

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067394

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)

Sentencia 145/2017, de 3 de febrero de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1139/2015

SUMARIO:

IS. Régimen de la minería. Factor de agotamiento. La Inspección corrigió la dotación al factor de agotamiento efectuado por la entidad sobre la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para calcularlo en función de la base imponible después de la compensación de las bases negativas, pues consideró que si no hay resultados positivos no hay base imponible sobre la que minorar el factor de agotamiento y en su apoyo cita la STS de 26 de marzo de 2015, recurso 1816/2013, (NFJ059851), que se refiere a la base imponible resultado de la minoración de las bases negativas. Sin embargo, el Tribunal considera que la sentencia citada no trata la cuestión litigiosa y que la propia norma (art 98 TR Ley IS) autoriza la interpretación que postula la recurrente, pues el cálculo del factor de agotamiento está relacionado con la parte de la base que corresponde al aprovechamiento minero, es decir, no se calcula sobre la totalidad de la base sino solo sobre la parte que tuvo su origen en ese aprovechamiento.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TRLey IS), arts 10, 98 y 100.
Ley 43/1995 (Ley IS), art 112.

PONENTE:

Don Francisco Javier Pardo Muñoz.

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO
Doña MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN

Sala de lo Contencioso-administrativo de

VALLADOLID

Sección Tercera

T.S.J.CASTILLA-LEON CON/ADVALLADOLID

SENTENCIA: 00145/2017

Equipo/usuario: JVA

Modelo: N11600

N.I.G: 47186 33 3 2015 0003971

PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001139 /2015

PROCEMIENTO ORDINARIO N.º 1139/2015

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De CANTERAS DE SANTANDER SA CANTERAS DE SANTANDER SA

ABOGADO D. EDUARDO DE LA LASTRA OLANO

PROCURADORA D.ª MARIA DEL CARMEN GUILARTE GUTIERREZ

Contra TEAR

ABOGADO DEL ESTADO

Ilmos. Sres. Magistrados:

Don AGUSTÍN PICÓN PALACIO

Doña MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ

Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ

Don FRANCISCO JAVIER ZATARAÍN Y VALDEMORO

En Valladolid, a tres de febrero de dos mil diecisiete.

La Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, integrada por los Magistrados expresados al margen, ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA NÚM. 145/17

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1139/15 interpuesto por la entidad mercantil CANTERAS DE SANTANDER, S.A., representada por la Procuradora Sra. Guilarte Gutiérrez y defendida por el Letrado Sr. de la Lastra Olano, contra Resolución de 24 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid (reclamación núm. 24/745/13), siendo parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado, sobre Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007 (liquidación y sanción).

Ha sido ponente el Magistrado don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Mediante escrito de fecha 25 de noviembre de 2015 la entidad mercantil CANTERAS DE SANTANDER, S.A., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 24 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria parcial de la reclamación núm. 24/745/13 en su día presentada por la mercantil COTEINSA ÁRIDOS, S.L., absorbida por la hoy recurrente, contra los Acuerdos de la Inspectoría Regional Adjunta de la Delegación Especial de Castilla y León, por los que se practicó liquidación del

Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007, por importe de 25.079,76 €, incluidos intereses de demora, que la resolución del TEAR confirma, y se impuso una sanción por la comisión de infracción tributaria, que la resolución impugnada anula.

Segundo.

Por interpuesto y admitido el presente recurso y recibido el expediente administrativo, la parte actora dedujo en fecha 29 de febrero de 2016 la correspondiente demanda en la que solicitaba se dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la resolución impugnada y, en consecuencia, la nulidad del Acuerdo por el que se practicó la liquidación, así como que para el caso de que se desestimara la demanda se considere que el asunto presenta serias dudas de derecho, por lo que cada parte debería abonar las costas a su instancia.

Tercero.

