



Roj: **STS 3595/2024 - ECLI:ES:TS:2024:3595**

Id Cendoj: **28079130022024100202**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/06/2024**

Nº de Recurso: **8295/2022**

Nº de Resolución: **1115/2024**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 4242/2022,**
ATS 7225/2023,
STS 3595/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.115/2024

Fecha de sentencia: 24/06/**2024**

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8295/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/04/**2024**

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8295/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1115/2024

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 junio de **2024**.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8295/2022, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la mercantil Saint Gobain Cristalería, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 26 de septiembre de 2022, en el recurso núm. 855/2019, sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 26 de septiembre de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso núm. 855/2019, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 que estimó, también parcialmente, la reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación de 20 de septiembre de 2016 dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en relación con el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

1º.- **Actuaciones inspectoras de comprobación e investigación**

Con fecha 11 de julio de 2014 la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general sobre el grupo fiscal 13/78, cuya sociedad dominante es Saint Gobain Cristalería, S.L., dirigiéndose a la misma comunicación de inicio en relación con el concepto impuesto sobre sociedades, periodos 2009, 2010 y 2011. Las entidades dominadas son Saint Gobain Vicasa, S.A., Saint Gobain Distribución Construcción, S.L., Saint Gobain Placo Ibérica S.A. y Maxit S.L. El procedimiento de comprobación e investigación de la sociedad dominante y del grupo fiscal se inicia mediante esa comunicación, que incluye la comprobación de las obligaciones tributarias del grupo fiscal y de la sociedad dominante señaladas, conforme a lo establecido en el artículo 195.1 del RGAT.

Con fecha 20 de septiembre de 2016, la jefa de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación A23-72655345 en el que, entre otras regularizaciones, se eliminó el ajuste fiscal negativo por el concepto de dotación al factor de agotamiento practicado en el ejercicio 2010 por la entidad dependiente Saint Gobain Placo Ibérica, S.A. Ello venía motivado, según la inspección tributaria, por el incumplimiento del requisito contenido en el artículo 100.3 del TRLIS, al constatarse que se había producido una minoración de las reservas de la entidad entre el 31 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre de 2011. Efectivamente, Saint Gobain Cristalería se dedujo por este concepto, como ajuste fiscal extracontable negativo 624.694 euros. La Inspección no admite la deducibilidad de dicho ajuste fiscal, habida cuenta de que se ha producido una minoración de reservas de la entidad. Las cuentas de reservas de la entidad han disminuido desde el 31 de diciembre de 2010 a 31 de diciembre de 2011 en 3.500 euros, según consta en sus balances. En el asunto núm. 1044 del ejercicio 2011 se contabiliza la aplicación de los resultados del ejercicio 2010, incrementándose la reserva de factor de agotamiento y reduciéndose las reservas voluntarias.

El acuerdo de liquidación señala, en particular, lo siguiente: "Según la redacción del artículo 100.3 del TRLIS debe producirse una retención de beneficios del ejercicio, ya que en cada periodo impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor agotamiento. Por tanto, será necesario que la empresa disponga de beneficios suficientes para poder incrementar sus reservas, con lo que, si en el resto de actividad hay importantes pérdidas, este requisito opera como una limitación, pues el beneficio contable global (BDT) de la empresa, de donde se nutren las dotaciones a reservas, no podrá ser inferior a la dotación al factor agotamiento del ejercicio. Es evidente que no cabe

la inmovilización de reservas utilizando reservas de libre disposición, ya que el art. 100.3 exige que éstas aumenten globalmente, por lo que solo cabe una retención efectiva de los beneficios globales del periodo .

La empresa ha de tener un resultado contable suficiente. No basta que el resultado de la actividad minera (o de tratamiento y transformación de minerales auto consumidos) sea superior a la dotación que se pretende realizar; e[s] necesario, además que el resultado contable global de la empresa (que incluye el de las demás actividades que pudiera desarrollar ésta y el saldo neto de los resultados financieros y extraordinarios) permita dotar la correspondiente reserva, es decir, sea no inferior a la dotación realizada. Con ello la ley excluye la posibilidad de dotar la reserva por factor agotamiento con cargo a reservas disponibles de ejercicios anteriores".

2º.- Reclamación económico-administrativa

Contra la anterior liquidación, Saint Gobain Cristalería, S.L. formuló reclamación económico-administrativa que fue tramitada con el número 00-06210-2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Con fecha 10 de julio de 2019, el citado Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que estimó parcialmente la reclamación, rechazando, sin embargo, las alegaciones relativas a la regularización del factor de agotamiento. Al respecto, la resolución señala en el FJ 6º lo siguiente (resaltado del original):

"sirva anticipar que procede confirmar la regularización de la inspección y las manifestaciones efectuadas por ésta en contestación a las alegaciones del obligado.

