

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ088545

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 31 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 826/2019

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Régimen de la minería. Factor de agotamiento.** *Cantidades que redujeron la base imponible en concepto de «factor de agotamiento» por parte de las empresas integrantes del Grupo.* Constituye una cuestión probatoria la acreditación que a la recurrente compete de si se dedicaba exclusivamente a la extracción de mineral entre los ejercicios 2005 a 2010, o si, como sostiene la liquidación, realizaba otras actividades ajenas a esta actividad minera. La liquidación deduce que no hubo tal exclusividad por la existencia de los «otros ingresos» contabilizados, además de los contabilizados como «venta de mercaderías», y la falta de soporte documental de esta contabilización; y esta es la clave. La argumentación de la demanda sostiene que tales ingresos (que no se niega) corresponden a meras refacturaciones de costes soportados por la empresa a otras sociedades del Grupo, por tratarse de gastos que si bien estaba soportando la recurrente, no le correspondía asumir a esta sociedad, y que si se hizo así en esos ejercicios fue por facilidad operativa, se soportaban y se refacturaban sin margen alguno. Sin embargo, la liquidación y el TEAC rechazaron la prueba de esta mera refacturación porque no se aportó sino el cuadro Excel, pero no la documentación que soportara esta contabilización, (facturas, contratos, acuerdos, etc., ...) o lo que es lo mismo, la relación contractual, o de otro tipo, entre ambas empresas, tales como la prueba de la efectiva prestación de servicios del personal o la utilización por de la maquinaria de, y este déficit probatorio no se ha superado en este proceso. Aprobación por la Junta General. Considera la Sala que de la normativa aplicable para el factor de agotamiento no se desprende la necesidad de un acuerdo de la Junta General para llevar a cabo la reducción de la base imponible (en eso consiste la dotación al factor de agotamiento), ni que la cuenta de reservas sea una específica, sino sólo la indisponibilidad de la suma dotada, a cuyo fin, advierte la posibilidad (por otra parte, advertencia innecesaria) de llevar a cabo la comprobación correspondiente. Así las cosas, no estableciendo la liquidación incumplimiento alguno de la normativa, no advierte la Sala razón para negar la validez de la dotación, sin perjuicio de la aludida comprobación a lo largo del tracto sucesivo de los diez años previstos por la norma, y sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa para el caso de incumplimiento de los requisitos de la materialización de la inversión. Por tanto, se estima el motivo en este punto.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 98, 99, 100 y 101.

**PONENTE:***Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.*

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000826 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16291/2019

Demandante: Marcelino Martínez, S.L.

Procurador: SRA. VÁZQUEZ SENIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

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

**S E N T E N C I A N º :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Ilmos. Sres. Magistrados:

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a treinta y uno de octubre de dos mil veintidós.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 826/2019 promovido por la Procuradora Sra. Vázquez Senin, en nombre y representación de la Entidad Marcelino Martínez, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, -reclamación 5430/2017- por la que se desestimó la reclamación interpuesta por la sociedad recurrente frente a la liquidación, de 18/9/2017, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Galicia, derivada del acta de disconformidad A02 72834852 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2012 a 2015.

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

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC), de 10/7/2019, -reclamación 5430/2017- por la que se desestimó la reclamación interpuesta por la sociedad recurrente frente a la liquidación, de 18/9/2017, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Galicia, derivada del acta de disconformidad A02 72834852 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2012 a 2015.

#### **Segundo.**

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

#### **Tercero.**

Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Vázquez Senin, presentó escrito de demanda el 17/7/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia estimatoria anulando la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, con imposición de costas a la Administración demandada.

**Cuarto.**

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

**Quinto.**

Recibido el pleito a prueba, se practicó con el resultado que obra en autos, formulándose por las partes sus respectivos escritos de conclusiones se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 19/10/2022, en que ha tenido lugar.

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

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso. Contenido de la regularización.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 10/7/2019, -reclamación 5430/2017- por la que se desestimó la reclamación interpuesta por la sociedad recurrente frente a la liquidación, de 18/9/2017, de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de Galicia, derivada del acta de disconformidad A02 72834852 referida al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2012 a 2015.

