



Roj: **STS 343/2024 - ECLI:ES:TS:2024:343**

Id Cendoj: **28079130022024100020**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/01/2024**

Nº de Recurso: **2559/2022**

Nº de Resolución: **106/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 204/2022,**
AAAN 977/2022,
ATS 1090/2023,
STS 343/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 106/2024

Fecha de sentencia: 24/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2559/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2559/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 106/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2559/2022, interpuesto por la entidad mercantil S.A. HULLERA VASCO LEONESA, representada por la procuradora de los tribunales doña M.ª Elena Carretón Pérez, bajo la dirección letrada de don Javier Andrade Cabello, y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de enero de 2022, dictada en el recurso núm. 678/2018, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (RG2681/15), que estimó en parte el recurso interpuesto contra la Resolución del TEAR de Castilla y León de 31 de octubre de 2014 que, a su vez estimó en parte el recurso interpuesto contra la liquidación y sanción correspondiente al IS, ejercicio 2007.

Se han personado en este recurso como partes recurridas la mercantil S.A. HULLERA VASCO LEONESA representada por la procuradora de los tribunales doña M.ª Elena Carretón Pérez, bajo la dirección letrada de don Javier Andrade Cabello, y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 678/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 21 de enero de 2022 dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" **FALLO** Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Dª. Elena Carretón Pérez, en nombre y representación de SOCIEDAD ANONIMA HULLERA VASCO LEONESA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (RG2681/15);, la cual anulamos en parte por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho segundo y cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas".

Dicha sentencia fue aclarada por Auto de fecha 8 de febrero de 2022.

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la entidad mercantil S.A. HULLERA VASCO LEONESA y de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional tuvo por preparado mediante Auto de 4 de abril de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 8 de febrero de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, procede incluir en la base imponible "minera" para calcular la dotación al factor de agotamiento las subvenciones de capital transferidas al ejercicio y los beneficios obtenidos por la venta de elementos patrimoniales afectos a la explotación minera considerados como chatarra.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 98.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponden con el actual artículo 91.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.



Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA [...]"

CUARTO. *Interposición del recurso de casación por la Administración General del Estado.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior apartado tercero y dicte sentencia por la que estimando el recurso de casación, revoque la sentencia recurrida, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16-7-2018, estimatoria en parte del recurso de alzada contra la resolución del TEAR de Castilla y León de 31-10-2014, y los actos administrativos de la que traen causa". En el referido apartado tercero solicita que "Atendiendo a los términos en que la cuestión aparece planteada en el Auto de admisión del recurso de casación, se solicita de la Sala a la que nos dirigimos que fije la siguiente doctrina:

No procede incluir en la base imponible "minera" para calcular la dotación al factor de agotamiento las subvenciones de capital transferidas al ejercicio".

QUINTO. *Interposición del recurso de casación por la entidad mercantil Sociedad Anónima Hullera Vasco Leonesa.*

También, la representación procesal de la entidad mercantil SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA, interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que:

"...dicte en su día Sentencia por la que se estime el recurso y, de conformidad con los Arts. 87.bis.2 y 92.3.b) LJCA:

1º) En el caso de que esta Excm. Sala estime el recurso por cualquiera de los motivos desarrollados en los apartados SEGUNDO o TERCERO:

a) Case y anule *parcialmente* la Sentencia impugnada y, en su lugar, declare que el recurso contencioso-administrativo formulado por mi mandante debió haber sido estimado, además de por los motivos ya estimados en la Sentencia impugnada, también por los motivos consignados en el presente recurso de casación y que la Sala acuerde estimar.

b) Anule *parcialmente* las previas Resoluciones del TEAC y del TEAR impugnadas (es decir, únicamente en las respectivas partes de las mismas que fueron desestimatorias y confirmaron en parte el acto administrativo sancionador).

c) Anule el acto administrativo de liquidación en la parte del mismo confirmada por la Sentencia impugnada y por dichas Resoluciones del TEAC y del TEAR.

d) Reconozca el derecho de mi mandante a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada en concepto de la Liquidación anulada, incrementada con sus correspondientes intereses de demora desde su fecha de pago hasta la de su efectiva devolución.

e) Y fije doctrina jurisprudencial sobre las cuestiones que presentan interés casacional objetivo, teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado CUARTO de este escrito.

2º) Acuerde la devolución del importe del depósito constituido para recurrir.

3º) Realice un pronunciamiento sobre las costas judiciales de conformidad con lo interesado en el apartado SEXTO de este escrito".

SEXTO. *Oposición al recurso de casación interpuesto por la entidad mercantil Sociedad Anónima Hullera Vasco Leonesa.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario por la mercantil SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA y suplica en su escrito a la Sala que "...dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho". En el referido apartado tercero solicita:

"El recurrente termina suplicando que la Sala dicte sentencia estimando el recurso y case la sentencia recurrida, así como que anule *parcialmente* las resoluciones del TEAC y del TEAR impugnadas y acto de liquidación, reconociendo el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente liquidadas.

Respecto de la pretensión deducida de contrario consideramos, por las razones expuestas en el presente escrito de oposición, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.



Y en relación con las cuestiones doctrinales planteadas en el Auto de admisión, efectuamos las siguientes consideraciones, formuladas sobre la base del supuesto que se somete a examen:

No procede incluir en la base imponible "minera" para calcular la dotación al factor de agotamiento los beneficios obtenidos por la venta de elementos patrimoniales afectos a la explotación minera considerados como chatarra".

SÉPTIMO. *Oposición al recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado.*

También, la representación procesal de la entidad mercantil SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA se opuso al recurso de casación por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y suplica en su escrito a la Sala que:

"1º) Fije doctrina jurisprudencial sobre las cuestiones que presentan interés casacional objetivo, teniendo en cuenta lo expuesto en el apartado QUINTO de este escrito.

2º) Y confirme la Sentencia impugnada en cuanto al único pronunciamiento de la misma que había sido impugnado por la Abogacía del Estado (sin perjuicio alguno del pronunciamiento que la Sala realice respecto del recurso de casación propio interpuesto por esta misma parte ahora recurrida).

O, *subsidiariamente*, para la hipótesis de que la Sala considere que no procede incluir en la base imponible "minera" para calcular la dotación al factor de agotamiento las subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio, revoque solo *parcialmente* la Sentencia de instancia y declare que tampoco debe incluirse en dicha base imponible "minera" el importe de las amortizaciones practicadas en el mismo ejercicio de los elementos patrimoniales adquiridos o construidos con cargo a dichas subvenciones de capital y a cuya amortización está indisolublemente vinculada la imputación a resultados de la subvención, y ordene a la Administración que recalcule el importe correcto de la dotación al factor de agotamiento y dicte nuevo Acuerdo de Liquidación ajustado a dicho pronunciamiento".

OCTAVO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon concluidas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de enero de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Sobre el debate.*

El debate del presente recurso de casación queda básicamente circunscrito a la interpretación que cabe hacer del art. 98.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004 -actual 91.3 de la Ley 27/2014-, que bajo la rúbrica "Factor de agotamiento: ámbito de aplicación y modalidades", dispone que:

"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, por que 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".

La sentencia de instancia, de fecha 21 de febrero de 2022, rec. ord. 678/2018, centró la cuestión propuesta por las partes que nos ha de ocupar, en estos términos, "1.- Improcedente determinación de la base imponible sobre la dotación al factor de agotamiento en la declaración del IS del ejercicio 2007, vulneración por la Administración de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza y seguridad legítima -pp. 33 a 74-".

En lo que ahora interesa la Sala sentenciadora se pronunció al respecto como sigue -añadimos algunas negritas-:

"A.- Conviene comenzar por describir la regularización efectuada por la Administración en relación con la dotación del factor de agotamiento. Como se indica en la p. 27 del Acuerdo de liquidación en las correcciones al resultado contable la recurrente **consignó una reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento, dotado de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 98.3 del RDL 4/2004 (TRLIS)**, por realizar aprovechamientos de materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento. El importe dotado en el ejercicio fue de 3.775.000,00 euros, de acuerdo con los cálculos



efectuados por el contribuyente que figuran en un documento de elaboración propia aportado a la Inspección e incorporado al expediente en diligencia de 18 de julio de 2012.

(...)

El alcance de la regularización efectuada se explica en el informe de disconformidad en las pp. 7 y ss. Así, razona:

-". *únicamente se puede dotar el factor de agotamiento con recursos procedentes de la actividad minera excluyendo el resto de actividades desarrolladas, la controversia surge **al considerar el contribuyente que la totalidad de sus recursos provienen de dicha actividad, lo cual no es cierto***".

-". *La Inspección no se opone a que se tengan en cuenta tanto los beneficios como las ganancias, es decir, la totalidad de los recursos surgidos directa o indirectamente de la actividad minera, la única condición que exige es que **la generación de esos recursos hayan supuesto un incremento en el grado de agotamiento del yacimiento***".

Por ello, se debe " en primer lugar circunscribir el cálculo a las actividades ordinarias y recurrentes del contribuyente para posteriormente **aislar el beneficio de explotación obtenido con la venta de las materias primas minerales del resto de las ventas o ingresos que si bien forman parte del beneficio de explotación en nada influyen en las actividades de aprovechamiento del mineral**".

Como consecuencia de este proceder, la Administración considera que **determinadas partidas no pueden ser tenidas en cuenta**. En concreto:

1.- Rentas originadas en actividades tales como las de " prestaciones de servicios a terceros, arrendamientos, alquileres y ventas de chatarra".

Así, se afirma que " *la obtención de ingresos derivados de la prestación de servicios informáticos, de alquileres a terceros de locales comerciales o de viviendas para el uso de oficinas, de arrendamientos a terceros de instalaciones y talleres y de arrendamientos de concesiones de explotación mineras a una tercera empresa minera no son en absoluto ingresos que puedan proceder de las actividades de aprovechamiento del mineral extraído por el propio contribuyente. **Se trata de actividades que quedan totalmente al margen y deben ser excluidas en el cálculo del límite del factor de agotamiento**. Si el contribuyente abandonara súbitamente el desarrollo de estas actividades, la explotación y el grado de agotamiento de los yacimientos no se vería afectado*".

Igualmente ocurre con la **venta de chatarra** " *la venta de determinados elementos patrimoniales utilizados en actividades extractivas y ya amortizados...la mejor o peor salida que tengan en el mercado de chatarra no altera en absoluto el ritmo de explotación de los yacimientos*".