Es claro que el artículo 100 en su apartado 3 exige que en "cada periodo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad" en el importe que se redujo la base el ejercicio anterior en concepto de factor de agotamiento.

La interpretación literal y lógica del precepto, y es la que defiende este Tribunal Central, es que dicha precisión se refiere al incremento de las reservas totales de la entidad, y no a que, como el obligado viene a señalar, sea suficiente con un simple traspaso a la cuenta de reservas de factor de agotamiento procedente de otras cuentas de reservas de libre disposición de la entidad, aunque globalmente las reservas totales se disminuyan cada año.

Con la interpretación del obligado sería posible ir dotando constantemente el factor de agotamiento todos los años, aunque ningún año aumentasen las reservas totales de la entidad con un simple traspaso desde otras cuentas de reserva de la entidad hasta que estas se agotasen, lo que carece de sentido, ya que como señala la Inspección se trata de una reserva indisponible de autofinanciación, esto es, con el objetivo de incrementar los fondos propios para materializar las inversiones a realizar al amparo del artículo 100 de TRLIS en los 10 años siguientes, de ahí que no pueda aumentarse la misma a costa de minorar otras reservas como ha hecho la entidad. Así, se excluye la posibilidad de dotar la reserva por factor agotamiento con cargo a reservas disponibles de ejercicios anteriores sin incremento total de las mismas".

3º.- Recurso contencioso-administrativo

Disconforme con la anterior resolución, la sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo, que se tramitó con el número 855/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

El recurso fue estimado parcialmente mediante sentencia de 26 de septiembre de 2022, aunque la sentencia rechaza los motivos de impugnación y desestima la pretensión anulatoria en lo relativo al factor de agotamiento.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento jurídico tercero, con el siguiente tenor literal:

"Es pacífico que, en las cuentas anuales aprobadas, las reservas de la entidad no solo no se incrementaron en el importe necesario, conforme al requisito legal, sino que se redujeron.

Es evidente que el precepto que hemos citado exige que *deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible*. Por tanto, no podemos aceptar la tesis actora en orden a que no existe una exigencia legal al respecto.

En su razonamiento la recurrente parte de identificar el concepto de resultado contable con aplicación a reservas.



En ningún caso la Administración ha computado en el factor de agotamiento otro beneficio que no se derive de la extracción de minera (sentencia **TS** 5 de julio de 2012 Rec. 3239/2009), de lo que se trata es de que no se ha aplicado a reservas el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

La Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2020 (procedimiento 00-06212-2016), no se refiere a la aplicación del requisito de incremento de las cuentas de reservas de la entidad. En resumen, el incremento de las reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento es un requisito legalmente ineludible para aplicar la deducción".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representación procesal de Saint Gobain Cristalería, S.L. preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, por escrito de fecha 16 de noviembre de 2022.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido, el artículo 100.3 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"] cuya redacción, señala, es semejante al actualmente vigente artículo 93.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 18 de noviembre) ["LIS"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de noviembre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 31 de mayo de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"Determinar si, en el ámbito de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de factor de agotamiento contenida en el régimen fiscal de la minería, el artículo 100.3 del TRLIS (actual 93.3 de la LIS) exige como requisito que se incrementen las cuentas de reservas de la entidad en términos globales o dicho incremento debe verificarse solamente en las cuentas de reservas dotadas en concepto de factor de agotamiento.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 100.3 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 contiene una redacción semejante al actual artículo 93.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre 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".

3.- Interposición. La mercantil interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de julio de 2023.

Concluye el escrito de interposición delimitando su pretensión casacional como sigue: "Pretende esta parte que la Sala a la que nos dirigimos case la sentencia objeto del presente recurso por infringir el artículo 100.3 TRLIS en su fundamento jurídico tercero, al haberlo interpretado en un sentido puramente literal, opuesto a una exégesis sistemática, contextual e histórica de dicho precepto, conforme a su espíritu y finalidad, que le lleva a entender erróneamente que exige un incremento de las cuentas de reservas globales de la entidad, en vez de un incremento de la cuenta de reservas del factor de agotamiento.