La regularización afecta al Grupo de empresas Marcelino Martínez, S.L., entidad cabecera del Grupo, del que forman parte alguna de las empresas en las que se invirtió (como se verá), y consistió, en lo que importa para la resolución del conflicto, en síntesis, en lo siguiente:

-la liquidación modificó las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de "factor de agotamiento" por parte de las empresas integrantes del Grupo:

(i) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Madrid, S.L., el 30/9/2005 en adquisición de participaciones de Extracciones Tomiño, S.L., por un precio de 1.800.000 euros, cuando a lo largo del ejercicio 2005, y en los siguientes no es una sociedad dedicada exclusivamente a las actividades relacionadas en el artículo 99.c) TRLIS, al haber obtenido otros ingresos.

(ii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Galicia, S.L., en adquisición de participaciones el 10/11/2014 y por Marcelino Martínez Madrid, S.L. el 9/10/2015 de Investigación y Explotación de Granitos, S.A. (Inexgra), sociedad perteneciente a este Grupo, teniendo en cuenta que durante 2012 a 2015 Inexgra no realiza ninguna actividad relacionada con el artículo 99.c) TRLIS. En esta inversión, la liquidación apreció, además, que la realizada en 2014 el destino inmediato de las sumas obtenidas por Inexgra ha sido la financiación de Marcelino Martínez, S.L.

(iii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Madrid, S.L. en adquisición de participaciones de Extracciones Tomiño, S.L., en ampliación realizada el 10/11/2014, por importe de 645.085 euros; esta ampliación se realiza mediante capitalización de reservas, no surgiendo nuevos recursos para invertir, por lo que no se adecúa a la finalidad del factor de agotamiento.

-Apreció una incorrecta dotación al factor de agotamiento realizada por Granical Marma, S.L., en el ejercicio 2012, al no haber sido aprobada en Junta General, y haber sido incluida en una cuenta de reservas voluntarias.

-Las existencias de Marcelino Martínez Galicia, S.L., a 31/12/2015 están valoradas en 116.829,28 euros, por debajo de su valoración inicial, sin haber justificado esta pérdida de valor.

-Rechazó la provisión por deterioro de existencias, efectuada en el ejercicio 2012, correspondientes a bloques producidos con anterioridad a esa fecha.

Derivada de la misma se impuso una sanción que fue anulada por la resolución del TEAC, y por esa razón no ha sido recurrida, ni forma parte del debate que nos corresponde resolver.

**Segundo. Sobre las normas que regulan el factor de agotamiento.**

Aunque, como se verá, una buena parte de la controversia tiene un contenido probatorio, y no tanto de interpretación jurídica, no está de más recordar que las normas que regulan esta materia en el texto refundido de la

Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable *ratione temporis*, y por lo que interesa para la resolución del litigio, son los artículos 98 a 101 del citado cuerpo legal, según los cuales:

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

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

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

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

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

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

4. En el caso de que varias personas físicas o jurídicas se hayan asociado para la realización de actividades mineras sin llegar a constituir una personalidad jurídica independiente, cada uno de los partícipes podrá destinar, a prorrata de su participación en la actividad común, el importe correspondiente en concepto de factor de agotamiento con las obligaciones establecidas en los siguientes artículos.

Artículo 99. *Factor de agotamiento: inversión.*

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

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 100. *Factor de agotamiento: requisitos.*

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

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

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

4. El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de aquélla. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.

5. Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

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

#### Artículo 101. *Factor de agotamiento: incumplimiento de requisitos.*

1. Transcurrido el plazo de 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la base imponible del período impositivo concluido a la expiración de dicho plazo o del ejercicio en el que se haya realizado la inadecuada disposición, debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora que se devengarán desde el día en que finalice el período de pago voluntario de la deuda correspondiente al período impositivo en que se realizó la correlativa reducción.

2. En el caso de liquidación de la entidad, el importe pendiente de aplicación del factor de agotamiento se integrará en la base imponible en la forma y con los efectos previstos en el apartado anterior.