Por último, se excluyen ingresos de pequeña cuantía como son los relativos a una permuta de venta de leña y libros.

2.- **Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio**. La Inspección reconoce que " *se trata de contraprestaciones recibidas por la venta de mineral y están por tanto incluidas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias*". Pero acto seguido añade que " **no es admisible que para iguales grados de agotamiento del yacimiento varíe sustancialmente el importe a dotar en función de tipo de financiación utilizado en la explotación de la mina**".

El obligado tributario sostiene que de excluirse las subvenciones también deberían excluirse las amortizaciones de los activos adquiridos. La Inspección le contesta que " *no puede accederse a esta pretensión puesto que las amortizaciones de los activos afectos a las explotaciones mineras sí forman parte del resultado de explotación de la actividad minera de que se trata*". Añadiendo que " *el tipo de financiación utilizado para la adquisición de los activos no puede afectar a la dotación al factor de agotamiento el cual, como ya se ha señalado, sólo debe depender del grado de agotamiento del yacimiento. No es admisible que se elimine del resultado de explotación las amortizaciones de los activos adquiridos con cargo a subvenciones o mediante préstamos a terceros dejando en cambio las relativas a los adquiridos mediante financiación propia*".

3.- Resultados financieros: ingresos y gastos financieros. El obligado tributario sostuvo que si se excluían los gastos financieros, también deberían excluirse los 588.000 € destinados a la financiación de activos fijos. La Inspección admitió esta regularización.

4.- Beneficios en la enajenación del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control. Se trata de la venta de unas viviendas y de unas parcelas propiedad del contribuyente. Se dice que " *estas ventas quedan totalmente al margen de la actividad minera, no forman parte del resultado de explotación de la actividad minera y se engloban dentro de los resultados extraordinarios*".



5.- Ingresos extraordinarios. Son ingresos obtenidos por un lado de " *la renuncia a un derecho de inquilinato y por el otro de la indemnización percibida como consecuencia de los daños y perjuicios causados en el incumplimiento de un contrato de arrendamiento de servicios al amparo del cual se encargó la ejecución de una carretera de acceso a la explotación*".

Se razona que " *el que se renuncie o no a un derecho de acceso no incide en absoluto en la ejecución del yacimiento...la mala ejecución de la carretera si puede afectar al ritmo de explotación frenándolo en este caso, pero ello ya ha tenido su consecuencia en los años anteriores en los resultados de explotación correspondientes, dando lugar a una menor extracción y venta del mineral. El que el recurrente resulte vencedor y perciba la correspondiente indemnización...no altera el ritmo de explotación. La dotación del factor de agotamiento no puede depender del ritmo en el que se resuelva un pleito*".

(...)

D.- En opinión de la Sala la Administración tiene razón.

El denominado factor de agotamiento (FA) tiene su origen en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y su régimen fue inicialmente desarrollado a través de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería y el Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo. Siendo posteriormente regulado en el RD 4/2004, de 5 de marzo.

La **STS de 22 de mayo de 2004 (Rec. 4413/1999)**, nos explica que se trata de " *un instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque la explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros*".

La actividad minera se caracteriza por una serie de notas que no se dan en otros sectores como son: los actos costes económicos y administrativos aparejados a la actividad; el agotamiento de la materia prima objeto de la actividad (el yacimiento minero); la necesidad de realizar actividades industriales previas y necesarias para la aplicabilidad práctica o uso industrial y la frecuente insularidad del yacimiento con los consiguientes costes de traslado al lugar de los nuevos yacimientos. De aquí la existencia o necesidad de un beneficio fiscal que en alguna medida compense los gastos adicionales inherentes a la actividad minera con respecto a otro tipo de actividades industriales.

Aunque el régimen español tiene sus propias singularidades, como razona la **STS de 22 de mayo de 2004 (Rec. 4413/1999)**, está inspirado en el modelo de los EEUU y así dicha sentencia razona que " *el Depletion Allowance...ha servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento*": sin que pueda ignorarse que nuestro legislador también tuvo en cuenta el *Reconstitution de Gisement* francés - **STS de 21 de noviembre de 2013 (Rec. 4031/2011)**).

Ahora bien, como razona la indicada **STS de 22 de mayo de 2004 (Rec. 4413/1999)**, el sistema español " *no consiste en dotar una reserva para reponer o mejor hacer frente a la pérdida de los activos materiales e inmateriales afectos a las explotaciones mineras, cuyos yacimientos se agotan.....[sino que] el régimen del Factor de Agotamiento es sencillamente una variedad de autofinanciación exenta para el fomento de las inversiones*". Añadiendo la sentencia que " *queda claro, y así lo ratifica la Orden del ministerio de Economía y Hacienda de 10 de febrero de 1984, que las dotaciones a la reserva especial denominada Factor de Agotamiento, nade tienen que ver con el agotamiento de los activos mineros existentes*".

El factor de agotamiento, ciertamente, no agota las ventajas concedidas a las entidades de minería, pues como con razón afirma el demandante, la Orden del 10 de febrero de 1984 (BOE 6/3/1984), indica que " *las minas contienen bienes no renovables (el mineral) que disminuyen en función del tonelaje extraído. Y este hecho, típico de la explotación minera, queda recogido claramente en la propia denominación de las cuentas 685, "Agotamiento de minas", y 285 "Agotamiento acumulado de minas". En estas cuentas se contabilizará el agotamiento que sufran las minas en función del tonelaje extraído durante el ejercicio. Para ello se aplicará a cada tonelada métrica extraída el resultado de dividir la inversión en minas por las toneladas métricas previsibles a explotar, según datos obtenidos por la evaluación técnica de las reservas de carbón*".

Estableciendo la normativa contable, por lo tanto, un sistema de amortización que tiene en cuenta la peculiaridad de la inversión realizada, siendo conveniente resaltar que en España esta especial regulación - inspirada en el denominado " *cost method*" de la *Depletion Allowance*- no se considera comprendida dentro del régimen fiscal especial, tratándose de un mecanismo especial de amortización para las Empresa de Minería del Carbón.

El factor de agotamiento, tal y como ha sido regulado por nuestro legislador consiste **en permitir el obligado tributario aplicar una reducción sobre el beneficio obtenido. Un mecanismo de autofinanciación** -inspirado en el " *percentage method*" de la *Depletion Allowance*-. Ahora bien, que nuestro ordenamiento distinga entre la



amortización de la explotación minera y la aplicación de una reducción sobre el beneficio obtenido, no significa que la reducción no debe tener vinculación con el agotamiento del "aprovechamiento minero", que es lo que sostiene la Inspección.

En los EEUU el beneficio sobre el que cabe aplicar la reducción no es todo beneficio obtenido por la sociedad, sino que se refiere al beneficio bruto obtenido por la actividad de minería - *Gross Income from Mining*-, solo el "beneficio" obtenido como consecuencia de la actividad minera es tenido en cuenta y en España hacemos lo propio empleando el concepto de "aprovechamiento minero".

Se entiende así que el art 98.3 del TRLIS disponga que " *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*". La omisión de la expresión "extracción", no tiene el alcance que pretende darle la recurrente, pues como acertadamente razona la Inspección " *lo que quiere decir es la mera extracción del mineral del carbón no da lugar a la determinación de base imponible "minera" alguna sobre la que calcular la dotación del factor de agotamiento sino que es la venta del mineral...la que genera dicha base imponible*".

Centrándonos por lo tanto en este punto se trata de determinar **que debemos entender por beneficio obtenido a los efectos de aplicar el Factor de Agotamiento**, siendo este el punto objeto de controversia. En este sentido, la STS de 7 de febrero de 2012 (Rec. 4259/2009) y 25 de octubre de 2013 (Rec 6281/2011), sostienen que **para aplicar el factor de agotamiento es preciso que " la ganancia obtenida deriva de la actividad minera"** y las STS de 30 de abril de 2013 (Rec. 5151/2010) y 16 de mayo de 2013 (Rec. 4812/2010), son claras al entender que " *los gastos extraordinarios y financieros, procedentes de la expropiación forzosa del derecho al aprovechamiento*", no pueden incluirse en la base imponible a efectos del Factor de Agotamiento, pues " *no guardan relación con la extracción del mineral ni con la explotación de la mina*".

Es en este punto donde se centra el debate entre las partes. Para la recurrente, como la sociedad sólo se dedica a la actividad minera todos los ingresos deben entenderse como beneficios derivados de la actividad minera; la Administración, sin embargo, sostiene que los beneficios deben tener vinculación con el agotamiento o explotación de la misma, lo que, en opinión de la Sala, resulta más acertado y acorde con la finalidad que inspira la ventaja fiscal concedida.

E.- Una vez que el debate queda centrado en los razonados términos, lo que debemos analizar, tal y como hizo la Inspección es, **teniendo en cuenta la finalidad de la norma, si determinadas partidas que se han tenido en cuenta a la hora de determinar la base imponible deben ser eliminadas a la hora de determinar la base imponible "minera"**.

Procede, por lo tanto, que analicemos cada una de las partidas controvertidas.

E.1.- Subvención de capital -pp 44 a 61 de la demanda-. La p. 31 del Acuerdo de liquidación resume la posición de la Administración al razonar que " *la idea que subyace en su no inclusión en la base imponible es que no es admisible que para iguales grados de agotamiento del yacimiento e iguales importe en el beneficio derivado de la venta del mineral varía sustancialmente el importe a dotar de factor de agotamiento en función del tipo de financiación utilizado en la explotación de la mina. De forma que lo que se pretende que la dotación sea independiente del método de financiación utilizado*". El TEAC analiza el tema en la p. 39 y no añade nada nuevo a la razonado por la Inspección.

En este punto, el motivo debe estimarse.

Entiende la Sala que **las subvenciones guardan conexión directa con la explotación y agotamiento de la mina, pues en otro caso no se habrían obtenido.** Dicha vinculación no se discute por la Administración. Tampoco discute la Administración que el tratamiento contable dado por la recurrente ha sido el correcto. Así, como indica el PGC de 1990, Norma de Valoración 20, en relación con las subvenciones de capital " *las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo por los activos financiados por dichas subvenciones*". Lo que supone una mayor cuantía en la base imponible y, por lo tanto, una mayor cantidad sobre la que aplicar la deducción.

