAN 2245/2024 - ECLI:ES:AN:2024:2245**

Id Cendoj: **28079230022024100284**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **15/04/2024**

Nº de Recurso: **359/2020**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 3-12-2019,**
SAN 2245/2024

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000359 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 01164/2020

Demandante: Materiales y Hormigones, S.L.

Procurador: SR. GONZÁLEZ SALINAS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a quince de abril de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 359/2020 promovido por el Procurador Sr. González Salinas, en nombre y representación de la Entidad Materiales y Hormigones, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 3/12/2019, -recurso de alzada 2564/2017- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a la resolución del TEAR de Madrid, de 28/11/2016, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de 25/11/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT),



de Madrid, derivada del acta de disconformidad A023 72282920 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2008.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC), de 3/12/2019, -recurso de alzada 2564/2017- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a la resolución del TEAR de Madrid, de 28/11/2016, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de 25/11/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, derivada del acta de disconformidad A023 72282920 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2008.

SEGUNDO. - Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

TERCERO.- Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. González Salinas, presentó escrito de demanda el 14/10/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia estimatoria anulando la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa.

CUARTO.- El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 24/11/2020, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

QUINTO.- Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, formulándose por las partes sus respectivos escritos de conclusiones se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 28/2/2024, en que ha tenido lugar, continuando la deliberación en sucesivas sesiones hasta concluir el día 22/3/2024.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso. Contenido de la regularización.-

1. Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 3/12/2019, -recurso de alzada 2564/2017- por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a la resolución del TEAR de Madrid, de 28/11/2016, que desestimó la reclamación interpuesta contra la liquidación, de 25/11/2013, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Madrid, derivada del acta de disconformidad A023 72282920 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2008.

2. La regularización afecta al Grupo de empresas Morteros y Áridos Especiales, S.A. entidad dominante del Grupo Fiscal 77/96, del que forma parte, como sociedad dependiente, la empresa recurrente Materiales y Hormigones, S.L., que aplicaba en su tributación el régimen especial de la minería, regulado en el capítulo IX del Título VII del TRLIS, al ser titular de dos explotaciones mineras Preresas y Maresa, y consistió, en lo que importa para la resolución del conflicto, en síntesis, en lo siguiente:

-la corrección del factor de agotamiento que se había aplicado, por dos razones:

-la explotación Maresa no cumplía los requisitos para encuadrarse dentro de la Sección C del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, por lo que era improcedente dotar el factor de agotamiento, pues solamente las cantidades destinadas al aprovechamiento de los recursos encuadrados en las secciones C) y D) de dicha Ley pueden reducir la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

En cuanto a la explotación Preresas se corrigió el cálculo del factor de agotamiento, minorándolo, al excluir del mismo las actividades de tratamiento.

SEGUNDO.- Sobre las normas que regulan el factor de agotamiento.-



3. Aunque, como se verá, una buena parte de la controversia tiene un contenido probatorio, y no tanto de interpretación jurídica, no está de más recordar que alguna de las normas que regulan esta materia, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis*, y por lo que interesa para la resolución del litigio, los artículos 98 a 101 del citado cuerpo legal, según los cuales, en la parte que interesa:

Artículo 98. Factor de agotamiento: ámbito de aplicación y modalidades.

1. Podrán reducir la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, los sujetos pasivos que realicen, al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento de uno o varios de los siguientes recursos:

a) Los comprendidos en la sección C) del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

b) Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B) del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C) o en la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

2. El factor de agotamiento no excederá del 30 por ciento de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior.

3. Las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, podrán optar, en la actividad referente a estos recursos, porque el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por ciento del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación. En este caso, la dotación para el factor de agotamiento no podrá ser superior a la parte de base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

Artículo 99. Factor de agotamiento: inversión.

Las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento sólo podrán ser invertidas en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras que a continuación se indican:

a) Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.

b) Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.

c) Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los párrafos a), b) y d) de este artículo, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en la sección C) del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la sección D), creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas, en lo relativo a minerales radiactivos, recursos geotérmicos, rocas bituminosas y cualesquiera otros yacimientos minerales o recursos geológicos de interés energético que el Gobierno acuerde incluir en esta sección, siempre que, en ambos casos los valores se mantengan ininterrumpidamente en el patrimonio de la entidad por un plazo de 10 años.