3. Del mismo modo se procederá en los casos de cesión o enajenación total o parcial de la explotación minera y en los de fusión o transformación de entidades, salvo que la entidad resultante, continuadora de la actividad minera, asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para consolidar el beneficio disfrutado por la entidad transmitente o transformada, en los mismos términos en que venía figurando en la entidad anterior.

#### **Tercero.** *Los diferentes motivos y conceptos de la regularización, y la controversia planteada sobre ellos.*

En este fundamento examinaremos los apartados de la liquidación que modificó las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de "factor de agotamiento" por parte de las empresas integrantes del Grupo:

(i) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Madrid, S.L., el 30/9/2005 en adquisición de participaciones de Extracciones Tomiño, S.L., por un precio de 1.800.000 euros, cuando a lo largo del ejercicio 2005, y en los siguientes no es una sociedad dedicada exclusivamente a las actividades relacionadas en el artículo 99.c) TRLIS, al haber obtenido otros ingresos.

(ii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Galicia, S.L., en adquisición de participaciones el 10/11/2014 y por Marcelino Martínez Madrid, S.L. el 9/10/2015 de Investigación y Explotación de Granitos, S.A. (Inexgra), sociedad perteneciente a este Grupo, teniendo en cuenta que durante 2012 a 2015 Inexgra no realiza ninguna actividad relacionada con el artículo 99.c) TRLIS. En esta inversión, la liquidación apreció, además, que la realizada en 2014 el destino inmediato de las sumas obtenidas por Inexgra ha sido la financiación de Marcelino Martínez, S.L.

(iii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Madrid, S.L. en adquisición de participaciones de Extracciones Tomiño, S.L., en ampliación realizada el 10/11/2014, por importe de 645.085 euros; esta ampliación se realiza mediante capitalización de reservas, no surgiendo nuevos recursos para invertir, por lo que no se adecúa a la finalidad del factor de agotamiento.

El sujeto pasivo es la entidad dominante del Grupo de Sociedades 89/00, del que forman parte las entidades Marcelino Martínez Galicia, S.L., Marcelino Martínez Madrid, S.L. Granical Marma, S.L, Extracciones Tomiño, S.L., e Inexgra.

(i) Marcelino Martínez Madrid, S.L. redujo la base imponible por este concepto en los ejercicios 2002, 2003 y 2004 que materializó con la adquisición el 30/9/2005 de la sociedad Extracciones Tomiño, S.L., por importe de 1.800.000. euros, pero la liquidación estimó que la materialización no cumplía lo previsto en la norma (citada), porque esta sociedad a lo largo del ejercicio 2005 y en los ejercicios siguientes obtuvo otros ingresos, por lo que no cumplió la exigencia de la ley de ser una sociedad dedicada exclusivamente a las actividades relacionadas en el artículo 99. C)TRLIS.

El debate entablado en el procedimiento de regularización y de revisión, y también en la demanda, -resulta estéril polemizar con la Abogacía del Estado sobre si la demanda es una mera reproducción de lo dicho en la vía de revisión, o si tiene aportaciones propias, porque la consecuencia jurídica propugnada por la contestación a la demanda no resulta del todo acertada, aunque se funde en otros precedentes de esta Sala-, consiste en negar esa afirmación de no exclusividad, sosteniendo la parte actora que Extracciones Tomiño se dedica exclusivamente a la extracción de mineral, y venta del mineral extraído, y a ninguna otra actividad; y los ingresos controvertidos se corresponden con meras refacturaciones de costes soportados por la empresa a otras sociedades del Grupo.

Si para la correcta materialización las cantidades que redujeron la base imponible sólo pueden ser invertidas, entre otros supuestos, -por lo ahora nos interesa-, en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los párrafos a), b) y d) del artículo 99 TRLIS, es a la recurrente a la que corresponde acreditar esta exigencia de exclusividad que, en cuanto beneficio fiscal que es, no es susceptible de una aplicación extensiva ( artículo 14 de la Ley General Tributaria).