Ahora bien, siendo esto así, es decir guardando la subvención conexión directa con la explotación y agotamiento de la mina y habiéndose ajustado la empresa a la normativa contable, **no resulta correcto excluir la subvención a la hora de calcular la base imponible "minera"**. Repárese en que la finalidad de la norma se cumple pues la entidad aplicará el factor de agotamiento a la actividad minera. La inspección reconoce que " *un igual grado de agotamiento de una mina no conlleva un igual importe en la dotación del factor de agotamiento*", en efecto, el importe dependerá de varios factores y de hecho, un igual grado de agotamiento no implica el mismo importe en la dotación del factor de agotamiento, de hecho, por ejemplo, quien consiga un mejor precio, puede obtener un factor de agotamiento mayor y por la misma razón, quien obtenga una subvención, también



tendrá un factor de agotamiento mayor. En suma, **la Administración está introduciendo una restricción en el beneficio fiscal que no se encuentra regulada en la norma y el cómputo de la subvención obtenida a la hora de fijar la denominada base imponible minera no se opone a la finalidad del beneficio fiscal.** En ningún momento el legislador indica que exista incompatibilidad alguna entre la obtención de la subvención y el factor de agotamiento, por lo que, cumpliéndose la finalidad de la norma, la Inspección no puede introducir una restricción no establecida en la norma.

E.2.- Exclusión del importe de los ingresos obtenidos de las denominadas "ventas de chatarra" -pp. 61 a 64-. En este punto entendemos que la Administración tiene razón cuando razona que *"se trata de la venta de elementos patrimoniales utilizados en las actividades extractivas y amortizados que son finalmente vendidos como chatarra. La mejor o peor salida que tenga al mercado de chatarra no altera en absoluto el ritmo de explotación de los yacimientos"*. **La obtención de ingresos ya no guarda conexión con la explotación y agotamiento del yacimiento.**

E.3.- Exclusión del importe de determinadas indemnizaciones obtenidas por la sociedad: E.3.1.- En el año 2007, el obligado tributario percibió de IBERINSA una cantidad al vencer un pleito relativo a la *"existencia de defectos en la construcción de la carretera entre Santa Lucía y Tabliza de la Nueva Mina"* -pp. 65 a 69 de la demanda-.

En la p. 33 del Acuerdo de liquidación se razona que *"el hecho de percibir o no una indemnización no varía el grado de agotamiento de la mina, ni el beneficio económico derivado de la venta del mineral extraído. Si nada hubiera percibido el contribuyente, el grado de agotamiento de la misma y el importe del beneficio procedente del mineral extraído sería exactamente igual que si hubiera percibido miles de millones de euros de indemnización"*.

La Sala comparte el criterio de la Administración."

SEGUNDO. *Posición de las partes respecto de las subvenciones.*

Ambas partes han preparado e interpuesto recurso de casación.

Sobre este punto relativo a las subvenciones, muestra su disconformidad con lo resuelto el Sr. Abogado del Estado.

Considera que el art. 98 regula dos modalidades posibles para determinar cuál es el importe que puede dotarse al factor de agotamiento y, por tanto, que puede gozar del beneficio de reducir la base imponible :

a) *El 30% de la parte de base imponible que proceda del aprovechamiento de los recursos mineros que dan derecho a estas dotaciones (art. 98.2 TRLIS).*

b) *El 15% del valor de las materias primas minerales declaradas prioritarias en el RD 647/2002, vendidas o autoconsumidas por la propia empresa para su posterior tratamiento o transformación. La valoración de los minerales consumidos se determina por la contabilidad, sin que se pueda considerar el valor de mercado del mineral transformado ni el valor en venta de ese mineral sin transformar.*

En esta segunda modalidad, la dotación del factor de agotamiento tiene como límite máximo el 100% de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos de los citados minerales y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de las mismas.

Pues bien, *la dotación al factor de agotamiento cumple una función similar a la dotación a la amortización del inmovilizado material, guardando y creando en la sociedad un fondo que permitirá adquirir o explotar nuevos yacimientos a medida que se agotan los precedentes, al igual que las dotaciones acumuladas a la amortización del inmovilizado material permiten reponer ese inmovilizado, porque en ambos casos, se trata de fondos no distribuidos, esto es, de beneficios no repartidos*, por lo que también quedarían excluidas las subvenciones, pues no pueden conceptuarse como una parte del activo que se trata de reponer en el futuro. No existe, pues, a su criterio, una conexión directa entre la subvención y la explotación y agotamiento de la mina, porque aquella no constituye un beneficio derivado de esa explotación y posee una relación indirecta, ya que permite sostener la cuenta de resultados, con independencia del precio; sin que quepa comparar precio y subvención. Añade que, en contra de lo acogido por la Audiencia Nacional, no cabe la analogía cuando se trata de beneficios fiscales, sin que pueda entenderse que la Administración tributaria haya introducido restricción alguna, en tanto que la exclusión no es contraria a la literalidad del precepto, ya que el mismo no contempla el supuesto, sino que define en positivo los elementos que forman parte de la base imponible *correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados*, lo cual respeta el concepto de aprovechamiento, referido a la extracción minera, y no puede olvidarse que la determinación de la base imponible está vinculada a la parte de los rendimientos que tienen su origen en el aprovechamiento, poseyendo la subvención conexión directa con la explotación minera, en la medida en que trata de garantizar su continuidad. De otra forma se obtendría un doble beneficio, se facilita nuevas inversiones,



al igual que la deducibilidad de la dotación al factor de agotamiento, reservando fondos destinados a nuevas inversiones mineras; por lo que no procede incluir en la base imponible "minera" para calcular la dotación al factor de agotamiento las subvenciones de capital transferidas al ejercicio.

Se opone la "SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA" realizando un recordatorio de lo sucedido respecto de la subvención cuestionada. Al respecto indica que:

"1.º) No existe controversia entre las partes en el hecho de que en el año 2007, esta Sociedad realizó el traspaso a resultados de dicho ejercicio de la parte proporcional de subvenciones de capital no reintegrables concedidas en el año 1990 para la inversión en nuevas instalaciones mineras (esencialmente, para el denominado proyecto de la Nueva Mina).

En concreto, en el ejercicio 2007 la Sociedad traspasó a resultados del ejercicio un importe de 1.374.667,65 euros, de los cuales la práctica totalidad (en concreto, 1.301.644,52 euros) correspondió al traspaso de la subvención de capital otorgada procedente del Convenio celebrado en el año 1990 con el Ministerio de Industria para el proyecto de la Nueva Mina.

Al escrito de Alegaciones previas al Acta se adjuntó copia del Convenio relativo a dicha subvención celebrado el 2 de julio de 1990 entre la Sociedad y dicho Ministerio, a fin de acreditar su directa vinculación con la actividad minera (obra formando parte del documento 2.1.1.62 y 2.1.1.63 del expediente de liquidación, que obran dentro de la carpeta digital 2013FHN522585250887E).

1.2º) Se trata de exactamente la misma subvención de capital concedida en el año 1990 y que desde entonces esta Sociedad viene imputando cada año a resultados de ejercicio en función de la amortización de los activos vinculados a misma.

En la comprobación inspectora de carácter general realizada por la AEAT respecto de los ejercicios 1998 a 2001, fueron objeto de análisis exactamente las mismas subvenciones procedentes del año 1990 (véanse en el documento nº 2 adjunto a nuestro escrito de Alegaciones al Acta, documentos 2.1.1.68 a 2.1.1.71, ambos inclusive, del expediente de liquidación, que obran dentro de la carpeta digital 2013FHN522585250887E; en concreto: la Diligencia nº 3 de fecha 2-7-2003, punto 9, obrante al folio 11; el Anexo 3 de dicha Diligencia, obrante a los folios 124 a 128; el Requerimiento de Documentación nº 5, de 7-7-2004, punto 1, folio 261; la Diligencia nº 9 de fecha 20-9-2004, punto 1, folios 316 a 319; la Diligencia nº 11 de fecha 6-10-2004, punto 2, folios 384 y 385, en la que se refiere precisamente dicha subvención así como la aportación por esta Sociedad de copia del mismo Convenio con el Ministerio de Industria y Energía de 2-7-1990 también aportado en este caso; también véase el punto 3 de la misma Diligencia, folios 385 y 386; y su Anexo único, folios 397 y 399).

Y, sin embargo, en lo que respecta a la determinación de la base imponible "minera" sobre la que calcular la dotación al factor de agotamiento, el Inspector actuario no excluyó en modo alguno las citadas subvenciones de capital traspasadas a resultados de dichos ejercicios 1998 a 2001 (véanse en los citados documentos 2.1.1.68 a 2.1.1.71, ambos inclusive, del expediente de liquidación, que obran dentro de la carpeta digital 2013FHN522585250887E: la Comunicación de puesta de manifiesto del expediente de fecha 27-12-2004, punto 5.1.1, folios 556 a 560; el Acta de Disconformidad de fecha 26-1-2005 relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1998, punto 3.B.2, págs. 5 a 8 del Acta, en el que se afirma "en el 1998 toda la base imponible mencionada corresponde al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos mineros señalados", el Acta de Disconformidad de fecha 26-1-2005 relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1999, punto 3.B.2, págs. 5 a 8 del Acta; el Acta de Disconformidad de fecha 26-1-2005 relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2000, punto 3.B.2, págs. 5 a 8 del Acta, en el que se afirma "en el 2000 toda la base imponible mencionada corresponde al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos mineros señalados", el Acta de Disconformidad de fecha 26-1-2005 relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001, punto 3.B.2, págs. 5 a 8 del Acta; el Informe ampliatorio común a las cuatro Actas, punto 4, págs. 8 a 12; el Acuerdo de Liquidación de fecha 28-2-2005, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1998, Fundamento de Derecho Quinto, págs. 9 a 12 del mismo; el Acuerdo de Liquidación de fecha 28-2-2005, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1999, Fundamento de Derecho Quinto, págs. 9 a 13 del mismo; el Acuerdo de Liquidación de fecha 28-2-2005, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2000, Fundamento de Derecho Quinto, págs. 10 a 13 del mismo, donde se afirma "... la base imponible comprobada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000 (que corresponde toda ella al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas del aprovechamientos señalados a que se refiere el artículo 112 de la LIS)"; el Acuerdo de Liquidación de fecha 28-2-2005, relativo al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2001, Fundam. Derecho Quinto, págs. 10 a 14 del mismo, donde se afirma "Teniendo en cuenta dicho resultado imputable a la venta por productos a que se refiere el artículo 112 de la LIS , la entidad puede reducir dicha base imponible en un importe máximo de ...").