25. Una vez casada la sentencia, en cuanto ratifica la regularización del factor de agotamiento, y resolviendo el debate en los términos suscitados, anule también en ese mismo punto la resolución dictada el 10 de julio de 2019 por el Tribunal Económico-administrativo Central en la reclamación R.G. 00/6210/2016, así como el acto administrativo de liquidación del que trae causa".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 3 de octubre de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual frente a las pretensiones del recurrente, tras la debida argumentación, concluye señalando como doctrina a adoptar, la siguiente: " *En el ámbito de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de factor de agotamiento contenida en el régimen fiscal de la minería, el art. 100.3 TRLIS (actual 93.3 LIS) exige como requisito que se incrementen las cuentas de reservas de la entidad en términos globales*".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante



providencia de fecha 5 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de marzo de 2024. Posteriormente, el 11 de enero, por necesidades de la Sección, se trasladó el acto al día 2 de abril, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

El precepto cuya interpretación es objeto de discusión en el presente recurso es el artículo 100.3 del TRLIS. El debate se centra en determinar si, según este, para la aplicabilidad del beneficio fiscal se debe producir un incremento global de las cuentas de reservas de la entidad o bien debe considerarse que se refiere únicamente a las específicas del factor de agotamiento.

SEGUNDO.- *La posición de las partes.*

Razona Saint Gobain Cristalería (en lo sucesivo, SG Cristalería) que la sentencia de instancia lleva a cabo una interpretación estrictamente literal del contenido del artículo 100.3 del TRLIS que se opone a su interpretación sistemática y a la que deriva de sus antecedentes históricos, que evidencian el verdadero espíritu y la auténtica finalidad del requisito para disfrutar el factor de agotamiento cuyo cumplimiento se discute, en perjuicio de aquellas compañías que como SG Placo Ibérica realizan simultáneamente otras actividades económicas distintas de la actividad minera. El Tribunal Supremo ha admitido la aplicación del régimen especial de la minería a entidades que realizan actividades mineras y otras actividades económicas distintas o complementarias de la actividad minera sin ningún problema, tal y como se demuestra, verbigracia, el tenor literal del antecedente de hecho primero de la sentencia de 5 de julio de 2012 (recurso de casación 3239/2009).

Argumenta que se debe exigir que el importe reducido en la base imponible en concepto de factor de agotamiento se corresponda con un incremento de las reservas de la entidad específicas del factor de agotamiento y no con un incremento del total de las cuentas de reservas de la compañía. "El TRLIS no impone de manera expresa la existencia de resultados contables positivos como requisito para aplicar el factor de agotamiento, sino que, de hecho, se impone su cálculo por exclusiva referencia a la parte de la base imponible que se corresponda con los aprovechamientos o, incluso, al valor de los propios aprovechamientos en caso de materias primas declaradas prioritarias". Ambas magnitudes pueden ser positivas y, añade, sin embargo, el resultado contable del sujeto pasivo negativo debido a la integración de resultados de otras actividades desarrolladas ya que el régimen no exige que su objeto social sea exclusivo (sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2012, Rec. 3239/2009, donde concluye que no se debe computar en el factor de agotamiento otro beneficio que no se derive de la extracción minera), por lo que no debería negarse la aplicación del beneficio fiscal.

Señala que lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 100 TRLIS no debe ser interpretado literal y aisladamente, sino en conjunción con lo previsto en los apartados 4 y 5 del mismo artículo 100 TRLIS, preceptos que llevan a concluir que en cada ejercicio se deben incrementar las cuentas de reservas correspondientes al factor de agotamiento, pues son sólo éstas las que se encuentran afectas durante un plazo de diez ejercicios a la realización de inversiones en los gastos o trabajos que se prevén en el artículo 99 TRLIS.

El apartado 5 del artículo 100 TRLIS (y el apartado 5 del artículo 93 LIS) son claros: Ambos utilizan el término "reservas" en plural para referirse a las constituidas conforme al apartado 3 del artículo 100 TRLIS aplicable *ratione temporis* y ahora conforme al vigente apartado 3 del artículo 93 LIS, y prevén su disponibilidad, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos, "de donde se infiere sin dificultad alguna que el incremento en las cuentas de reservas de la entidad, exigido por el apartado 3 del artículo 100 TRLIS aplicable al caso *ratione temporis* e igualmente por el vigente apartado 3 del artículo 93 LIS es en la reserva indisponible por el factor de agotamiento; ni más ni menos".

Fundamenta que es por ello por lo que, antes el TRLIS o ahora la LIS, exigen, indirectamente, la constitución expresa de esta reserva indisponible de forma diferenciada, requisito cumplido por SG Cristalería al efectuar las dotaciones a una cuenta de reservas específica: la cuenta 114600 "Reservas factor de agotamiento".