Una vez se tuvo por deducida la demanda, confiriéndose traslado de la misma a la parte demandada para que contestara en el término de veinte días, mediante escrito de fecha 18 de abril de 2016 la Abogacía del Estado se opuso a las pretensiones actoras solicitando la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, con imposición de costas a la parte recurrente.

Cuarto.

Contestada la demanda se fijó la cuantía del recurso en 20.068,23 €, no recibándose el proceso a prueba al no haberse solicitado, presentando las partes sus respectivos escritos de conclusiones, y quedando las actuaciones en fecha 6 de julio de 2016 pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó el día 2 de febrero de 2017.

Quinto.

En la tramitación del presente recurso se han observado los trámites marcados por la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (en adelante, LJCA), aunque no los plazos en ella fijados dado el volumen de trabajo y la pendencia que existe en la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Resolución impugnada y pretensiones de las partes.

Es objeto del presente recurso la Resolución de 24 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, estimatoria parcial de la reclamación núm. 24/745/13 en su día presentada por la mercantil COTEINSA ÁRIDOS, S.L., absorbida por la hoy recurrente CANTERAS DE SANTANDER, S.A., contra los Acuerdos de la Inspectora Regional Adjunta de la Delegación Especial de Castilla y León, por los que se practicó liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007, por importe de 25.079,76 €, incluidos intereses de demora, que la resolución del TEAR confirma, y se impuso una sanción por la comisión de infracción tributaria, que la resolución impugnada anula.

La resolución del TEAR confirma la liquidación por entender, en esencia, que la controversia se centra en el cálculo de la dotación a la cuenta del factor de agotamiento y, en concreto, si para la aplicación de este incentivo fiscal no ha de tenerse en cuenta la base imponible previa a la compensación de bases imponibles procedentes de ejercicios anteriores -como entiende la reclamante-, o si, por el contrario, ha de tenerse en cuenta esa compensación de bases imponibles negativas, como considera la Administración; que la correcta aplicación del beneficio fiscal requiere tener en cuenta las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, en la parte que se derive también de la actividad de aprovechamiento de recursos minerales, pues las mismas han de minorar la base imponible del ejercicio previamente al cálculo del importe a dotar en concepto de factor de agotamiento, considerando que en el concepto de "base imponible minera" han de incluirse tanto las bases imponibles positivas como las negativas, pues de otro modo, si únicamente se tuviesen en cuenta los beneficios, pero no las pérdidas, derivadas de la actividad

minera, se producirían distorsiones en la aplicación del régimen del factor de agotamiento, que, por su carácter de beneficio fiscal, ha de ser objeto de una interpretación restrictiva, insistiendo la resolución impugnada en que para aplicar correctamente este beneficio fiscal deba atenderse, no al beneficio contable, sino a la base imponible del ejercicio en los términos definidos en el artículo 10 TRLIS, esto es, "el importe de la renta en el período impositivo minorado por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores"; que un sencillo ejemplo puede ayudar a comprender esta cuestión: si en el desarrollo de una actividad de aprovechamiento de recursos mineros, desarrollada de manera continuada a lo largo de varios ejercicios, la empresa sufre en los dos primeros ejercicios unas pérdidas de 60 u.m. y 80 u.m., respectivamente, y obtiene en el tercer año un beneficio de 290 u.m., seguramente convendríamos en que el resultado final derivado de esa actividad minera es de 150 u.m, y en tal situación, prescindiendo de aspectos secundarios y asumiendo que el resultado contable coincide con la base imponible previa a la aplicación del beneficio fiscal, si se aceptase el criterio propuesto por la reclamante resultaría que la dotación a la cuenta del factor agotamiento tendría como límite, una vez efectuado el denominado "cálculo circular", 145 u.m., esto es, el 50 por ciento del beneficio contable obtenido en el último ejercicio, lo que infringiría la previsión contenida en el artículo 98.3 TRLIS, pues como se ha dicho tal límite viene dado por la parte de base imponible correspondiente a la actividad minera; en este caso, una vez efectuado el "cálculo circular", el límite sería del 50 por ciento de 150 unidades, de ahí que, reitera, para aplicar correctamente este beneficio fiscal deba atenderse, no al beneficio contable, sino a la base imponible del ejercicio en los términos definidos en el artículo 10 TRLIS; y que si bien la reclamante aduce que "pretender ampararse... en una literalidad a ultranza del artículo 10.3 del TRLIS para defender que la dotación, en concepto de factor de agotamiento, debe calcularse sobre la base imponible resultante de la compensación de bases imponibles de ejercicios anteriores, implicaría, teniendo en cuenta que la compensación de bases imponibles negativas es una opción que se puede aplicar por el sujeto pasivo a lo largo de un determinado horizonte temporal, que dicho sujeto pasivo podría tener en sus manos la capacidad de alterar el límite máximo de dotación al factor de agotamiento, en función de las mayores o menores bases imponibles negativas que decidiera compensar en el ejercicio", sin embargo, no se comparte este parecer pues el hecho de que, dentro de los límites temporales establecidos, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores tenga un carácter opcional para el sujeto pasivo, nada tiene que ver con la cuantificación y los límites del beneficio fiscal correspondiente al factor de agotamiento.