En el caso de que las empresas de las que se suscribieron las acciones o participaciones, con posterioridad a la suscripción, realizaran actividades diferentes a las mencionadas, el sujeto pasivo deberá realizar la liquidación a que se refiere el artículo 101.1 de esta ley, o bien, reinvertir el importe correspondiente a aquella suscripción, en otras inversiones que cumplan los requisitos. Si la nueva reinversión se hiciera en valores de los mencionados en el primer párrafo, éstos deberán mantenerse durante el período que restase para completar el plazo de los 10 años.

d) Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.

e) Laboratorios y equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.

f) Actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas.

Artículo 100. Factor de agotamiento: requisitos.

1. El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión.



2. Se entenderá efectuada la inversión cuando se hayan realizado los gastos o trabajos a que se refiere el artículo anterior o recibido el inmovilizado.
3. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.
4. El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de aquélla. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.
5. Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.
6. Las inversiones financiadas por aplicación del factor agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI.

Artículo 101. Factor de agotamiento: incumplimiento de requisitos.

1. Transcurrido el plazo de 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.
2. En el caso de liquidación de la entidad, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en la forma y con los efectos previstos en el apartado anterior.
3. Del mismo modo se procederá en los casos de cesión o enajenación total o parcial de la explotación minera y en los de fusión o transformación de entidades, salvo que la entidad resultante, continuadora de la actividad minera, asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

TERCERO.-Los diferentes motivos y conceptos de la regularización, y la controversia planteada sobre ellos.

4. En este fundamento examinaremos los apartados de la liquidación que modificó las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de "factor de agotamiento" por parte de la empresa recurrente.

La concesión Maresa, y el incumplimiento de la norma del TRLIS, que justifica la aplicación del factor de agotamiento.

5. La empresa recurrente incluyó en la declaración-liquidación presentada el factor de agotamiento previsto en el artículo 98.1 TRLIS (citado).

6. La liquidación consideró que la explotación Maresa no cumplía los requisitos para encuadrarse dentro de la Sección C) del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21/7, de Minas, por lo que no procedía dotar el factor de agotamiento, pues sólo las cantidades destinadas al aprovechamiento de los recursos encuadrados en las Secciones C) y D) de dicha Ley pueden reducir la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

7. La demanda sostiene que procede dotar el factor de agotamiento de Maresa, por varias razones, que parten de las siguientes consideraciones. Esta explotación se encontraba clasificada en la Sección A), de tal manera que las cantidades destinadas a su aprovechamiento no podían formar parte del cálculo del factor de agotamiento. Sin embargo, por aplicación del artículo 1.1.a), párrafo segundo, del Real Decreto 107/1995, de 27/1, por el que se fijaban criterios de valoración para configurar la sección A) de la Ley de Minas (en desarrollo del artículo 3 de la citada Ley), esta explotación debe clasificarse en la Sección C) (en cuyo caso sí tendría derecho a dotar el factor de agotamiento), por dos razones no controvertidas: por la actividad desarrollada, -extracción de elementos para venta a terceros y para la fabricación de hormigones-, y por el volumen de operaciones de venta de productos y el número de empleados contratados, - como se desprende de lo dispuesto en el artículo 1.1.a) párrafo segundo, y 1.1.b) del citado R.D.-, de tal manera que, por aplicación del artículo 1.2.b) gozaría del factor de agotamiento, regulado en el artículo 30 de la Ley 6/1977, que les será de aplicación desde la fecha en la que sea efectiva la nueva clasificación.

8. Este planteamiento realmente solo ha resultado discutido (y rechazado por la liquidación, y por el TEAC) en cuanto a la eficacia de la reclasificación.



O lo que es lo mismo, se admite que la clasificación de Maresa sería susceptible de integrar la Sección C), con los beneficios fiscales que lleva aparejada (dotación al factor de agotamiento), pero la Administración Tributaria, los órganos de revisión y la representación procesal de la Administración del Estado discrepan de que sea directamente aplicable, sino que entienden que debió obtenerse una previa resolución administrativa de reclasificación desde la Sección A) a la Sección C), y que ésta fuera comunicada a la Administración Tributaria.