Expone que los antecedentes históricos confirman esa conclusión porque el factor de agotamiento fue regulado por primera vez en la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, cuyo artículo 33. Uno establecía que las empresas que lo aplicaran 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. Conforme a la Orden de 10 de febrero de 1984, por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de la Minería del Carbón (aún vigente en lo que no se oponga al Plan General de Contabilidad) esta cuenta figuraba dentro del Grupo 11 -Reservas- a efectos de su presentación en balance (en particular, en la cuenta 1.180, con la denominación de "Factor de agotamiento, Ley 6/1977".)

El desarrollo de la regulación anterior del factor de agotamiento se llevó a cabo por el Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, por el que se desarrolla el título III, capítulo II, de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería.

Más tarde, en 1995, los regímenes fiscales especiales del impuesto sobre sociedades, regulados hasta entonces en las normas sectoriales, se integraron en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuya exposición de motivos reconocía este espíritu de refundición, sin hacer manifestación alguna sobre la modificación de elementos sustantivos. En lo que atañe al factor de agotamiento del régimen especial de la minería, el artículo 114.3 de dicha ley estableció la redacción que después reflejó el artículo 100.3 TRLIS y, después, el vigente artículo 93.3 LIS. Idéntica circunstancia se produjo con la redacción del artículo 114.5 de la LIS de 1995, permaneció igual en el artículo 100.5 TRLIS y se mantiene en el vigente artículo 93.5 LIS actual.

Sostiene que, en el marco de la regulación señalada, se ha tratado siempre de incentivar la autofinanciación de inversiones en la actividad minera de la compañía, no de incentivar la autofinanciación en cualesquiera de sus actividades económicas. Por eso cree que no es posible entender que el requisito al que se sujeta el régimen especial I) no sea la dotación de un "fondo fiscal", de una reserva indisponible por el factor de agotamiento, y II) que se exija en todo caso la existencia de resultados contables positivos en la compañía con los que dotar reservas globales, y no sólo específicas por el importe del factor de agotamiento reducido. Por el contrario, piensa que "es más coherente con la evolución legal de las normas, considerar que lo único que exige el TRLIS (o ahora la LIS) es que el sujeto pasivo reconozca en una cuenta auxiliar la vinculación de determinadas cantidades al cumplimiento de la reinversión que impone el régimen fiscal especial, sea cual sea el resultado global de las actividades económicas (incluidas todas ellas, las actividades mineras y las actividades no mineras) realizadas por la entidad en el ejercicio (facilitándose a su vez, de esta manera, el control del cumplimiento de los requisitos legales para la aplicación del beneficio fiscal)".

Por consiguiente, como en el año 2010 SG Placo Ibérica redujo su base imponible en concepto de factor de agotamiento por un importe equivalente a la reserva indisponible dotada por este concepto, reconociendo en una cuenta auxiliar específica la vinculación de estas cantidades al cumplimiento de la reinversión que impone el régimen fiscal especial, concluye que no se puede entender incumplido el requisito del artículo 100.3 TRLIS.

Subraya que, en el mismo sentido expuesto, el artículo 93.3 LIS actual (idéntico al artículo 100.3 TRLIS) no exige que la reserva del factor de agotamiento se dote con resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración de la base imponible, como sí hacen tanto el artículo 105.3 LIS vigente para la reserva de nivelación -que expresamente se refiere a que "[l]a reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio...", como el artículo 25 LIS en vigor para la reserva de capitalización -que exige un incremento de fondos propios como consecuencia de la obtención de resultados positivos, tal y como proclama la exposición de motivos de la LIS de 2014 al señalar que dicha reserva de capitalización "...se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible". Por tanto, es lícito distraer reservas voluntarias de la compañía para dotar la reserva exigida por el importe minorado en la base imponible como factor de agotamiento. La clave, a juicio de SG Cristalería, era antes y debe ser ahora que se destine un importe igual al minorado en la base imponible del impuesto sobre sociedades a la reserva específica sólo disponible para acometer las inversiones cualificadas.

Defiende que el espíritu y la finalidad del factor de agotamiento no ha cambiado sustancialmente desde que se reguló por primera vez en la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, como se lee en su exposición de motivos, se trata de "favorece[r] 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", a lo que se añadió con los planes de restauración previstos en el Real Decreto 975/2009, de 12 de junio, sobre gestión de los residuos de las industrias extractivas y de protección y rehabilitación del espacio afectado por actividades mineras, la restauración de los espacios afectados por la actividad minera y, si el cálculo del factor de agotamiento no comprende toda la base imponible del impuesto sobre sociedades sino sólo aquella parte que tiene su origen en los aprovechamientos mineros, no resulta consecuente entender que el artículo 100.3 TRLIS (o el vigente artículo 93.3 LIS) exija que se incrementen las reservas totales de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento, en vez de únicamente las reservas del factor de agotamiento.