Por tanto, constituye una cuestión probatoria la acreditación que a la recurrente compete de si Extracciones Tomiño, S.L. se dedicaba exclusivamente a la extracción de mineral entre los ejercicios 2005 a 2010, o si, como sostiene la liquidación, realizaba otras actividades ajenas a esta actividad minera.

No existe ningún otro debate, como pretende la demanda, porque el déficit probatorio, apreciado por la liquidación, y resaltado por el TEAC, condiciona todo lo demás, señaladamente la aplicabilidad de las sentencias y resoluciones colacionadas y la eficacia del informe pericial de Deloitte, aportado junto con la demanda.

La liquidación deduce que no hubo tal exclusividad por la existencia de los "otros ingresos" contabilizados, además de los contabilizados como "venta de mercaderías", y la falta de soporte documental de esta contabilización; y esta es la clave.

La argumentación de la demanda (folios 19 a 33, fundamento jurídico tercero) sostiene que tales ingresos (que no se niega) corresponden a meras refacturaciones de costes soportados por la empresa a otras sociedades del Grupo, fundamentalmente a Inexgra, por tratarse de gastos que si bien estaba soportando Extracciones Tomiño, S.L. no le correspondía asumir a esta sociedad, y que si se hizo así en esos ejercicios fue por facilidad operativa, se soportaban y se refacturaban sin margen alguno. Son gastos tales como costes del seguro que le correspondía pagar a Inexgra, pero que lo había soportado Extracciones Tomiño, amortización de la maquinaria que era de Extracciones Tomiño pero era compartida con Inexgra, sobrantes de aprovisionamientos adquiridos por Extracciones Tomiño, y la parte proporcional de los sueldos y salarios y seguridad social del personal de Extracciones Tomiño pero que compartía con Inexgra. El detalle de todos estos gastos soportados y refacturados se encuentra en el cuadro Excel aportado en el expediente.

Sin embargo, la liquidación y el TEAC rechazaron la prueba de esta mera refacturación porque no se aportó sino el cuadro Excel, pero no la documentación que soportara esta contabilización, (facturas, contratos, acuerdos, etc, añadimos nosotros) o lo que es lo mismo, la relación contractual, o de otro tipo, entre ambas empresas, tales como la prueba de la efectiva prestación de servicios del personal de Extracciones Tomiño para Inexgra, o la utilización por Inexgra de la maquinaria de Extracciones Tomiño, etc., y este déficit probatorio no se ha superado en este proceso porque el informe de Deloitte no parte de esa (inexistente) documentación probatoria subyacente, sino de la contabilización de dichos gastos, que no sólo la Inspección no niega, sino que le atribuye el valor probatorio que tiene, del que deduce que tales ingresos existieron, pero provenían no de la mera refacturación, sino de la realización de otra actividad.

De ahí que cobra todo el sentido la formulación de la contestación a la demanda de que ésta no aportó nada al debate, porque el debate era éste y no otro.

Obsérvese que la resolución del TEAC (página 7) reafirmó la posición de la liquidación con una frase (a la demanda le parece una argumentación escasa, pero lo que no podrá negar es su contundencia) según la cual "lo único que ha aportado la recurrente son tablas Excel elaboradas por ella misma, que no van acompañadas de ningún soporte documental. Cuando indica que se aportan las facturas recibidas por los proveedores desde el ejercicio 2006, dicha documentación no está compuesta por las facturas como tales, sino que se trata de un desglose que se efectúa en la propia tabla Excel, sin que sirva para justificar que efectivamente dichos ingresos proceden de refacturaciones".