9. A nuestro juicio no tiene ningún fundamento el planteamiento de la demanda en orden a la necesidad (o no) de la resolución de reclasificación.

Ciertamente la demanda se basa en la interpretación de la norma reglamentaria, según la cual, en lo que ahora importa (artículo 1.2), las personas que desarrollen actividades de explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos, que con anterioridad estuvieran clasificados en la Sección A) (como era el caso), y que como consecuencia de la entrada en vigor de este Real Decreto se clasifiquen en la Sección C) (como también sería el caso) tendrán el siguiente tratamiento fiscal, - artículo 1.2.b) del citado Real Decreto 107/1995-: el régimen del factor de agotamiento, regulado en el artículo 30 de la Ley 6/1977, les será de aplicación desde la fecha en la que sea efectiva la nueva clasificación.

También se basa esta interpretación en alguna consulta vinculante interpretativa de esta cuestión, pero esta interpretación ha de ceder ante lo explícito que resulta lo previsto en el artículo 1.2.b), de la norma reglamentaria, según la cual el régimen del factor de agotamiento les será de aplicación (a las personas que desarrollen actividades que con anterioridad estuvieran clasificados en la Sección A) y como consecuencia de la entrada en vigor del Real Decreto se clasifiquen en la Sección C, como es el caso, por las razones materiales vistas) desde la fecha en la que sea efectiva la nueva clasificación, lo que no puede entenderse sino desde la fecha de la resolución de reclasificación, por cuanto así lo disciplina el artículo 2 del Real Decreto, que, además, prevé que estas resoluciones de reclasificación se comuniquen a la Administración Tributaria.

10. Esta es la interpretación que consideramos ajustada a derecho; la norma no establece la reclasificación automática de la Sección A) a la Sección C), sino que se requiere una solicitud del interesado, la tramitación del correspondiente expediente administrativo y la adopción de la resolución administrativa de reclasificación.

11. Las alusiones a sentencias del Tribunal Supremo resultan irrelevantes porque en ninguna se sostiene, para esta concreta interpretación, que lo material ha de eliminar los requisitos formales, si estos están explícitamente contemplados en la norma, como es el caso.

12. Y las consultas vinculantes, con ser para nosotros un instrumento interpretativo útil, obvio resulta no son impedimento para que nosotros lleguemos a conclusiones diferentes, si es que estas consultas hubieran mantenido, de manera uniforme (quod nom) la tesis de la demanda.

13. Aduce la demanda que para ejercicios anteriores, -2005 y 2006-, sometidos al escrutinio de la Inspección no se opuso reparo alguno a considerar que la actividad de esta concesión era de la sección C), y no procedió a regularización alguna.

Se aduce el acta de conformidad A01 75871446, de 2/7/2008, en la que la Inspección (con la conformidad de la entidad recurrente) reconoce que la Sociedad declaró para el IS 2005 una reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento, y lo minoró descontando otras partidas que no constituían aprovechamientos mineros (enajenación del inmovilizado material), pero mantuvo la dotación al factor de agotamiento, por lo que sostiene que se ha vulnerado el principio de confianza legítima, sobre el que se asentó la actuación de la entidad recurrente en ejercicios posteriores, al concluir la Administración Tributaria años más tarde de otra manera radicalmente opuesta.

Sin embargo, la demanda extrae de esta acta una conclusión que resulta improcedente, porque si se lee con detenimiento no figura por ninguna parte que la Inspección llevó a cabo una especie de reclasificación desde la sección A), a la sección C); la demanda (página 4) lo formula diciendo que "la Inspección corroboró que uno de los activos estaba clasificado administrativamente en la sección A), pero pese a ello en ningún momento discutió la aplicabilidad del factor de agotamiento"; pero lo cierto es que del acta no se desprende esta conclusión, porque no conocemos (y el acta no lo aclara) cuáles fueron las razones por las que no se procedió a la regularización del factor de agotamiento; sabemos que no se regularizó, pero no por qué.