Por tanto, con remisión al apartado TERCERO del escrito de interposición del recurso de casación propio formulado por esta parte -recurrente y a efectos de este escrito recurrida- respecto de la aplicación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, no resulta admisible que la AEAT: (i) respecto de la misma Sociedad, (ii) el mismo órgano de la Administración (la Administración Tributaria, AEAT); (iii) respecto del mismo tributo (Impuesto sobre Sociedades); (iv) respecto de la misma cuestión controvertida (dotación al factor de agotamiento en el régimen especial de la minería, y en particular la inclusión o exclusión de la subvención de capital transferida a resultados del ejercicio para la determinación de la base imponible "minera" sobre la que calcular la dotación); (v) respecto de exactamente las mismas subvenciones; y (vi) aplicando la misma regulación normativa (literalmente idéntica, sin cambiar una coma); la AEAT aplique criterios interpretativos totalmente contrarios.

Y menos aún si la Administración Tributaria pretende realizar tal aplicación, además, con carácter retroactivo respecto de un ejercicio (2007) anterior en más de 5 años al momento en que en 2012 y en el seno de la comprobación inspectora que dio origen al Acuerdo de Liquidación impugnado, la Administración puso de manifiesto por vez primera a esta Sociedad este radical cambio de postura.

1.3º) Son subvenciones que (tal y como se explica en las Notas 4.E) y 12 de la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2007, págs. 18 y 32 de la misma, que fue entregada a la Inspección y figura como documento 2.1.1.11 del expediente de liquidación, que obra dentro de la carpeta digital 2013FHN522585250887E), la Sociedad imputó a resultados sistemáticamente siguiendo el criterio de la propia amortización de los activos en que se materializó la inversión objeto de financiación a través de dicha subvención de capital, tal y como determinaba el por entonces vigente Plan General de Contabilidad de 1990, Norma de valoración 20 "Subvenciones de capital", que disponía: "Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones".

El traspaso de subvenciones de capital a resultados del ejercicio constituye un ingreso ordinario durante cada uno de los ejercicios en los que ha de realizarse la imputación. Al respecto, puede consultarse la Memoria de las Cuentas Anuales de los ejercicios 2002 a 2007, que también fueron entregadas al Inspector actuario y que sin embargo -salvo las de 2007- no constaban incorporadas al expediente administrativo (por lo que al escrito de Alegaciones contra el Acta se adjuntó como documento nº 3 copia parcial de dichas Memorias, y también de las de los ejercicios 1998 a 2001 objeto de la anterior comprobación inspectora. Obran en los documentos 2.1.1.68 y 2.1.1.69 del expediente de liquidación, que obran dentro de la carpeta digital 2013FHN522585250887E); véanse las Notas 4.E) y 9 ó 12, según los años, de cada Memoria, dejándose expresamente designados, a los efectos probatorios oportunos, los archivos del Registro Mercantil, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, además de los de la Sociedad).

Se trata, insistimos, de subvenciones directísimamente vinculadas a la explotación minera ordinaria de la Sociedad, puesto que sirvieron para poder abrir nuevas explotaciones mineras en las que extraer el mineral y realizar su "aprovechamiento". Hasta tal punto que el propio Abogado del Estado se ve obligado a reconocer (pág. 14 de su escrito de interposición), que "La subvención tiene conexión directa con la explotación minera, en la medida en que trata de garantizar su continuidad (como dice el TEAC la subvención se concede para la inversión en nuevas instalaciones mineras)".

En definitiva, sin las subvenciones no habría habido nuevas explotaciones (o habrían sido más pequeñas), y sin nuevas explotaciones no habría habido extracción de mineral (o habría habido menos) respecto del que realizar "aprovechamiento" mediante las actividades "tratamiento, transformación, comercialización y venta" del mineral."

Considera esta parte que si bien no existe jurisprudencia sobre la cuestión que se dilucida, si existen pronunciamientos que pueden arrojar luz al respecto, tales como sentencias de 7 de febrero de 2012, 31 de mayo de 2012, 25 de octubre de 2013, 30 de abril de 2013 ó 16 de mayo de 2013, de las que extrae las siguientes consecuencias sobre qué debe entenderse y aplicarse el beneficio fiscal del factor de agotamiento minero, la que es derivada o procedente, " directa o indirectamente" de la actividad minera propiamente dicha, guardando relación "con la explotación de la mina".

Reitera la entidad recurrida que el importe de la dotación al Factor de Agotamiento no tiene nada que ver con el agotamiento real o efectivo de las minas, ni tampoco con la amortización de los activos afectos a la explotación minera, ni tampoco guarda relación con las inversiones necesarias para la adquisición de los activos mineros agotables ya contabilizados y existentes en la Empresa, sino que es un incentivo fiscal siempre que su importe se destine en el futuro a la inversión en gastos e inversiones mineras nuevas y distintas de las ya realizadas y contabilizadas y financiadas con cargo a la subvención: es, por tanto, una dotación ajena al número de toneladas extraídas, porque de lo que depende es de los ingresos obtenidos por la venta del mineral, que a su vez dependen sobre todo del precio de venta, dependiendo la mayor o menor dotación al factor de agotamiento de la decisión libre y voluntaria de la sociedad en cada ejercicio, porque, por mucho mineral que extraiga y



venta, puede decidir no dotar un solo céntimo, o agotar el límite de dotación, o cualquiera de las alternativas intermedias. La base imponible "minera" se compone únicamente por los ingresos de la comercialización y "venta del mineral de carbón extraído" y por los gastos producidos en la actividad de venta de dicho mineral; no se exige que la base imponible "derive" de la explotación, sino que se trate de "la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos ...", siendo que "correspondiente" es un término bien distinto y mucho más amplio que "derivado". Los términos "tratamiento, transformación, comercialización o venta" que aparecen al final del Art. 98.3 TRLIS no son los relevantes, ya que todos ellos se refieren o se enmarcan en el término "aprovechamientos", que aparece en el inciso inicial del precepto y que ha sido interpretado por el Alto Tribunal como equivalente a la extracción y venta del mineral; la parte de la base imponible generada por la subvención de capital transferida al resultado del ejercicio tiene su origen en el "aprovechamiento" del mineral entendido como extracción del mismo, ya que su extracción requiere inexcusablemente del uso de los elementos de activo que fueron adquiridos o construidos con cargo a la subvención de capital. En definitiva, aporta la siguiente conclusión para desestimar el recurso de casación:

1ª) Tal y como afirma la Sentencia impugnada, "... las subvenciones guardan conexión directa con la explotación y agotamiento de la mina, pues en otro caso no se habrían obtenido ... la finalidad de la norma se cumple pues la entidad aplicará el factor de agotamiento a la actividad minera... la Administración está introduciendo una restricción en el beneficio fiscal que no se encuentra regulada en la norma y el cómputo de la subvención obtenida a la hora de fijar la denominada base imponible minera no se opone a la finalidad del beneficio fiscal. En ningún momento el legislador indica que exista incompatibilidad alguna entre la obtención de la subvención y el factor de agotamiento, por lo que, cumpliéndose la finalidad de la norma, la Inspección no puede introducir una restricción no establecida en la norma."

2ª) Las subvenciones de capital están directísimamente vinculadas a la explotación minera ordinaria de la Sociedad, puesto que:

(i) sirvieron para poder abrir nuevas explotaciones mineras en las que extraer el mineral y realizar su "aprovechamiento". Dicho con otras palabras, sin subvención no habría existido mina, ni extracción de mineral, ni "aprovechamiento" del mineral mediante su "tratamiento, transformación, comercialización y venta";

(ii) además, la imputación a resultados de la subvención de capital se realiza en directa correlación y en la misma medida en que se realiza y mantiene activa la explotación minera y se amortizan los propios activos financiados con la subvención;

(iii) además, el ingreso contable y fiscal por la subvención de capital, mediante el traspaso a resultados de forma sistemática a medida que se amortizan los activos financiados con la subvención, se perdería si no se realizase la explotación de la mina y la extracción del mineral, pues la Administración reclamaría el reintegro de la subvención por no haber sido debidamente aplicada a su finalidad.

Subsidiariamente considera que se ha infringido el artº 98.3, por no realizar la correlativa exclusión de la base imponible minera de la amortización de los activos adquiridos con cargo a la subvención de capital.

TERCERO. Juicio de la Sala.

Anteriormente ya se dejó constancia de las características de la subvención que nos ocupa: en el año 2007, la sociedad recurrente realizó el traspaso a resultados de dicho ejercicio de la parte proporcional de subvenciones de capital no reintegrables concedidas en el año 1990 para la inversión en nuevas instalaciones mineras (esencialmente, para el denominado proyecto de la Nueva Mina), en concreto, en el ejercicio 2007 la Sociedad traspasó a resultados del ejercicio un importe de 1.374.667,65 euros, de los cuales la práctica totalidad (en concreto, 1.301.644,52 euros) correspondió al traspaso de la subvención de capital otorgada procedente del Convenio celebrado en el año 1990 con el Ministerio de Industria para el proyecto de la Nueva Mina.

Como se ha dejado apuntado al recoger los razonamientos que justifican las conclusiones a las que llegó la sentencia de instancia, la Sala hace un estudio general del "factor de agotamiento", para a continuación centrar el problema suscitado entre las partes, consistente en identificar y delimitar qué ha de entenderse por beneficio obtenido para aplicarlo; para la entidad minera, como sólo realiza esta actividad, se comprende todos los derivados de la misma; para la Administración, sin embargo, sólo lo son los beneficios vinculados al agotamiento o explotación de la mina.

Lo anterior conclusión de la Administración, constituye el presupuesto base y general para atender al tratamiento a dar a cada partida controvertida para hallar la denominada base imponible "minera", esto es, la base imponible sobre la que ha de proyectarse el factor agotamiento. La Sala de instancia hace suyo el planteamiento de la Administración.