La entidad mercantil CANTERAS DE SANTANDER, S.A., reitera en la demanda su alegato de que la base imponible minera a la que se refiere el segundo límite máximo previsto en el artículo 98.3 del TRLIS para la aplicación del factor de agotamiento no es otra que la base imponible generada en el propio ejercicio en el que se realiza la dotación -resultado antes de impuestos corregido en los ajustes realizados a la base imponible-, sin perjuicio de que, posteriormente y sin que dicho límite se vea alterado, sobre ella se permita la compensación de bases imponibles negativas (BINs) procedentes de ejercicios anteriores -que no son, en puridad, renta ni beneficio generado en el ejercicio-, propiciando la interpretación de la Administración tributaria la pérdida del incentivo que la dotación al factor de agotamiento persigue en orden a la reinversión en la búsqueda e investigación de nuevos aprovechamientos, y llevaría a situaciones injustificadamente desiguales; que además la interpretación que postula la Administración tributaria dejaría en manos del sujeto pasivo la posibilidad de alterar el límite máximo de dotación; que el hecho de que para compensar o indemnizar a los sujetos pasivos del impuesto por pérdidas incurridas en años anteriores el legislador permita su traspaso a ejercicios futuros -pudiendo incluso llegar a absorber por completo la ganancia- no significa que no deba considerarse que ha existido renta generada en el propio ejercicio; que la tesis de la Inspección de los tributos implicaría discernir qué parte de las BINs de ejercicios anteriores proceden de actividades afectadas por el factor de agotamiento y cuáles no, lo que exigiría una regulación inexistente en este momento; que la propia estructura del modelo 200 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades -aunque no constituye fuente de Derecho- es un indicio que permite concluir que el factor de agotamiento actúa de manera previa a la compensación de BINs; que insiste en que la interpretación literal de la Administración tributaria no es que sea restrictiva sino que sencillamente mutila la norma, ya que el factor de agotamiento del artículo 98.3 responde a una finalidad totalmente diferente a la prevista con carácter general en el artículo 10.3 en que se define el concepto de base imponible; que, reitera, la interpretación de la Administración tributaria obligaría a descomponer o determinar previamente qué parte de las BINs proceden de la actividad minera, argumento incontestable que la Inspección de los tributos trató de evitar afirmando por primera vez en el expediente, sin ninguna justificación ni cálculo efectuado por nadie, que la totalidad de las BINs procedentes de ejercicios anteriores que se compensaron en el ejercicio 2007 se correspondían con la actividad minera; y que, consecuentemente y aunque se desestimara

su pretensión, en todo caso habría que anular la liquidación y ordenar la retroacción de actuaciones para que se determine qué proporción de las BINs de ejercicios anteriores procederían, en su caso, de las actividades mineras.