En consecuencia, carece de fundamento esgrimir el principio del respeto a los actos propios y el de la confianza legítima, porque de esa acta no se desprende que la Inspección fuera consciente de que la explotación de Maresa estaba incluida en la sección A), y que, por aplicación de la norma reglamentaria, se había reclasificado en la sección C), esto es, no se evidencia un cambio de criterio que es, en definitiva, lo que da a entender la demanda con esta alegación.



14. Además de sostener la interpretación que hemos descartado, plantea la demanda un segundo escenario argumental, cual es que solicitó la reclasificación y obtuvo la resolución por silencio positivo.

15. La Administración Tributaria no niega los efectos del silencio positivo, sino que se centra en que no han sido acreditados mediante el certificado del silencio producido, o bien mediante alguna comunicación ante la propia Administración Tributaria de esta circunstancia durante un periodo tan largo de tiempo.

16. Ciertamente es que la Ley 30/1992, de 26/11 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente por razón temporal, establecía en el artículo 43, por lo que ahora importa, que en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa legitima al interesado que hubiera deducido la solicitud para entenderla estimada por silencio administrativo, excepto en los supuestos en los que una norma con rango de ley por razones imperiosas de interés general o una norma de Derecho comunitario establezcan lo contrario; es decir que instaura el silencio administrativo positivo con un carácter de verdadero acto administrativo, con las excepciones también disciplinadas en el artículo 43.1, párrafo segundo, esto es, en los procedimientos relativos al ejercicio del derecho de petición, a que se refiere el artículo 29 de la Constitución, aquellos cuya estimación tuviera como consecuencia que se transfieran al solicitante o a terceros facultades relativas al dominio público o al servicio público, así como los procedimientos de impugnación de actos o disposiciones.

Y en cuanto a la prueba de los actos administrativos producidos por silencio administrativo se podrán hacer valer tanto ante la Administración como ante cualquier persona física o jurídica, pública o privada. Los mismos producen efectos desde el vencimiento del plazo máximo en el que debe dictarse y notificarse la resolución expresa sin que la misma se haya producido, y su existencia puede ser acreditada por cualquier medio de prueba admitido en derecho, incluido el certificado de acto presunto.

17. La razón de ser de esta institución se encuentra en la garantía del ciudadano para el caso de que la Administración no atienda eficazmente y con celeridad debida las funciones para las que se ha organizado, que sólo debe ceder cuando exista un interés general prevalente o cuando el derecho cuyo reconocimiento se postula no exista.

18. La liquidación (y la resolución del TEAC) afirma que resulta un hecho indiscutido que no se ha aportado la resolución expresa de reclasificación, y que esto era insoslayable, como sostuvo la consulta V2327-05, de 18/11; no entra a conocer sobre el sentido del silencio (positivo), pero sostiene que no ha acreditado su producción, porque no se ha presentado el certificado de acto presunto, ni alguna otra comunicación a la Administración después del tiempo transcurrido.

19. Al respecto de la prueba, consta en el expediente la solicitud de la reclasificación, y que ésta se presentó se ha admitido por la liquidación (y por el TEAC), -(en fecha 28/3/1995, según dice el contribuyente, reconoce la resolución del TEAC-, y que en el BOE de 8/3/1996 se publicó el "anuncio de 5 de febrero de 1996, sobre admisión definitiva de la concesión de explotación "Maresa", número 3206 (0-0-1), solicitada por Morteros y Áridos Espaciales, Sociedad Anónima", y que debió dar lugar a los restantes trámites procedimentales de instrucción (artículo 70 del Reglamento General para el Régimen de la Minería, RD 2857/1978) hasta concluir con resolución motivada, que, sin embargo, no consta.

20. Pero esto no pasa de ser una mera hipótesis, porque la entidad demandante no ha acreditado ninguna otra circunstancia del devenir procedimental de esa solicitud de reclasificación.

21. Ciertamente es que no necesitaba acompañar el certificado de acto presunto, porque la producción del silencio positivo puede acreditarse por cualquier medio admitido en derecho, pero de una solicitud producida en 1995, que es lo único acreditado, no se puede seguir indefectiblemente que no se dictó resolución expresa, cualquiera que fuera su sentido, y que se produjo el efecto del silencio positivo. Lo que ocurriera en este procedimiento, si es que algo ocurrió, sólo lo conoce la entidad recurrente, que no ha aportado ninguna documentación, salvo la solicitud y el anuncio mencionados.