Manifiesta que, si lo relevante en el incentivo fiscal analizado es favorecer la inversión que logre la finalidad pretendida, explorar e investigar para sustituir criaderos agotados o restaurar el espacio afectado por actividades mineras, y la reducción de la base imponible se vincula estrictamente con los aprovechamientos mineros, como la jurisprudencia de esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha declarado reiteradamente, por qué se ha de vincular la exigencia legal del incremento de reservas a todas las actividades de la compañía, cuando se trata de interpretar el mismo incentivo fiscal. Cierto es "que la pretensión es crear una reserva indisponible de autofinanciación, pero de inversiones vinculadas a la actividad minera, no de cualesquiera inversiones de la entidad, y aquella pretensión también se consigue destinando reservas de libre disposición a esa reserva indisponible del factor de agotamiento".

Apunta que la sentencia de instancia minusvalora que el traspaso de reservas de libre disposición a las reservas del factor de agotamiento comporta la pérdida de esa cualidad, pues pasan a ser indisponibles y han de ser dedicadas a algunas de las inversiones legalmente previstas. No es una anomalía que reservas de libre disposición para la sociedad, "cuyo destino perfectamente pueden ser distinto de la autofinanciación de sus inversiones, pasen a ser indisponibles y se deban dedicar a la autofinanciación de las inversiones legalmente permitidas por el factor de agotamiento y, de este modo, también se cumple sin duda alguna el espíritu y la finalidad del incentivo fiscal".

Reconoce SG Cristalería que con su interpretación sería posible ir dotando constantemente el factor de agotamiento todos los ejercicios, aunque ningún año aumentasen las reservas totales de la entidad con un traspaso desde otras cuentas de reservas de libre disposición hasta que estas se agotasen, pero tal circunstancia no carece de sentido, en cuanto ratifica su tesis en la sentencia recurrida, porque se trata de una reserva indisponible de autofinanciación sí, pero sólo de inversiones a realizar en la actividad minera en los términos legalmente previstos, lo que parecen olvidar.

Por cuanto antecede, la recurrente entiende que la cuestión con interés casacional debe ser contestada como sigue: "En el ámbito de la reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de factor de agotamiento contenida en el régimen fiscal de la minería, el artículo 100.3 del TRLIS (actual 93.3 de la LIS) exige como requisito que se incrementen las cuentas de reservas dotadas en concepto de factor de agotamiento".

La abogacía del Estado comienza sus alegaciones manifestando que el TRLIS regulaba el llamado factor de agotamiento dentro del capítulo dedicado al "Régimen fiscal de la minería". El mismo, permitía a los sujetos pasivos dedicados al aprovechamiento de recursos mineros, reducir su base imponible, hasta un 30% de la parte correspondiente a tales aprovechamientos, exigiendo la inversión de la cantidad reducida en gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con actividades mineras.

Dice que la regulación aplicable es el artículo 100 TRLIS, relativo a los requisitos del factor agotamiento. La LIS actualmente vigente, sigue regulando el régimen fiscal de la minería y el factor de agotamiento en términos similares a los del TRLIS. En particular el artículo 93 LIS actual es prácticamente idéntico al artículo 100 TRLIS.

Rememora que las SSTs de 16 de febrero 2016 y 26 de marzo de 2015, RRCUD 3257/2014 y 1816/2013, entre otras, se pronunciaron sobre la naturaleza del factor agotamiento, razonando:

"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".

Añade que los artículos de la Ley 6/1977, de Fomento de la Minería, se incorporan en términos muy similares a los actuales. Destaca que el Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, que desarrolló dicha Ley en este aspecto, incluía un art. 4 que decía que: "En ningún caso la dotación al factor de agotamiento será superior a los beneficios declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades".

Partiendo de lo anterior, la interpretación literal del artículo 100.3 TRLIS -criterio prevalente a aplicar por disposición del artículo 12.1 LGT, que se remite al artículo. 3.1 CC- "claramente exige un "incremento", un aumento, de todas las reservas de la sociedad, que solo puede tener lugar si la sociedad tiene beneficios y los



incorpora a esas reservas, posibilitando su aumento. Y ello se exige, explícitamente, en cada periodo impositivo en que se aplica la reducción de la BI. Nótese que la Ley utiliza un verbo imperativo cuando dice que "deberán incrementarse las cuentas de reserva".