La Abogacía del Estado se opone a la demanda alegando que la forma de aplicar el artículo 98.3 del TRLIS ha sido tratada detalladamente por la STS de 26 de marzo de 2015 con remisión al artículo 10; que la Inspección de los tributos ha aplicado el mismo criterio que alega la recurrente en cuanto a la forma en que debe llevarse a cabo la minoración, remitiéndose al contenido de la Diligencia n.º 5 en la que consta que los gastos y pérdidas de ejercicios anteriores corresponden en su totalidad a la actividad minera; y que en cualquier caso debe recordarse que al tratarse el llamado "factor de agotamiento" de una bonificación o beneficio fiscal, la prueba de en qué medida se cumplen las condiciones legales corresponde al contribuyente, no a la Administración.

Segundo. *Normativa aplicable e interpretación judicial sobre el cálculo de la dotación al factor de agotamiento. Imprudencia de minorar la base imponible del ejercicio con las BINs de ejercicios anteriores. Estimación del motivo.*

El artículo 98 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 -derogado con efectos de 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, si bien en lo que ahora nos ocupa la nueva redacción no difiere sustancialmente de la anterior-, señalaba que "1. Podrán reducir la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento, los sujetos pasivos que realicen, al amparo de la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas, el aprovechamiento de uno o varios de los siguientes recursos:

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

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

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

3. Las entidades que realicen los aprovechamientos de una o varias materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento, podrán optar, en la actividad referente a estos recursos, 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".

Por otro lado, el artículo 100 señalaba que " 1. El importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible en cada período impositivo deberá invertirse en el plazo de 10 años, contados a partir de su conclusión.

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

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

Y el artículo 10 del TRLIS, sobre el concepto y determinación de la base imponible, señalaba que " 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores...

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas " .

La cuestión litigiosa se reduce a determinar si a los efectos de fijar el límite de dotación al factor de agotamiento ex artículo 98.3 del TRLIS la base imponible es la constituida por el importe de la renta en el período impositivo derivada de la actividad minera de la obligada tributaria -tesis de la recurrente-, o si, por el contrario, es esa renta pero, en su caso, minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos

anteriores -tesis de la Administración tributaria-, estando de acuerdo ambas partes en que este beneficio fiscal depende exclusivamente y sus límites se calculan en función de las actividades que influyen en la extracción del mineral, lo que se ha venido en denominar base imponible minera.

El Acuerdo liquidatorio de 15 de abril de 2013, tras describir la discrepancia señalando que "Del examen del expediente se desprende que la única discrepancia existente entre el contribuyente y la Inspección, no es el derecho a la dotación del "factor de agotamiento", ni tampoco cómo se ha de realizar el cálculo del mismo, sino el concepto de base imponible a tener en cuenta para la dotación de este beneficio fiscal, entendiéndose el sujeto pasivo que no hay que tener en cuenta la compensación de bases imponibles procedentes de ejercicios anteriores", añade lo siguiente: "De la normativa transcrita, se desprende que para alcanzar la base imponible es necesario aplicar la compensación de bases imponibles negativas formando parte de la base imponible del ejercicio, minorándola. En este caso concreto, además, se da la circunstancia que el importe pendiente de compensar corresponde en su totalidad a actividad minera, como se recoge en el documento aportado por los representantes del contribuyente en el que especifican y calculan el resultado contable de la actividad minera y no minera, documento y cálculos que la Inspección comprobó y manifestó su conformidad. Es evidente que la Ley contempla el "factor de agotamiento" como un beneficio fiscal, que permite minorar la base imponible y en consecuencia no tributar por una parte del beneficio obtenido. Por tanto, si no hay resultados positivos no hay base imponible positiva sobre la que minorar ninguna cantidad en concepto de "factor de agotamiento". Admitir la base imponible previa a la compensación de bases imponibles negativas, para el cálculo de la dotación del "factor de agotamiento", sería admitir el beneficio fiscal, sin que se hubieran producido los requisitos previos establecidos legalmente, como es la existencia de base imponible positiva. Además en este caso el propio contribuyente declara que la base imponible negativa pendiente de compensar, corresponde al 100% a la actividad minera, lo que supondría que una parte de la dotación corresponde a una base negativa, lo que sería incongruente y totalmente contrario a la Ley".