22. En fin, no se puede considerar acreditado el silencio positivo, que hubiera supuesto una reclasificación en la sección C) en 1995, cuando en el plan de labores de 2008, presentado por la recurrente y aprobado a su instancia por la Administración correspondiente (es de suponer que la misma ante la que se presentó la solicitud de reclasificación) la entidad sigue considerando dicha explotación encuadrada en la Sección A), lo que mal se compadece con considerar que se produjo la reclasificación por silencio positivo.

Se desestima este motivo.

La concesión Prereserva.

23. Ningún obstáculo ha existido, ni controversia alguna, para aplicar el factor de agotamiento en esta explotación minera, que es reconocido por la liquidación, si bien minorado.



24.La regularización llevada a cabo reduce el factor de agotamiento efectivamente aplicado en la autoliquidación eliminando la parte de la base imponible que no corresponde a la actividad de aprovechamiento, dado que el artículo 98.1 (citado) prevé que el factor de agotamiento puede ser aplicado por las entidades que se dediquen al "aprovechamiento" de los recursos minerales contemplados en el mismo.

25.Como se desprende de la liquidación, la Inspección excluye la parte de la base imponible que corresponde a la transformación del mineral, de tal forma que el valor de las actividades de transformación (actividades de beneficio o tratamiento) se resta del valor de los productos vendidos, minorando, en consecuencia, la base del cálculo del factor de agotamiento.

Esto constituye el objeto de la controversia aquí planteada.

26.Para llegar a la conclusión de que se realizaba dos operaciones (aprovechamiento y transformación), la Inspección parte de los planes de labores y de las facturas de venta emitidas, concluyendo que la entidad realiza actividades que no se limitan a la simple obtención del mineral, sino que se realizan actividades de "tratamiento", que no serían susceptibles de integrar la suma de la base imponible a la que se aplicaría el factor de agotamiento, explicitando conceptos que se derivan de la propia documentación presentada por la entidad recurrente, planes de labores, en los que se reconoce que realiza un proceso en la planta de tratamiento: 1.Precibado. 2.Trituración primaria. 3.Cribado. 4.Trituración secundaria, etc 7. Acopio de productos finales. 12. Secado de piedra, entre otros procesos; y, por otra parte, entiende que, de las facturas emitidas por el obligado tributario, se desprende que no vende ningún producto tal y como lo extrae de la cantera PRERESA.

En fin, sostiene la liquidación que en los planes de labores se ofrece detalle de los recursos materiales y humanos empleados en la fase de explotación y en la fase de tratamiento de los recursos materiales y humanos que se emplean en cada una de ellas, así como la potencia eléctrica instalada para cada una de ellas.

27.Sobre estas premisas fácticas, para determinar el concepto de aprovechamiento, -como equivalente a extracción u obtención, distinto de la actividad de tratamiento, beneficio o primera transformación-, la liquidación cita, como argumento de autoridad, resoluciones del TEAC (la 2631/2005 y otras), y jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (STS de 5/7/2012 y 7/2/2013, así como la de 24/11/2011, -recurso 6572/2009, y 6066/2009-), concluyendo que el factor de agotamiento, como reducción de la base imponible, sólo opera en relación con la actividad de aprovechamiento minero, que se concreta en las labores de extracción del mineral (apartados C, D de la Ley de Minas, como es el caso).

28.La demanda no discute la base conceptual y la definición de lo que se entiende por aprovechamiento, por contraposición a transformación; es más, expresamente acepta la liquidación en cuanto a ello, al decir (página 33, in fine de la demanda) "MARESA no discrepa del criterio seguido por la Inspección y apoyado en la jurisprudencia de que la actividad de aprovechamiento se limita a la actividad extractiva", aunque precisa que la jurisprudencia del Tribunal Supremo no define qué se entiende por actividad extractiva, pero "sensu contrario" va desarrollando una lista de actividades que no considera actividad extractiva y, por tanto, las considera de transformación.