Y lo cierto es que la demanda no ha acompañado el soporte documental que esta afirmación puso de relieve, y al alcance de las posibilidades probatorias de la parte actora ha estado hacerlo, y no consta lo haya hecho, lo que constituye la clave de esta decisión, porque, como adelantamos, el informe pericial de Deloitte ha partido de la contabilización, -de los libros de contabilidad, cuadro Excel, y documentos mencionados por la demanda-, pero no de estos soportes documentales, y por ello no resulta hábil a los fines pretendidos; y las sentencias que glosa la demanda llegan a la afirmación de que la refacturación sin añadir ningún margen no acredita la realización de una actividad, en supuestos que no son exactamente iguales, o, al menos, no lo podemos afirmar, porque en el caso ahora enjuiciado hay un problema de déficit probatorio que no permite trasladar aquella doctrina a este caso, sin conocer las circunstancias de los resueltos y aportados como precedente; es más, en la resolución del TEAC de 28/9/2009, confirmada por sentencia de esta Sala de 20/9/2012 (recurso 400/2009) se aportó facturas, que aquí se echaron de menos, por lo que no puede servir de apoyo a la pretensión actora.

En fin, resulta irrelevante la afirmación de que no ha apreciado la liquidación que se haya incumplido la finalidad de la materialización de las sumas dotadas de servir al estímulo de la actividad minera, porque lo que se ha incumplido es el tenor de la norma, la exclusividad de la actividad minera.

Se desestima.

(ii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Galicia, S.L., en adquisición de participaciones el 10/11/2014 y por Marcelino Martínez Madrid, S.L. el 9/10/2015 de la empresa del Grupo Investigación y Explotación de Granitos, S.A. (Inexgra), en su ampliación de capital, teniendo en cuenta que durante 2012 a 2015 Inexgra no realiza ninguna actividad relacionada con el artículo 99.c) TRLIS. En esta inversión, la liquidación apreció, además, que la realizada en 2014 el destino inmediato de las sumas obtenidas por Inexgra ha sido la financiación de Marcelino Martínez, S.L., la dominante del Grupo.

Dos son, por tanto, las cuestiones a dilucidar; si Inexgra durante los ejercicios 2012 a 2015 realizó o no alguna de las actividades relacionadas con el precepto citado (artículo 99.c TRLIS); y si la finalidad de esa inversión se adecuó a la prevista por la ley o si sirvió a los fines de financiar a la dominante.

Sostiene la liquidación que Inexgra no extrajo mineral en los ejercicios en los que se llevó a cabo la ampliación de capital, hecho no controvertido, pero la interpretación que realiza la demanda es diferente, entendiéndolo que no por ello cesó en su actividad, que desde sus inicios fue la extracción y venta de granito, a lo que añade que los permisos de investigación y los títulos de explotación de Inexgra se encontraban vigentes en esos ejercicios.

Sin embargo, la conclusión a la que llegó la liquidación es acorde con lo manifestado por la propia entidad recurrente en respuesta al requerimiento que le practicó la Inspección, cuando reconoció que " es cierto que no existió en dichos ejercicios demanda suficiente del material extraído por esta empresa en la cantera de Villar del Rey (Badajoz), que haya justificado seguir extrayendo material en los ejercicios 2014 y 2015, de manera que en esos ejercicios la sociedad se ha dedicado a vender parte del material que tenía en stock..."; y en fin, sobre que en los planes de labores presentados figuraba Inexgra como titular de la explotación, pero el explotador era Extracciones Tomillo, S.L. nada ha rebatido la demanda, salvo la afirmación de que es falso. Resulta, por tanto, estéril la mención de jurisprudencia asociada al concepto de cese de actividad, porque no es esto lo que motivó la liquidación, y por lo demás, las sentencias mencionadas no se refieren a este sector del ordenamiento jurídico, ni tampoco la interpretación de la Dirección General de Tributos a la que se acoge el argumento de la demanda.