Y la Abogacía del Estado cita en apoyo de esta tesis la STS de 26 de marzo de 2015, recurso: 1816/2013 ; concretamente el pasaje en el que se dice lo siguiente: « Pues bien, para determinar el importe de la base imponible que ha de servir de límite a la dotación al factor de agotamiento, hay que partir del concepto de base imponible que nos ofrece el artículo 10.1 del TR ("La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores") así como de su cálculo, que según el apartado de dicho precepto, supone que "En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado, contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." (artículo 10.3) ».

Lo cierto, sin embargo -y así lo significa la recurrente en su escrito de conclusiones-, es que dicha sentencia no solo no trata detalladamente ni de modo específico la cuestión litigiosa que aquí nos ocupa, limitándose el transcrito pasaje a la cita de los preceptos aplicables, sino que, además, del resto de los pronunciamientos sobre el denominado "cálculo circular" de la dotación al factor de agotamiento precisamente cabe deducir una interpretación favorable a las tesis de la demandante, que es, a juicio de la Sala, la que mejor se acomoda a la finalidad de dicho beneficio fiscal y, desde luego, al modo en que ha de calcularse la dotación según el propio tenor literal de la ley.

En efecto, la STS de 26 de marzo de 2015 que venimos citando continúa diciendo lo siguiente: « Por tanto, la base imponible resulta de practicar en el resultado contable las reducciones establecidas en la ley y entre ellas el factor de agotamiento que se debe reflejar en un ajuste extracontable de carácter negativo equivalente a la dotación a la cuenta de reservas. Y por ello, es esa base imponible determinada por la reducción del resultado contable que supone la dotación del factor de agotamiento, la que ha de servir de límite a ésta última.

Así se viene manteniendo por esta Sala desde la Sentencia de 22 de octubre de 2012 (recurso de casación 5432/2010), en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se dice:

"El motivo relativo al cálculo del factor de agotamiento y de la «base imponible» sobre la que procede aplicar la reducción para hallarlo, constituye la tercera queja formulada por la sociedad recurrente, quien critica que la Administración haya acudido a un tertium genus no contemplado en la legislación mercantil, como en su opinión son las nociones de «base imponible previa» y de lo que la Administración denomina «cálculo circular».

(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.

(B) En segundo lugar, no podemos compartir la distinción que hace «Magnesitas» entre base imponible y base liquidable, para justificar su impugnación y criticar los razonamientos de la sentencia impugnada. Para empezar, se basa en la regulación que actualmente establecen los artículos 50.1 y 54 de la Ley General Tributaria de 2003, texto legal que no estaba aún en vigor en los periodos impositivos objeto de este litigio. Y, aunque así fuera, se ha de tener presente que la base liquidable, como resultado de aplicar a la imponible las reducciones previstas en la ley, sólo adquiere existencia propia cuando así esté expresamente previsto o, como literalmente dice el artículo 54, «en su caso». En otras palabras, cualquier reducción establecida por la ley no convierte a la base imponible en liquidable; su existencia tiene que estar prevista y determinada por la normativa propia de cada tributo.

Examinado el concepto a la luz de la Ley 43/1995, podemos afirmar que en el impuesto sobre sociedades no existe de lege data la noción de base liquidable. Únicamente se regulan, en el artículo 10, los principios básicos para la cuantificación del impuesto o la magnitud económica sobre la que opera parte del resultado contable, a través de la que, aplicando los correspondientes ajustes extracontables o «fiscales», se determina la base imponible del impuesto.

(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.

Lo dicho nos lleva al rechazo de este tercer motivo de casación y, con él, al de la totalidad del presente recurso."