Sentado lo anterior que, aunque es puesto en cuestión por la entidad minera -lo que se rechaza, en tanto que la jurisprudencia se ha pronunciado en el sentido de que "no contempla el cálculo del factor de agotamiento sobre la totalidad de la base imponible, que como resultado contable se integra en la liquidación del impuesto, sino sólo sobre la parte de los rendimientos que tuvieron su origen en dichos "aprovechamientos". De no ser así, una empresa minera podría beneficiarse de la dotación más allá de la finalidad que la justifica, al extender el beneficio a la parte de los rendimientos no procedente de la actividad extractiva"- , a nuestro entender resulta incuestionable, como bien se razona en la sentencia, y partiendo de dicho presupuesto desciende la Sala de instancia a examinar cada una de las partidas controvertidas. En concreto, respecto de la que nos interesa ahora, las subvenciones, consideró que:

- las subvenciones guardan conexión directa con la explotación y agotamiento de la mina, pues en otro caso no se habrían obtenido.
- el tratamiento contable dado por la recurrente ha sido el correcto.
- supone una mayor cuantía en la base imponible y, por lo tanto, una mayor cantidad sobre la que aplicar la deducción.
- la finalidad de la norma se cumple pues la entidad aplicará el factor de agotamiento a la actividad minera.
- un igual grado de agotamiento no implica el mismo importe en la dotación del factor de agotamiento.
- la Administración está introduciendo una restricción en el beneficio fiscal que no se encuentra regulada en la norma y el cómputo de la subvención obtenida a la hora de fijar la denominada base imponible minera no se opone a la finalidad del beneficio fiscal.

Frente a esta justificación el Sr. Abogado del Estado abandona el motivo por el que la Administración Tributaria excluyó las subvenciones dentro de la base imponible minera y ofrece un nuevo planteamiento. Recordemos, la Administración Tributaria justificó la exclusión sobre la base de que " *no es admisible que para iguales grados de agotamiento del yacimiento e iguales importe en el beneficio derivado de la venta del mineral varía sustancialmente el importe a dotar de factor de agotamiento en función del tipo de financiación utilizado en la explotación de la mina. De forma que lo que se pretende que la dotación sea independiente del método de financiación utilizado*", el Sr. Abogado del Estado viene a admitir expresamente que no es correcto el motivo excluyente, " *Así, conforme al argumento empleado en la sentencia, quien obtiene un mayor precio por el mineral vendido dispondrá de una base mayor para aplicar la dotación, lo que demuestra que un mismo grado de agotamiento puede dar lugar a distintos importes en la dotación.*

Eso es cierto, pero así como el precio está directamente relacionado con la explotación, la relación de la subvención es indirecta, ya que permite sostener la cuenta de resultados, con independencia del precio", centrando su discurso en un argumento, asimilando subvención con dotación a la amortización del inmovilizado material, que nos resulta forzado e inasumible, " *Desde esta perspectiva, la dotación al factor de agotamiento cumple una función similar a la dotación a la amortización del inmovilizado material, guardando y creando en la sociedad un fondo que permitirá adquirir o explotar nuevos yacimientos a medida que se agotan los precedentes, al igual que las dotaciones acumuladas a la amortización del inmovilizado material permiten reponer ese inmovilizado, porque en ambos casos, se trata de fondos no distribuidos, esto es, de beneficios no repartidos.*

Esa equiparación entre la función de las dotaciones puede servir para destacar la improcedencia de incorporar a la base imponible que aquí se discute el importe de la subvención. Para el cálculo de las amortizaciones del inmovilizado material se atiende al valor de los inmuebles sin tener en cuenta, en su caso, la existencia de posibles subvenciones que financien su adquisición. Si aplicamos esta misma regla al factor de agotamiento, también quedarían excluidas las subvenciones, pues no pueden conceptuarse como una parte del activo que se trata de reponer en el futuro".

Pero la equiparación que pretende el Sr. Abogado del Estado no es correcta, desde el punto y hora que obvia las especialidades presentes en el régimen especial de la minería, diseñado en función de la estructura peculiar del sector de la minería, tanto para el capital, por existir una clara desproporción entre el inmovilizado y el valor de la producción, como para el trabajo, por la singular naturaleza de la actividad minera, para lo que se dispuso un régimen especial, adoptando medidas de fomento, de índole financiera y tributaria. En este régimen se separa y distingue, por un lado la amortización de activos financieros, respecto de inversiones realizadas en activos mineros y en concepto de canon de superficie de minas, en el que puede encontrarse ciertas similitudes con el régimen general de las amortizaciones del inmovilizado material; por otro lo que es el factor de agotamiento, con un régimen legal y contable propio y exclusivo de este régimen fiscal, dirigido a dotar una cuenta de pasivo y dedicado obligatoriamente a invertir en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con la actividad minera, ya la Ley 6/1977 lo reguló como un beneficio fiscal a la inversión en explotaciones mineras,



justificándolo en el Preámbulo por su finalidad de "favorecer la inversión minera, poner en explotación nuevos yacimientos, sustituir los criaderos agotados y, en general, estimular la actividad minera", concibiéndose como beneficio distribuido a efectos de la aplicación del régimen de previsión para inversiones.

Conforme a la ley del impuesto la base imponible debe determinarse en relación a los criterios utilizados por las normas contables, con las correcciones legales procedentes; ya se ha dicho, y no se ha discutido, como se recoge en la sentencia de instancia, que el tratamiento contable dado por la entidad minera ha sido el correcto, indica el PGC de 1990, Norma de Valoración 20, en relación con las subvenciones de capital "las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el periodo por los activos financiados por dichas subvenciones". Lo que supone una mayor cuantía en la base imponible y, por lo tanto, una mayor cantidad sobre la que aplicar la deducción. La relevancia del tratamiento contable está recogida en la mentada sentencia de esta Sección de fecha 2 de octubre de 2017, rec. cas. 2761/2016:

"No está de más realizar algunas puntualizaciones para iluminar las anteriores reflexiones sobre esta cuestión. Si lo que se discute es el valor del mineral que ha sido tenido en cuenta para la determinación del factor de agotamiento, podemos afirmar que el criterio de la Administración y de la Sala de instancia fueron los correctos:

(1º) En primer lugar, conviene tener presente que la base imponible del impuesto sobre sociedades, ex artículo 10.3 de la Ley 43/1995 se determina, en estimación directa, corrigiendo el resultado contable, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en dicha Ley, previsión que obliga a partir de los criterios utilizados por las normas contables. **Pues bien, siguiendo los criterios de contabilización y las normas de valoración contempladas en la parte quinta del Plan General de Contabilidad**, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), vigente hasta el 1 de enero de 2008, se constata que su apartado tercero establecía que los bienes comprendidos en el inmovilizado material debían valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Idéntico criterio valorativo contemplaba el apartado trece para las existencias. En consecuencia, no cabe negar que el de coste de producción sea un criterio fiscalmente adecuado para fijar el valor del mineral, en orden a calcular el importe del factor de agotamiento."

En el régimen fiscal minero español cabe distinguir perfectamente entre el agotamiento real como gasto contable y fiscal, y la dotación al Factor de Agotamiento, sentencia de 22 de mayo de 2004, rec. cas.4413/1999:

"Es conveniente traer a colación, el Plan contable especial de las minas del carbón, aprobado por la Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984, el cual precisa en su Introducción que dentro del subgrupo de cuentas, nº 118. "Reservas para investigación y desarrollo", destinadas a contabilizar las dotaciones que realice las empresas para explotaciones sistemáticas investigación y desarrollo de nuevas zonas o de las ya existentes en explotación, mejorar la recuperación o calidad de los productos, perfeccionar el conocimiento de las reservas del yacimiento, etc, se encuentra la cuenta 1180, denominada "Factor de Agotamiento- Ley 6/1977", en la que se contabilizarán específicamente las cantidades destinadas a la finalidad a que se refiere el artículo 4º del Real Decreto 1116/1978, de 2 de Mayo.

Pues bien, en la Introducción se añade: "Para la debida claridad conceptual conviene advertir que las dotaciones a la cuenta 1180 no se realizaran en función del agotamiento de las minas, sino aplicando las normas establecidas a tal fin por las disposiciones legales.

Tiene interés esta advertencia, para evitar las eventuales confusiones a que podría llevar la denominación de la cuenta. El Instituto (de Planificación Contable), en este tema concreto, se ha limitado a formular el movimiento contable de la misma, ajustada a lo determinado por dicha disposición".

Queda claro, y así lo ratifica la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de Febrero de 1984, que las dotaciones a la reserva especial denominada "Factor de Agotamiento", nada tienen que ver con el agotamiento de los activos mineros existentes, en el momento de las dotaciones, pues se trata como ya hemos explicado de una modalidad de autofinanciación exenta de futuras inversiones mineras, por ello carece de todo soporte lógico jurídico sostener como ha hecho la Administración y ha aceptado la sentencia de instancia, que el Factor de Agotamiento es la medida fiscal aplicable a los activos agotables, que por su naturaleza no pueden acogerse a la libertad de amortización."

De hecho, si se tratase de mecanismos contables o fiscales similares o asimilables, carecería de todo sentido que el régimen fiscal de la minería contemplase, como beneficios fiscales distintos y regulados en distintos preceptos, y además compatibles entre sí, el Factor de Agotamiento y la libertad de amortización de activos mineros.

Recordar que en la ley reguladora del impuesto sobre sociedades, art. 15.3 del TRLIS de 2004, las subvenciones podrían entenderse como una manifestación de las adquisiciones a título lucrativo, realizadas sin contraprestación, sin embargo, el propio precepto establece que quedan expresamente excluidas de este



criterio fiscal las subvenciones y no se regula nada al respecto, por lo que ha de acudirse a los criterios contables. Considerando que no se cuestiona que el tratamiento contable realizado por la entidad minera respecto de las subvenciones ha sido el correcto, aún los términos no muy claros con los que se opone el Sr. Abogado del Estado, no parece discutirse que las subvenciones conforman la base imponible, pues en atención a las normas de valoración, con carácter general, la subvención, se imputa directamente al patrimonio neto y se llevan a pérdidas y ganancias, como ingresos; siendo esto así, el problema, como bien disecciona la sentencia de instancia se reduce a distinguir si la subvenciones percibidas forman parte o no de la base minera, y en esta tesitura es correcto el criterio que utiliza la sentencia de instancia, esto es, no como pretende el Sr. Abogado del Estado asimilando esta dotación con la prevista para la amortización del inmovilizado material, que en el régimen especial de la minería serían los activos mineros, sino en función, como tal beneficio fiscal a la inversión, "de su conexión directa con la explotación y agotamiento de la mina, pues en otro caso no se habrían obtenido... Lo que supone una mayor cuantía en la base imponible y, por lo tanto, una mayor cantidad sobre la que aplicar la deducción". Si se reconoce, como acepta el Sr. Abogado del Estado, que la actividad minera, en los términos acotados por la jurisprudencia para aplicar el factor de agotamiento, se financia con la subvención, la lógica consecuencia, como razona la sentencia de instancia, es que el resultado final, la obtención de un mayor precio del mineral, viene determinado por la mayor inversión que supone la subvención, de donde se infiere sin esfuerzo la conexión que identifica la Sala de instancia para entender que la subvención forma parte de la base imponible minera sobre la que aplicar el factor de agotamiento.