Por tanto, en la regulación legal, "no basta con dotar la reserva por factor agotamiento con cargo a reservas de ejercicios anteriores si la empresa está en pérdidas, aunque el resultado de la actividad minera de que se trate, sea superior a la dotación que se pretende realizar".

Finalmente, a su juicio, el artículo 14 LGT impide interpretar el artículo 100.3 TRLIS admitiendo que se aplique el beneficio fiscal en que consiste el factor agotamiento sin aumentar todas las cuentas de reserva de la sociedad en el periodo impositivo de que se trate, siendo esto lo que ocurre cuando se dota el factor agotamiento acudiendo a reservas de ejercicios anteriores. "De optar por esta solución, se estaría extendiendo "más allá de sus términos estrictos" el ámbito del beneficio que nos ocupa, en frontal contradicción del mandato contenido en este precepto".

La Abogacía del Estado sostiene que la interpretación literal de la norma, en este caso, es plenamente coherente con su finalidad, puesto que "lo que el legislador pretende es que las empresas inviertan en actividades mineras con mejores perspectivas, para lo que deben tener beneficios. La recurrente dice que se trata de incentivar la autofinanciación de inversiones en la actividad minera; no en otras actividades económicas, lo que se puede compartir. Lo que pasa es que la sociedad no podrá autofinanciar la actividad minera si tiene pérdidas globales, aunque resulten de otras actividades". Frente a lo que plantea SG Cristalería, dice, lo relevante no es solo que se dote la reserva indisponible por el factor agotamiento, por lo que no basta utilizar para ello reservas procedentes de ejercicios anteriores. "La realidad de las inversiones y su materialización en el plazo máximo establecido (10 años), es lo que la ley intenta preservar, y para ello adopta precauciones que se traducen en requisitos que son exigibles en cada ejercicio, uno de los cuales es el incremento de las cuentas de reservas de la entidad en el importe en que se redujo la base imponible. Otros requisitos, con el mismo fin, son la constancia en la memoria de cada uno de los diez ejercicios siguientes de las inversiones realizadas y de cualquier disminución en las reservas que se incrementaron para cumplir la exigencia legal".

TERCERO. - *El criterio de la Sala.*

La STS de 24 de noviembre de 2011, RC 6572/2009, recuerda que "en la Sentencia 22 de mayo de 2.004 (recurso de casación número 4413/1999), pero también en la posterior de 13 de febrero de 2007 (recurso de casación número 1844/2002), se dijo que "el factor de Agotamiento es un instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque su explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros", señalando seguidamente que "Prescindiendo de sus precedentes en el Derecho comparado y en el propio Derecho interno, lo cierto es que Factor de Agotamiento fue establecido por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería, cuya Exposición de Motivos señala que el régimen que se regula "favorecerá 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", manifestando después que: "La regulación de la Ley se contenía en los artículos 30 y 31, que fueron derogados por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, pero en razón de que integró su contenido en su artículo 112, permitiendo de esta forma que el beneficio fiscal estuviera recogido en norma tributaria y no en la sectorial sustantiva".

Efectivamente, en lo que afecta a la mayoría de los regímenes especiales, y particularmente al que ahora nos ocupa, el principal aspecto de la reforma reside en que se recogen en la propia Ley de 1995, a diferencia de la situación vigente hasta entonces en la que su práctica totalidad estaban regulados en leyes especiales. El desarrollo de su régimen fiscal, contenido en el título III, capítulo III de dicha se contiene en Real Decreto 1167/1978 de 2 de mayo. Mientras los preceptos legales de la Ley 6/1977, de 4 de enero fueron derogados por la disposición derogatoria única 1.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, ese Real Decreto sigue vigente, en tanto no se oponga a esta ley.

Como declara la sentencia de 22 de mayo de 2004, RC 4413/1999, "El Factor de Agotamiento, tal como se regula por la Ley 6/1977, de 4 de Enero, de Fomento de la Minería, no tiene nada que ver con el modelo de la "Depletion allowance" norteamericana, es decir 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 esencialmente es una medida de fomento de las inversiones, con el fin de conseguir nuevos yacimientos mineros que sustituyan a los que se agoten en el futuro.

La técnica fiscal que utiliza es la de una modalidad específica del régimen de fomento de la autofinanciación exenta, es decir de la Previsión para Inversiones, a cuyo efecto dispone (art. 33 de la Ley 6/1977) la dotación



anual a una reserva especial, como en la Previsión para Inversiones, denominada Factor de Agotamiento, con dos límites, uno para ciertos minerales del 30 por 100 de la base imponible, y otro distinto para los minerales prioritarios del 15 por 100 de las ventas de dichos minerales, sin que en ninguno de ambos casos, la dotación anual al Factor de Agotamiento pueda superar el beneficio declarado a efectos del Impuesto sobre Sociedades (artículo 4º, E del Real Decreto 1167/1978)".