Sin embargo sostiene que, a diferencia de los supuestos a los que se referían las sentencias del Tribunal Supremo (en las que se realizaban dos actividades diferenciadas), en el caso de PRERESA se realizaba una sola actividad, dado que sus actividades se limitaban al arranque de la piedra, quebrantado y calibrado, - en cita literal del R.D. 107/1995-, sin que en ningún caso se realizasen actividades de separación de la ganga de la mena, ni tampoco elaboración de compuestos diferentes, y como acreditación de ello presentó el testimonio del Ingeniero Industrial que elaboró el proyecto de la planta PRERESA, que fue propuesto como testigo perito en el proceso, acompañando el mismo informe que se aportó a la Inspección.

29.Resulta indudable que de la manera que se ha planteado la controversia, su resolución encierra un problema de valoración de la prueba, y no tanto de interpretación jurídica; así lo reconoce la demanda al subtitular uno de sus razonamientos jurídicos (a nuestro juicio el verdaderamente relevante) (página 37) como "vulneración de las reglas de valoración de la prueba por la Administración".

30.En apoyo de la conclusión de que PRERESA no realiza actividad alguna de beneficio, dado que las actividades son meramente extractivas, la demanda acude a los siguientes argumentos:

-La compañía está dada de alta exclusivamente en epígrafes del I.A.E. correspondientes a actividades extractivas.

Obvio resulta la carencia de fundamento de este argumento, que poca más explicación merece, salvo reafirmar, como hiciera el TEAC (y previamente la liquidación), que lo relevante es la actividad que realmente se desarrolle, al margen de cual sea el epígrafe del tributo en el que, por decisión unilateral de la parte, se formalice el alta.



-El testimonio de terceros; concretamente del ingeniero industrial que elaboró el proyecto de la planta de PRERESA, que manifestó cuál era el objeto de la explotación, afirmando que tiene por objeto "el arranque de la caliza mediante voladura, de la que resultan fragmentos mayores (rocas) y zahorras. Estas últimas son objeto de acopio y carga en camiones para su venta directa, mientras que las rocas son quebrantadas en trozos menores, clasificadas por tamaños y transportadas para su venta...En la citada explotación no se llevan a efecto actividades de separación de la mena de la ganga, de elaboración de compuestos diferentes mediante procesos químicos, ni tampoco tareas de labrado, corte y elaboración de piedra".

Se sostiene que de la lectura del "Proyecto de la planta" puede colegirse la actividad realmente realizada en la explotación de PRERESA, y que la Inspección no aportó ninguna prueba en contrario de esta manifestación de tercero sin interés alguno en la controversia, salvo lo reconocido en el plan de labores, argumentación inconsistente no tanto por la imparcialidad de la manifestación, cuanto que la misma no enerva el plan de labores, en el que se recogen explícitamente actividades de tratamiento, con un concreto contenido (ya nos hemos referido a él), sin que se alcance a comprender por qué se aprobó ese plan de labores (obviamente, también formalizado unilateralmente) si no se realizaban tales actividades, aunque el proyecto de planta no las contemplara.

-El contenido de las facturas emitidas por el contribuyente apunta en la dirección de la realización de meras actividades de quebrantamiento y calibrado.

Con ser este el punto más débil de la base probatoria que permitió la conclusión de la liquidación no deja de resultar paradójico que es el argumento impugnatorio sobre el que la demanda muestra un menor convencimiento, al decir que las facturas "apuntan" en la dirección de la realización de meras actividades de quebrantamiento y calibrado de los fragmentos de roca. Y es lógico que frente a la afirmación de que en las facturas emitidas no consta que venda algún producto tal y como lo extrae de la cantera PRERESA (página 23 de la liquidación), se contrargumente por la demanda que no es incompatible con que se venda algo distinto de lo arrancado de la roca, pero también sirve para descartar que de las facturas se desprenda que se realizaba sólo actividad de explotación y no también de tratamiento. A nuestro juicio las facturas no acreditan de modo indubitado ni lo uno ni lo otro, puesto que, así se reconoce, tienen un contenido en el que se comprenden ambas actividades.