Parece oportuno recordar el precepto que nos incumbe: *"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, por que 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."*

Ya se ha dado cuenta del problema que se suscita en el presente asunto, del que se hace eco la Sala de instancia, fijando las bases para resolverlo. Ningún reparo se pone sobre el contenido del "aprovechamiento", al respecto resulta una cuestión pacífica en el presente recurso, de suerte que "aprovechamiento minero" comprende en su sentido técnico también el beneficio, que no sólo no se discute, sino que es asumido abiertamente por la Administración Tributaria, tampoco que recaiga en alguna de las materias que define el citado precepto. Al respecto cabe apuntar que como se recoge en la sentencia de instancia el "Acuerdo de liquidación en las correcciones al resultado contable la recurrente consignó una reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento, dotado de acuerdo con la modalidad prevista en el artículo 98.3 del RDL 4/2004 (TRLIS), por realizar aprovechamientos de materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento. El importe dotado en el ejercicio fue de 3.775.000,00 euros, de acuerdo con los cálculos efectuados por el contribuyente que figuran en un documento de elaboración propia aportado a la Inspección e incorporado al expediente en diligencia de 18 de julio de 2012."

Por tanto, resulta innecesario entrar a definir que ha de entenderse por aprovechamiento, como aboga el Sr. Abogado del Estado, en referencia a un supuesto concepto estricto de aprovechamiento y la determinación de la base imponible vinculada a la parte de los rendimientos que tienen su origen en el aprovechamiento, pues resulta pacífico que se parte de los beneficios obtenidos por el aprovechamiento minero, y procede despejar si las subvenciones de capital puede incluirse dentro de dichos beneficios.

Al respecto resulta bien significativa la conclusión a la que llega la Sala de instancia, "En suma, la Administración está introduciendo una restricción en el beneficio fiscal que no se encuentra regulada en la norma y el cómputo de la subvención obtenida a la hora de fijar la denominada base imponible minera no se opone a la finalidad del beneficio fiscal"; no existe aplicación analógica alguna, no se está extendiendo un beneficio fiscal, el de factor de agotamiento, a las subvenciones, simple y llanamente, la Sala de instancia se ha limitado a analizar si en el citado beneficio fiscal cabe integrar las subvenciones de capital, nada más, al igual que otros conceptos que son objeto de análisis que resultaban controvertidos. No hay aplicación analógica alguna, y siendo ello así, sólo cabría la exclusión por así venir mandado normativamente, lo que no es el caso, "En ningún momento el legislador indica que exista incompatibilidad alguna entre la obtención de la subvención y el factor de agotamiento, por lo que, cumpliéndose la finalidad de la norma, la Inspección no puede introducir una restricción no establecida en la norma". Por tanto, ni hay aplicación analógica, ni nada tiene que ver la literalidad del precepto con que se excluya de la base imponible, entendemos que se refiere el Sr. Abogado del Estado a la "minera", las subvenciones aplicadas a los resultados, porque se trataba de descubrir si estas, en cuanto inciden en el precio final de venta, podían integrarse en el beneficio fiscal sobre la finalidad que se trasluce en la regulación del factor de agotamiento, como bien señala el Sr. Abogado del Estado "se trata,



por tanto, de decidir si un concreto elemento, en este caso la subvención, puede incluirse en la parte de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados", y la respuesta de la Sala es que la subvención directamente, al procurar un mayor precio en la venta, se vincula al mayor beneficio obtenido por el aprovechamiento minero; el criterio de la recurrente en este punto, sobre que la conexión que sólo cabe identificar es la de garantizar la continuidad de la explotación minera, choca con los presupuesto para el establecimiento de este régimen fiscal especial, en tanto que se pretende procurar la autofinanciación, también, con la previsión de las dotaciones por el factor de agotamiento.

Por lo demás, que el Sr. Abogado del Estado entienda que con el tratamiento que se le ha reconocido en la sentencia de instancias se obtiene un beneficio fiscal desmesurado, un doble beneficio, no es argumento jurídico de referencia, en tanto que como ya se ha dejado dicho el régimen fiscal especial busca procurar unas ventajas tanto financieras, como tributarias, de suerte que de lograrse con la subvención tanto unas como otras no sólo no es de extrañar, sino que parece responder a la voluntad del legislador al regular este régimen fiscal de la actividad minera.

CUARTO. Posición de las partes sobre el siguiente concepto contemplado en el auto de admisión.

La entidad minera considera infringido el art. 98.3 del TRLIS de 2004, por excluir los conceptos de venta de chatarra e indemnización percibida relacionada con activo fijo de la explotación minera. Sobre los que la sentencia de instancia dijo lo siguiente:

"E.2.- Exclusión del importe de los ingresos obtenidos de las denominadas "ventas de chatarra" -pp. 61 a 64-. En este punto entendemos que la Administración tiene razón cuando razona que "se trata de la venta de elementos patrimoniales utilizados en las actividades extractivas y amortizados que son finalmente vendidos como chatarra. La mejor o peor salida que tenga al mercado de chatarra no altera en absoluto el ritmo de explotación de los yacimientos". La obtención de ingresos ya no guarda conexión con la explotación y agotamiento del yacimiento.

E.3.- Exclusión del importe de determinadas indemnizaciones obtenidas por la sociedad:

E.3.1.- En el año 2007, el obligado tributario percibió de IBERINSA una cantidad al vencer un pleito relativo a la "existencia de defectos en la construcción de la carretera entre Santa Lucía y Tabliza de la Nueva Mina" - pp. 65 a 69 de la demanda-

En la p. 33 del Acuerdo de liquidación se razona que "el hecho de percibir o no una indemnización no varía el grado de agotamiento de la mina, ni el beneficio económico derivado de la venta del mineral extraído. Si nada hubiera percibido el contribuyente, el grado de agotamiento de la misma y el importe del beneficio procedente del mineral extraído sería exactamente igual que si hubiera percibido miles de millones de euros de indemnización".

Básicamente respecto de estos conceptos, ocupando las partes en conflicto una posición contraria a la referida al primer concepto controvertido, se vuelve a reproducir el debate ya visto, ambas partes defienden los presupuestos principales sobre los que analizar si los citados forman parte o no de la base imponible minera.

La entidad minera entiende que a pesar de que en el auto de admisión no se contempla el de la indemnización percibida judicialmente por los defectos en construcción de carretera, debe extenderse el recurso de casación a esta partida, en tanto que resulta de aplicación los principios que se recogen en el Acuerdo no jurisdiccional de la Sala Tercera en 30 de noviembre de 2021. Explica en que consiste la venta de la chatarra y la finalidad y objeto de la construcción de la carretera, considerando que dado que su actividad es exclusivamente la explotación minera, ambos conceptos forman parte de los ingresos ordinarios o recurrentes, y sólo cabe excluir la base imponible minera los beneficios extraordinarios. Afirma que la venta de chatarra, el material inútil una vez desmantelada la mina, tiene directa relación con el agotamiento del yacimiento, pues se produce el desmantelamiento y venta del material una vez agotado el filón y debiéndose abandonar la mina, sin que el factor de agotamiento pueda vincularse a las toneladas de mineral extraídas, sino que como medida de fomento de la inversión, las sumas obtenidas se emplean en la explotación de las minas; al igual que sucede con la indemnización recibida, vinculada a la realización de una carretera que es fundamental para la extracción, transportes y ulterior venta del mineral, lo que permite procurar nuevas extracciones y ventas de mineral.

Añade además, que se ha infringido la regla de los actos propios y la confianza legítima, pues en los ejercicios anteriores la Administración tributaria incluyó estos conceptos en la base imponible minera.

La respuesta del Sr. Abogado del Estado la centra en delimitar que ha de entenderse por la actividad de aprovechamiento, que sirve de sustento al art. 98 TRLIS, y que es la explotación de yacimientos mineros,



lo cual es diferente al tratamiento, beneficio o transformación de materias primas minerales, sin que estas últimas determinen el derecho a deducir la base imponible en concepto de factor de agotamiento, y al efecto recuerda la jurisprudencia plasmada en la sentencia de 2 de octubre de 2017, rec. cas. 2761/2016, y otras que delimitan el concepto como las de 9 de mayo de 2016, rec. cas. 2119/2014, y de 16 de mayo de 2013, rec. cas. 4812/2010; sin que los conceptos controvertidos procuren ingresos derivados de la actividad minera ordinaria. En definitiva, entiende el Sr. Abogado del Estado que determinar la parte de los beneficios sobre los que aplicar la dotación al factor de agotamiento, se tienen en cuenta las partidas vinculadas al aprovechamiento o explotación minera; recalca que no se vincula dotación y grado de agotamiento efectivo, sino que se califican los ingresos en consideración a su relación con el aprovechamiento, en concreto respecto de la indemnización lo que interesa es comprobar si está vinculada directa (o indirectamente al menos) con la actividad extractiva, siendo evidente que la misma no está vinculada con el aprovechamiento, por las razones que figuran en el acuerdo de liquidación, a las que podrían añadirse las siguientes:

- *La dotación al factor de agotamiento es un incentivo fiscal sujeto a interpretación estricta, y la indemnización derivada de un elemento del inmovilizado distinto del yacimiento no constituye un elemento que deba entenderse normalmente incluido en la base imponible del aprovechamiento.*

- *La existencia de una vía de acceso a la explotación minera es necesaria para esa explotación pero esa circunstancia no la convierte en un elemento vinculado al aprovechamiento minero. El concepto de aprovechamiento minero es más restrictivo y solamente se extiende a la "actividad extractiva del mineral" (STS 16-5-2013, rec. cas. 4812/2010).*

- *Desde el punto de vista fáctico, no se ha acreditado que las amortizaciones del camino hubieran minorado en ejercicios anteriores la cuantía de la base imponible a efectos de la dotación al factor de agotamiento.*

- *La STS de 20-10-2015, rec. cas. 1294/2013 , citada por la recurrente, se pronuncia en relación con un beneficio fiscal distinto, el de libertad de amortización, cuya regulación deja un mayor margen de apreciación ya que no exigiría examinar la relación de la inversión con el concepto básico concernido en el presente caso que es el de "actividad extractiva".*

QUINTO. *Sobre lo conceptos a analizar y objeto del recurso de casación.*

Antes de iniciar el análisis de las cuestiones controvertidas en este punto, ante la discrepancia de las partes y el contenido del auto de admisión, necesario se hace depurar previamente qué ha de ser objeto de enjuiciamiento.