La misma interpretación se mantiene en las Sentencias de esta Sala y Sección de 7 de febrero de 2013 (recurso de casación 658/2010), 30 de Abril de 2013 (recurso de casación 5151/2010), 16 de mayo de 2013 (recurso

de casación 4812/2010), 25 de junio de 2013 (recurso de casación 3.300/2010) y 19 de julio de 2013 (recurso de casación 2352/2010).

Dicha doctrina se ha reiterado con posterioridad en numerosas sentencias; por todas, STS de 28 de septiembre de 2016, recurso: 1566/2015 .

Así las cosas, y no discutiéndose que la dotación a la cuenta del factor de agotamiento es un beneficio fiscal que, como tal, debe ser objeto de interpretación restrictiva y que tiene como finalidad favorecer la inversión minera, poner en explotación nuevos yacimientos, sustituir los criaderos agotados y, en general, estimular la actividad minera, a juicio de la Sala es la propia norma la que autoriza la interpretación que postula la recurrente ya que la «reducción» regulada en el artículo 98 del TRLIS no se refiere a la base imponible general (total) ex artículo 10, sino solo 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, y en expresión de la sentencia del Tribunal Supremo « 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».

Dicho de otro modo, si el cálculo del factor de agotamiento se proyecta sobre determinada parte de la base imponible correspondiente a la actividad minera del ejercicio, y si para su determinación la Administración tributaria acertadamente utiliza una expresión como la de "base imponible previa" y un método como el del "cálculo circular" no contemplados por el artículo 10 del TRLIS, por ser intrínsecos y genuinos de este beneficio fiscal, no es admisible que a la hora de fijar el límite de la dotación la Administración, por así decirlo, recupere el concepto general de base imponible ajeno a la figura pues, entonces sí, se producirían distorsiones en la aplicación del régimen; incluso como alega la recurrente el modelo 200 avalaría dicha imposibilidad, diferenciando claramente las casillas correspondientes a la base imponible de actividades o rentas (en régimen general y especial), sobre la que finalmente se aplicará o no en su caso la compensación de bases imponibles negativas.

En fin, al margen de que, como denuncia la recurrente, la tesis de la Administración exigiría una descomposición previa de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para determinar qué parte correspondería a la "base imponible minera" susceptible de acogerse al factor de agotamiento -circunstancia que la Inspección de los tributos considera en este caso acreditada al 100%, pero que es negada por aquella-, cabe significar, en contra de lo que parece sugerir la resolución del TEAR impugnada en el ejemplo que ofrece, que a los efectos de valorar la corrección de la tesis actora no cabe contemplar el "resultado final" de la actividad minera de un obligado tributario durante varios ejercicios para, en una suerte de vía de regreso, proyectar el cálculo sobre el concreto ejercicio comprobado, operación que no resulta factible a la vista de la normativa aplicable; de hecho, el artículo 100 ya transcrito se refiere a la obligación de invertir en el plazo de 10 años el importe que en concepto de factor de agotamiento reduzca la base imponible "en cada periodo impositivo", no siendo dable pues ese enjuiciamiento global (que incluya varios ejercicios) de la marcha de la sociedad.

Tercero. Costas procesales.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139 de la LJCA, en su redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, vigente desde el 31 de octubre de 2011, y habida cuenta que es la propia recurrente la que solicita en la demanda la no imposición de costas para el supuesto de su desestimación por considerar que el asunto presenta serias dudas de derecho, la Sala estima adecuado apreciar dicho criterio también en el caso contrario de estimación, por lo que cada parte deberá abonar las costas causadas a su instancia.

VISTOS los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad mercantil CANTERAS DE SANTANDER, S.A., contra la Resolución de 24 de julio de 2015 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (reclamación núm. 24/745/13), que se anula, al igual que la liquidación de la que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, y sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales.

Llévese testimonio de esta resolución a los autos principales, dejando el original en el libro correspondiente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA .

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

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