31.En definitiva las alegaciones de la demanda no desvirtúan lo que la liquidación extrajo del plan de labores, esto es, que en ellos, -reiteramos, elaborados por la entidad recurrente y aprobados a su instancia por la Administración correspondiente-, se ofrece detalle de los recursos materiales y humanos empleados en la fase de explotación y en la fase de tratamiento de los recursos materiales y humanos que se emplean en cada una de ellas, así como la potencia eléctrica instalada para cada una de ellas.

32.Partiendo de esta afirmación, resultan irrelevantes tanto las sentencias del Tribunal Supremo como las consultas vinculantes traídas a colación, porque no se ha enervado la conclusión probatoria de la liquidación de que se realizaban las dos actividades, no sólo la actividad de explotación.

33.Y presupuesto lo anterior, la reducción de la base sobre la que calcular el factor de agotamiento resulta obligada a tenor de lo dispuesto en el artículo 98.3 TRLIS, y carecen de fundamento los restantes argumentos impugnatorios de la demanda, que se sostienen sobre la afirmación de la realización de una sola actividad, la extractiva, que, como acabamos de decir, hemos descartado.

34.En efecto, a propósito de estos restantes argumentos impugnatorios, la demanda afirma que el cálculo del factor de agotamiento llevado a cabo por la liquidación es erróneo porque al no realizar actividades de beneficio no cabe practicar reducción alguna en la base del cálculo, pero ya hemos dicho que esto no es así.

35.En segundo lugar, rechaza que se haya asignado el 53% del coste de producción total de las operaciones de la sociedad a la actividad extractiva, y el resto a la actividad de tratamiento, pero este porcentaje es el que resulta de la documentación aportada, especialmente de los propios planes de labores presentados por la entidad recurrente, ante la imposibilidad de basarse en los datos de la contabilidad interna, no aportada por la interesada, por carecer de una contabilidad analítica (según sus propias manifestaciones). Sobre ellos, la liquidación realizó una serie de cálculos que no han sido enervados por la demanda, más allá de rechazarlos, sin ofrecer cálculo alternativo alguno, y, como acertadamente dice la liquidación no se ha aportado cuáles son las "otras partidas indirectas" que dice no se incluyeron en la determinación de la llamada base imponible previa.

36.Concepto este último que también discute la demanda, afirmando que no existe en la Ley General Tributaria, lo que, siendo cierto, no supone ninguna incorrección de la liquidación porque bajo esa denominación, ciertamente extralegal, se encierra una manera de calcular el límite del cálculo del factor de agotamiento que, insistimos, no ha sido enervado por la demanda.



Se desestima este motivo.

CUARTO. Los intereses de demora.-

37. Impugna la demanda el cálculo de los intereses de demora porque no se ha tenido en cuenta que el año 2012 era bisiesto y, por tanto, había que realizar un cálculo sobre 366 días y no sobre 365 días, perjudicando así los intereses del obligado en 177,71 euros.

A tal efecto, partiendo de los días computados por la liquidación (1582), aplica la fórmula del interés simple y concluye que la liquidación para el año 2012 no enfrenta en el numerador los 366 días correspondientes al año bisiesto con los correspondientes 366 días del denominador, resultando un coeficiente 1, sino que mantiene el denominador en 366, resultando un coeficiente de 1,0027397.

38. Lo cierto es que la liquidación calcula los intereses de demora sobre los mismos días (1582), y no explicita ninguna fórmula, por lo que no podemos confrontar su cálculo con el que sostiene la demanda, que, por tanto, en este extremo también ha de ser desestimada, sin perjuicio, claro está, de que, de ser correcto el cálculo que realiza, resultaría obligado que la Administración tributaria lo corrigiera, no tanto para ejecutar esta sentencia, que es desestimatoria, y por ende no susceptible de ejecución, cuanto para evitar un enriquecimiento injusto, aunque sea de una suma tan insignificante.

Se desestima este motivo.

QUINTO. Costas procesales. -

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que *"En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho"*.

En el caso que nos ocupa, al desestimarse la pretensión actora, procede imponerle las costas del recurso, al no haber razón alguna para apartarse de la regla general.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso administrativo número nº 359/2020, promovido por el Procurador Sr. González Salinas, en nombre y representación de la Entidad Materiales y Hormigones, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 3/12/2019, y conta las resoluciones de las trae causa, por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la parte actora.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.