Como bien indica la entidad minera en su escrito de preparación no sólo impugnó la no aplicación del factor de agotamiento a las ventas de chatarra, sino que también se cuestionó su aplicación a los ingresos por una indemnización recibida y directamente relacionada con un activo fijo utilizado en la explotación minera, en los términos antes vistos. En el auto de admisión sólo se recoge el primero de los conceptos, pero omite absolutamente referirse a esta indemnización.

Como ya se ha puesto de manifiesto las cuestiones seleccionadas de interés casacional objetivo pasaban por la interpretación del art. 98.3 del TRLIS de 2004. Determinar el contenido y alcance del mismo constituye el presupuesto básico para poder integrar, o no, en el mismo, los conceptos controvertidos, tanto la subvención de capital, como la venta de chatarra, conceptos estos sobre los que se pone la luz; sin embargo, nada se dice respecto de la indemnización percibida y señalada por la entidad minera, concepto que fue objeto de atención en la sentencia, para denegarlo, y que fue alegado también en el escrito de preparación, nada dice el auto de admisión sobre el mismo, ni se ofrece criterio alguno por el que se selecciona aquellos conceptos y no este. Lo cierto es que, ante el silencio guardado el auto de admisión, y el desconocimiento del porqué no se extiende la interpretación a despejar del art. 98.3 sobre este concepto, en el que concurre las mismas dudas que respecto de aquellos, entendemos que existe la misma razón y las mismas dudas para abarcar en el análisis propuesto este concepto.

Desigual suerte debe correr la pretensión de la entidad minera para incluir como motivo de interés casacional objetivo la infracción denunciada de la regla de los actos propios y del principio de la confianza legítima. Estos conceptos han sido definidos y depurados jurisprudencialmente, existiendo un abundante número de pronunciamientos, como se pone de manifiesto en el escrito de las partes, que hacen innecesario volver sobre los mismos. Además, en el caso que nos ocupa, la sentencia de instancia abordó y resolvió esta cuestión justificando correcta y suficientemente el por qué no se había infringido dichos principios. No existe interés nomofiláctico alguno, sino un simple, aunque legítimo, interés subjetivo de la entidad minera, pero netamente insuficiente para incluirlo como motivo de interés casacional objetivo, resultando pues ajeno a la función y finalidad que el recurso de casación está llamado a cumplir. Razones que impiden que se extienda el análisis a las cuestiones planteadas por la entidad minera en estos puntos.

SEXTO. *Sobre la venta de chatarra e indemnización judicial por ejecución de carretera.*



Las bases sentadas por la sentencia de instancia para en apoyo a las mismas si los conceptos controvertidos tenían o no cabida en el art. 98.3 del TRLIS de 2004, anteriormente transcritas, resultan de todo punto válidas para analizar los conceptos que ahora nos han de ocupar.

Recordemos que la Sala sentenciadora, siguiendo los dictados jurisprudenciales, dejó dicho que el factor de agotamiento, tal y como ha sido regulado por nuestro legislador, consiste en permitir al obligado tributario aplicar una reducción sobre el beneficio obtenido, constituyendo un mecanismo de autofinanciación, sin que dotaciones a la reserva especial denominada Factor de Agotamiento, tengan que ver con el agotamiento de los activos mineros existentes; la cuestión a dilucidar es determinar qué ha de entenderse por beneficio obtenido a los efectos de aplicar el Factor de Agotamiento, siendo preciso que la ganancia obtenida derive de la actividad minera, en relación con la extracción del mineral o con la explotación de la mina.

Respecto de ambos conceptos ahora analizados, la entidad minera viene a reproducir los argumentos que utilizados en la instancia fueron rechazados por la Sala de instancia, lo que hacemos también ahora en sede casacional, en tanto que a decir de la sentencia impugnada, no puede acogerse la idea nuclear de la entidad minera en el sentido de que como la sociedad sólo se dedica a la actividad minera todos los ingresos deben entenderse como beneficios derivados de la actividad minera; con la sentencia de instancia debemos, en cambio, acoger el criterio de la Administración de que los beneficios deben tener vinculación con el agotamiento o explotación de la misma. Con ello decae la alegación de la entidad minera de que, sobre la base de sólo dedicarse a la actividad minera y todos sus ingresos derivan de esta actividad, únicamente cabe excluir de la base imponible minera los beneficios extraordinarios, puesto que como se ha indicado resulta absolutamente necesario al efecto, la relación o vinculación anteriormente definida entre beneficios obtenidos en relación directa de gastos, trabajos e inmovilizado en referencia directa con la actividad minera en los términos acotados.

En la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 2017, rec. cas. 2761/2016, se compendia la jurisprudencia existente sobre la materia en los términos que continuación se transcribe -se añade negritas para resaltar aquellos aspectos que más interesan en relación al análisis que efectuamos-:

"En efecto, la sentencia recurrida resuelve por referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2013, recurso de casación 4031/2011, 7 de febrero de 2013, recurso de casación 658/2010, 24 de noviembre de 2011, recurso de casación 6572/09, 5 de julio de 2012, recurso de casación 3239/09, 2 de octubre de 2012, recurso de casación 5432/2010 y 16 de febrero de 2016, recurso de casación 3257/2014, que zanján cualquier contradicción doctrinal como la pretendidamente existente.

En esta última sentencia decíamos lo siguiente:

"SEGUNDO .- Comenzando por la primera de las quejas y para **fijar la noción de "aprovechamiento"** a los efectos de delimitar el tratamiento fiscal de factor de agotamiento minero, no está de más recordar la razón de ser de esta deducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades y el alcance con el que fue introducida en la Ley del tributo.

Como recordábamos en nuestra sentencia de 21 de junio de 2010 (casación 5397/05 , FJ 2º), la Ley 6/1977, llamada de Fomento de la Minería, cuyo régimen jurídico fue posteriormente integrado y asumido por la Ley 43/1995, tenía por objeto, según indicaba al inicio de su preámbulo, garantizar un suministro adecuado de materias primas capaz de eliminar los riesgos de estrangulamiento y de garantizar la utilización óptima de la capacidad productiva nacional. Y, dada la estructura peculiar del sector de la minería, tanto para el capital, por existir una clara desproporción entre el inmovilizado y el valor de la producción, como para el trabajo, por la singular naturaleza de la actividad minera, dispuso un régimen especial, adoptando medidas de fomento, de índole financiera y tributaria (título III).

La Ley iniciaba su articulado delimitando el objeto. Así, en el artículo 1.1 dispuso que su propósito era promover y desarrollar, dentro y fuera del territorio nacional, la exploración, la investigación, la explotación y el beneficio mineros con el fin de procurar el abastecimiento de materias primas a la industria española. Precisaba en el artículo 2.1, que se aplicaría a las actividades de explotación e investigación mineras, de aprovechamiento de yacimientos de origen natural o artificial y de otros recursos mineros, así como al tratamiento, beneficio o primera transformación de materias primas minerales, con exclusión de las actividades consistentes en la mera prestación de servicios para la realización o desarrollo de las mismas.

En lo que se refiere a las medidas fiscales de fomento, la sección primera del capítulo II, del título III, ordenó algunos beneficios de esa naturaleza (libertad de amortización en activos mineros durante diez años -artículo 26- y reducción hasta un 95 por 100 de determinados impuestos -artículos 27 y 28-), permitiendo en la sección segunda deducir de la base imponible del impuesto sobre sociedades las cantidades destinadas a dotar el factor



de agotamiento, con el compromiso de invertir las en el plazo de diez años desde el cierre del ejercicio en que se practicara la dotación (artículos 32.1 y 36.1).

Limitaba la propia Ley en su artículo 30, la aplicación del régimen del factor de agotamiento a "las personas físicas o jurídicas que realicen al amparo de la Ley de Minas 'el aprovechamiento' de uno o varios de los siguientes recursos [...]."

En contra de la interpretación que la recurrente pretende del término "aprovechamiento", hemos descartado una exégesis amplia del concepto de actividad minera y de su explotación. Según recordábamos en la sentencia antes citada (FJ 3º), el Diccionario de la Lengua Española dice que "explotar" consiste en extraer de las minas las riquezas que contienen (primera acepción). Por otro lado, tal significado es el que se obtiene de la regulación contenida en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas (BOE de 24 de julio), en sus artículos 60 y siguientes; en particular de su artículo 67, en el que, refiriéndose a los recursos de la Sección C, se indica que tan pronto como la investigación demuestre la existencia de un recurso, el titular del permiso de investigación, siempre que esté vigente, puede solicitar la concesión de la explotación sobre la totalidad o parte del terreno comprendido en el perímetro de la investigación, esto es, quedar habilitado para extraer el recurso mineral encontrado. **Por lo tanto, el aprovechamiento consiste y queda circunscrito a la actividad extractiva del mineral.**

Esta misma idea está recogida en la sentencia de 24 de noviembre de 2011 (casación 6572/09, FJ 5º) y 5 de julio de 2012 (casación 3239/09, FJ 3º), al delimitar la interpretación del concepto, tanto al amparo de la Ley 6/1977 como del artículo 112 de la Ley 43/1995.

Llegados a esta conclusión y, por ello, una vez cerrada la vía de discusión suscitada por la entidad recurrente, resultan irrelevantes las referencias o las citas a precedentes administrativos, cualquiera que sea su sentido, pues el debate se encuentra ya zanjado por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

Lo expuesto sólo nos puede conducir a la desestimación de este primer motivo de casación.