La sentencia de 24 de noviembre de 2011, RC 6572/2009, pone de manifiesto que "el artículo 112 de la Ley 43/1995 (artículo 98 del Texto Refundido, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) regula dos sistemas de dotación del factor de agotamiento.

La primera modalidad es de aplicación a los sujetos pasivos que realicen, "al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento" de los recursos que se señalan (apartado 1 del artículo 112) y consiste en la reducción de la base imponible del importe destinado a la reserva del factor de agotamiento, teniendo la limitación de que "el factor de agotamiento no excederá del 30% de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalado en el apartado anterior" (apartado 2 del mismo precepto) (...).

En este caso, las sociedades pueden optar por aplicar el régimen general o por realizar la dotación hasta el 15% del valor de los minerales vendidos, considerándose también como tales los consumidos para su posterior tratamiento o transformación. Sin embargo, existe el límite de que la dotación no podrá exceder de la base imponible correspondiente al tratamiento, transformación y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de los mismos.

Por tanto, y en definitiva, lo que se hace en el artículo 112, en el caso de que el titular del aprovechamiento lo sea de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional, es conceder la opción indicada para adoptar una de las dos modalidades de dotación al factor de agotamiento".

Efectivamente, en lo que ahora importa el artículo 98 del TRLIS, relativo al ámbito de aplicación del factor de agotamiento y a sus modalidades, dispone en sus dos primeros apartados:

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

- a) Los comprendidos en la sección C) del artículo 3 de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, y en la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.
- b) Los obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural pertenecientes a la sección B) del referido artículo, siempre que los productos recuperados o transformados se hallen clasificados en la sección C) o en la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas".

Por su parte, el artículo 100 TRLIS establecía los requisitos del factor de agotamiento, siendo su tenor el siguiente:

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

2. Se entenderá efectuada la inversión cuando se hayan realizado los gastos o trabajos a que se refiere el artículo anterior o recibido el inmovilizado.

3. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

4. El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los diez ejercicios siguientes a aquél en el que se realizó la correspondiente reducción, el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a la misma y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de la misma. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.

5. Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o, una vez transcurridos diez años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

6. Las inversiones financiadas por aplicación del factor agotamiento no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI".

El artículo 4, tercero, cuarto y quinto del Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, dispone:

"Tres. Asignaciones al factor de agotamiento.

Las Entidades que deseen hacer uso del régimen del factor de agotamiento, al llevar a cabo la aprobación del balance y la cuenta de resultados del ejercicio, acordarán:

- a) En relación con los aprovechamientos de materias primas declaradas prioritarias, la opción a utilizar para el cálculo de la dotación al factor de agotamiento.
- b) Con carácter general, el importe destinado al indicado factor, con el detalle, en su caso, del que corresponda a cada una de las explotaciones mineras.

Cuatro. Contabilización de la dotación

Las cantidades destinadas al factor de agotamiento deberán figurar en el pasivo del balance, con absoluta separación de otro concepto en la cuenta "Factor de agotamiento Ley seis/mil novecientos setenta y siete". Mediante la contabilidad auxiliar se consignará, al final de cada ejercicio, la dotación por cada una de las explotaciones mineras.

Cinco. Consideración fiscal.

Los importes que las Entidades destinen a dotar el factor de agotamiento, al amparo de lo previsto en el número dos, A), de este artículo, se reducirán de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto que se regula en el número dos, B), la dotación en concepto de factor de agotamiento, tendrá a todos los efectos la consideración de partida deducible de los ingresos para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades".

En suma, el régimen fiscal especial de la Minería se encuentra regulado, en el periodo objeto de comprobación, en el capítulo IX del Título VII del TRLIS, artículos 97 y siguientes.

El artículo 98 del TRLIS, en sus dos modalidades, habla de reducir la base imponible (del propio ejercicio) en las cantidades que destinen (al aprobar la distribución de resultados) y con límites referidos al ejercicio en que se realizaron los aprovechamientos. Por tanto, el requisito se cumple en el propio ejercicio, aunque condicionado a que, en la distribución de resultados, una parte suficiente del saldo de pérdidas y ganancias (al menos, la reducción practicada) se destine a incrementar las reservas voluntarias, aunque no de libre disposición.