(...)

(2º) En segundo término, ya hemos señalado que **el factor de agotamiento está vinculado al concepto de aprovechamiento y que la jurisprudencia ha limitado el aprovechamiento a la labor extractiva, descartando los efectos que las posteriores actividades productivas, industriales o comerciales pueden tener sobre el material obtenido y sobre el valor de los bienes resultado del proceso económico.** Si nos atuviéramos al precio de venta, estaríamos distorsionando la verdadera naturaleza y el alcance que hemos establecido para el binomio "aprovechamiento-factor de agotamiento".

(3º) Finalmente, se ha de tener en cuenta que, cuando el apartado 3 del artículo 112 de la Ley 43/1995 se refiere a "aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, [permitiendo] optar, en la actividad referente a estos recursos, por que el factor de agotamiento sea de hasta el 15 por 100 del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación", en ningún caso está diciendo que deba ser tenido en cuenta para el cálculo del factor el valor "en venta" de los minerales, sino el "de los minerales vendidos", noción perfectamente compatible con el "valor de producción" de los minerales que finalmente fueron enajenados, incluidos los autoconsumidos en el proceso de transformación.

(...)

(A) De entrada, debemos dejar sentada la naturaleza del factor de agotamiento. En la exposición de motivos de la Ley 6/1977, al justificar la modificación, se indicaba que favorecería la investigación minera y la puesta en explotación de yacimientos, permitiendo, por lo tanto, sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas. Se añadía que en la generalidad de los casos la dotación a la cuenta correspondiente podría hacerse por deducción de una parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades, precisando que, cuando se tratase de materias primas declaradas prioritarias, **podrían optar las empresas por practicar la deducción sobre un porcentaje del valor de los minerales vendibles**, lo que configuraría un régimen "decididamente estimulante". En su artículo 33 se decía expresamente que las empresas que se acogieran a este régimen debían crear en el pasivo de su balance una cuenta con la denominación "factor de agotamiento", en la que por contabilidad auxiliar se consignaría al final de cada ejercicio "la dotación" por cada una de las explotaciones mineras.

Se trata, pues, de una dotación específica para este tipo de sociedades, y así debía ser contabilizada. Por lo tanto, le resulta aplicable la disciplina del posterior Plan General de Contabilidad aprobado en 1990, que, al regular la elaboración de las cuentas anuales, contemplaba, en su norma octava, los diferentes tipos de dotaciones como correcciones del ejercicio para eliminar los beneficios o las pérdidas que fueran su consecuencia.



Por ello, y de conformidad con el artículo 10 de la Ley 43/1995, constituye una de las dotaciones (y por tanto gastos deducibles) que debe servir para la determinación de la base imponible del impuesto, con las particularidades que, en torno a su cuantificación y límites, veremos a continuación.

(...)

(C) En tercer y último lugar, la redacción del artículo 112, apartados 2 y 3, de la Ley 43/1995, donde se prevén dos formas para calcular el factor de agotamiento, en ningún caso autoriza la interpretación pretendida por la entidad recurrente. Cuando el precepto habla de "reducción" se refiere a "la parte de base imponible [...] correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior [...]" (apartado 2) o "a la parte de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos" (apartado 3). **Es decir, no contempla el cálculo del factor de agotamiento sobre la totalidad de la base imponible, que como resultado contable se integra en la liquidación del impuesto, sino sólo sobre la parte de los rendimientos que tuvieron su origen en dichos "aprovechamientos". De no ser así, una empresa minera podría beneficiarse de la dotación más allá de la finalidad que la justifica, al extender el beneficio a la parte de los rendimientos no procedente de la actividad extractiva.**

Este planteamiento subyace en la utilización por la Administración de la expresión "base imponible previa", es decir, la originada sólo en este tipo de aprovechamientos, y que, si bien no es una noción fiscalmente ortodoxa, resulta muy útil para expresar la manera en que se llevó a cabo la cuantificación de la dotación. La operación denominada "cálculo circular" representa el proceso matemático utilizado por la Administración para hallar el porcentaje sobre el que, acudiendo a la parte de la base imponible procedente exclusivamente de los citados aprovechamientos, puede aplicarse el factor de agotamiento.

En definitiva, una vez conocida esa parte de la base imponible o, empleando la terminología a la que acudió la Administración, la "base imponible previa" y el importe del factor de agotamiento, se pueden aplicar los porcentajes a los que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 112 de la Ley 43/1995, para determinar el límite máximo de la deducción que al impuesto se puede llevar por esta dotación".

Dicha idea es una constante en los pronunciamientos jurisprudenciales habidos sobre la materia, "En consecuencia, el factor de agotamiento solamente alcanza a las actividades de aprovechamiento, esto es, **a la explotación de yacimientos de esos minerales**, por lo que las operaciones de beneficio de tales recursos minerales y geológicos no determinan el derecho a reducir la base imponible en concepto de factor de agotamiento", (...) "En contra de la interpretación que la recurrente pretende **del término "aprovechamiento", hemos descartado una exégesis amplia del concepto de actividad minera y de su explotación**. Según recordábamos en la sentencia antes citada (FJ 3º), el Diccionario de la Lengua Española dice que "explotar" consiste en extraer de las minas las riquezas que contienen (primera acepción). Por otro lado, tal significado es el que se obtiene de la regulación contenida en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas (BOE de 24 de julio), en sus artículos 60 y siguientes; en particular de su artículo 67, en el que, refiriéndose a los recursos de la Sección C), se indica que tan pronto como la investigación demuestre la existencia de un recurso, el titular del permiso de investigación, siempre que esté vigente, puede solicitar la concesión de la explotación sobre la totalidad o parte del terreno comprendido en el perímetro de la investigación, esto es, quedar habilitado para extraer el recurso mineral encontrado. Por lo tanto, **el aprovechamiento consiste y queda circunscrito a la actividad extractiva del mineral.**"

Ciertamente ha de convenirse con la entidad minera, que estamos ante una medida que pretende el fomento de la inversión, como expresamente se reconoce en la sentencia de instancia, y que su cuantificación no depende de las toneladas de mineral extraído, pero siendo ello así, lo que no puede perderse de vista, que la medida viene estrechamente vinculada al agotamiento, que mutatis mutandi vendría a representar la depreciación del inmovilizado, con la gran diferencia recae y es aplicable en exclusividad sobre recursos naturales, los que no pueden ser reemplazados, teniendo en cuenta al efecto el nivel de actividad o uso que se significa en el aprovechamiento, en los términos vistos, y directamente vinculado a la actividad extractiva o explotación.

Siendo ello así, habiendo rechazado de plano el carácter expansivo que pretende dotar al concepto aprovechamiento la entidad minera, recordemos que aboga por incluir dentro de la base imponible minera todos los ingresos ordinarios o recurrentes, y acogiendo el sentido antes definido y su directa vinculación con la actividad extractiva o explotación, nos resulta incuestionable que como bien dice la Administración que "la venta de determinados elementos patrimoniales utilizados en actividades extractivas y ya amortizados....la mejor o peor salida que tengan en el mercado de chatarra no altera en absoluto el ritmo de explotación de los yacimientos", y así es ratificado por la Sala de instancia "Exclusión del importe de los ingresos obtenidos de las denominadas "ventas de chatarra" -pp. 61 a 64-. En este punto entendemos que la Administración tiene razón cuando razona que "se trata de la venta de elementos patrimoniales utilizados en las actividades extractivas y amortizados que son finalmente vendidos como chatarra. La mejor o peor salida que tenga al



mercado de chatarra no altera en absoluto el ritmo de explotación de los yacimientos". La obtención de ingresos ya no guarda conexión con la explotación y agotamiento del yacimiento", sin que estas conclusiones se vean alterada porque el material vendido de chatarra se corresponda con material utilizado para la explotación de una mina cuya explotación haya de ser abandonada, puesto que son ingresos obtenidos no en relación directa de la explotación minera, sino como elementos obsoletos inútiles para la explotación minera o extracción del mineral. No existe claramente la vinculación requerida para aplicar el facto de agotamiento, por lo que son ingresos ajenos a la base imponible minera.

Respecto de la indemnización, antes de abordar su examen, se antoja oportuno hacer la siguiente apreciación. No estamos en presencia de gastos directamente dirigidos a hacer una carretera que procure la mejor explotación minera, sino que de lo que se trata es de una indemnización derivada de un pleito sobre la correcta ejecución o no de una carretera, " *de la indemnización percibida como consecuencia de los daños y perjuicios causados en el incumplimiento de un contrato de arrendamiento de servicios al amparo del cual se encargó la ejecución de una carretera de acceso a la explotación*".

Se trata claramente de un ingreso extraordinario que como tal, y como abiertamente reconoce la entidad minera, se excluye en la aplicación del factor de agotamiento, y como se recoge en la sentencia de instancia, siguiendo el parecer plasmado en el Acuerdo de liquidación, " *el hecho de percibir o no una indemnización no varía el grado de agotamiento de la mina, ni el beneficio económico derivado de la venta del mineral extraído. Si nada hubiera percibido el contribuyente, el grado de agotamiento de la misma y el importe del beneficio procedente del mineral extraído sería exactamente igual que si hubiera percibido miles de millones de euros de indemnización*", y tal como se hace eco la Sala de instancia, las **STS de 30 de abril de 2013 (Rec. 5151/2010) y 16 de mayo de 2013 (Rec. 4812/2010)**, son claras al entender que " *los gastos extraordinarios y financieros, procedentes de la expropiación forzosa del derecho al aprovechamiento*", no pueden incluirse en la base imponible a efectos del Factor de Agotamiento, pues " *no guardan relación con la extracción del mineral ni con la explotación de la mina*."

Procede, por lo dicho, ratificar la decisión tomada por la Sala de instancia respecto de estos dos conceptos.

SÉPTIMO. *Sobre las costas*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

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 recurso de casación núm. 2559/2022, interpuesto por la entidad mercantil S.A. HULLERA VASCO LEONESA, representada por la procuradora de los tribunales doña M.^a Elena Carretón Pérez, y por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de enero de 2022, dictada en el recurso núm. 678/2018; sentencia que se confirma por su bondad jurídica.

2. Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.