Según la redacción del artículo 100.3 del TRLIS, en cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento. Este precepto exige que se produzca un incremento de reservas y no sólo aquella que se dota de cantidades en concepto de factor agotamiento.

Esta reserva es indisponible y de autofinanciación, para materializar las inversiones a realizar al amparo del artículo 100 de TRLIS, de ahí que no pueda aumentarse la misma a costa de reducir otras reservas, que es lo que ha hecho SG Cristalería.

El artículo 100.3 del TRLIS, conserva el espíritu del régimen tributario contenido en la Ley de fomento de la minería y las disposiciones desarrolladoras por ello hay que citar al artículo 4.2E) del R.D 1167/1978 de 2 de mayo que desarrollaba el aspecto fiscal de la Ley de Fomento de la minería (Ley 6/1977). El artículo 100.3 del TRLIS mantiene el criterio del régimen anterior y por ello establece que en cada periodo impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento.

Según la redacción del artículo 100.3 del TRLIS debe producirse una "retención" de beneficios del ejercicio, ya que en cada periodo impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor agotamiento. Será necesario que la empresa disponga de beneficios suficientes para poder incrementar sus reservas, de suerte que, si en el resto de las actividades hay importantes pérdidas, este requisito opera como una limitación, pues el beneficio contable global de la empresa, de donde se nutren las dotaciones a reservas, no podrá ser inferior a la dotación al factor agotamiento del ejercicio. No cabe la inmovilización de reservas utilizando reservas de libre disposición, ya que el art. 100.3 exige que éstas aumenten globalmente, por lo que solo cabe una "retención" efectiva de los beneficios globales del concreto periodo.

No es suficiente que el resultado de la actividad minera (o de tratamiento y, transformación de minerales autoconsumidos) sea superior a la dotación que se pretende realizar; es necesario, además, que el resultado contable global de la empresa (el de las demás actividades que pudiera desarrollar ésta y el saldo neto de los resultados financieros y extraordinarios) permita dotar la correspondiente reserva, es decir, no sea inferior a la



dotación realizada. Con ello la ley excluye la posibilidad de dotar la reserva por factor agotamiento con cargo a reservas disponibles de ejercicios anteriores.

Es imprescindible que se acuerde, por el órgano competente, aplicar a reservas voluntarias un importe no inferior al factor agotamiento que se pretende dotar, es decir, hace falta una "retención" efectiva de beneficios que incrementen las reservas de la entidad, necesarias para financiar las inversiones futuras que se deberán de acometer para materializar, en el plazo de 10 años que señala la ley.

La inspección comprobó que se habla producido una reducción de las reservas totales por valor de 3.500 euros, por ello, no es admisible como ajuste fiscal negativo en la determinación de la base imponible del periodo 2010 la dotación por factor de agotamiento.

Por todas las razones expuestas, la doctrina legal que fijamos es la siguiente:

En el ámbito de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sociedades en concepto de factor de agotamiento contenida en el régimen fiscal de la minería, el artículo 100.3 del TRLIS exige, como requisito, que se incrementen las cuentas de reservas de la entidad en términos globales además de la cuenta de reservas dotada en concepto de factor de agotamiento.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

SG Cristalería pretende que la Sala case la sentencia objeto del presente recurso por infringir el artículo 100.3 TRLIS al haberlo interpretado en un sentido puramente literal, opuesto a una exégesis sistemática, contextual e histórica de dicho precepto, conforme a su espíritu y finalidad, que le lleva a entender erróneamente que exige un incremento de las cuentas de reservas globales de la entidad, en vez de un incremento de la cuenta de reservas del factor de agotamiento. Y una vez casada la sentencia y resolviendo el debate en los términos suscitados, anule también la resolución dictada el 10 de julio de 2019 por el Tribunal Económico-administrativo Central en la reclamación R.G. 00/6210/2016, así como el acto administrativo de liquidación del que trae causa.

La Abogacía del Estado pretende que el recurso sea desestimado, al ser la SAN recurrida conforme a derecho.

Por las razones expuestas, declaramos no haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia recurrida y con ella las resoluciones y actos administrativos de donde procede.

QUINTO.- Costas.

En relación con las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero

Segundo. No haber lugar al recurso de casación número 8295/2022, interpuesto por la procuradora de los tribunales, doña Silvia Vázquez Senín, en representación de la mercantil Saint Gobain Cristalería, S.L., contra la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, el 26 de septiembre de 2022, en el recurso núm. 855/2019, sobre impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2009, 2010 y 2011. que queda confirmada y con ella los actos y resoluciones de las que trae origen.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.