Y sobre que el destino de los fondos obtenidos en la ampliación de capital en 2014 fue la financiación de Marcelino Martínez, S.L., la empresa dominante del Grupo, además de no haberse acreditado otra cosa, la Inspección constató que el mismo día que entran los fondos salen los mismos del banco con cargo a la cuenta "cta corriente con Marcelino Martínez, S.L.", y de ello la interpretación más razonable es la sostenida por la liquidación que procede confirmar, sin que suponga ningún obstáculo a esta conclusión las inversiones realizadas en 2016 en la adquisición a Extracciones Tomiño de la cantera la Cobacha y de la maquinaria necesaria para explotarla y de la cantera Inés María a la entidad Murinmar, no perteneciente al Grupo; porque, en el primer caso, como sostuvo la liquidación, no hubo una efectiva y real inversión, sino una mera reordenación de las participaciones entre las sociedades del Grupo, un reajuste de inversiones ya efectuadas antes, y no una inversión real y efectiva que supusiera una ampliación de los activos mineros; y sobre la adquisición realizada a Murinmar en 2016 se había realizado transcurrido el plazo de 10 años de que disponía para invertir las cantidades acogidas al factor de agotamiento, y esto es un hecho contrastado, aunque las negociaciones para la adquisición se hubieran iniciado tiempo atrás, como sostiene la demanda basándose en el intercambio de correos electrónicos aportados junto con la demanda.

(iii) Inversiones realizadas por Marcelino Martínez Madrid, S.L. en adquisición de participaciones de Extracciones Tomiño, S.L., en ampliación de capital realizada el 10/11/2014, por importe de 645.085 euros. La liquidación sostiene que esta ampliación se realiza mediante capitalización de reservas, no surgiendo nuevos recursos para invertir, por lo que no se adecúa a la finalidad del factor de agotamiento, esto es favoreceré la inversión minera, poner en explotación nuevos yacimientos, y, en general estimular la actividad minera, afirmación que ni ha resultado contradicha mediante prueba suficiente, ni queda enervada por el hecho de que Extracciones Tomiño repartiera en 2013 dividendo con cargo a reservas voluntarias generadas por un resultado extraordinario precedente

de una expropiación, o la libreta que corresponde a los accionistas de la empresa para el reparto de dividendos, etc, porque no es esa la razón de la liquidación.

Se desestima.

#### **Cuarto.** *Dotación al factor de agotamiento realizada por Granical Marma, S.L. en el ejercicio 2012.*

La liquidación rechaza la dotación al factor de agotamiento (la reducción de la base imponible) realizada por la dependiente Granical Marma en el ejercicio 2012 por no haber sido aprobada por la Junta General, y por haber sido dotada con cargo a reservas voluntarias.

Ninguna de estas dos circunstancias ha resultado controvertida; pero la demanda sostiene que la norma no exige que se cree una reserva determinada, que se denomine (por ejemplo) "reserva por factor de agotamiento", sino que únicamente requiere que las cuentas de reservas de la entidad se incrementen en el mismo importe por el que se redujo la base imponible por este concepto; añadiendo que destinó la cantidad dotada a una cuenta de reservas voluntarias, pero en ningún momento dispuso de esta cantidad, permaneciendo en esta cuenta hasta que el socio único reclasificó la cantidad dotada en una cuenta denominada "reserva por factor de agotamiento".

Esta empresa, en la declaración del IS 2012 practicó un ajuste negativo al resultado contable de 332.708,04 euros en concepto de factor de agotamiento, siendo recogido este ajuste en la declaración de la empresa dominante. La liquidación (y el TEAC) explicitan los saldos de las cuentas, pero no ponen de relieve ninguna anomalía o que se haya dispuesto de la suma dotada, más allá de afirmar que los Anexos VIII, factor de agotamiento del plan anual de labores de la cantera Noche (única cantera de la que es titular esta empresa) correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013 no están cumplimentados.

No obstante, tras un exhaustivo análisis, lo que concluyen es que la dotación no la acordó la Junta General y la cuenta de reservas donde se incluyó la suma dotada era disponible.

Sobre estas premisas, examina la jurisprudencia recaída, así como el contenido de las resoluciones del TEAC y llega a la conclusión de que se han incumplido estas dos exigencias formales, pero lo cierto es que la norma que regula la materia en este ejercicio (las sentencias y las resoluciones del TEAC se refieren a ejercicios en los que la regulación no era exactamente la misma), el artículo 100.3 y apartados siguientes del TRLIS 2004, vigente en 2012 dispone 3. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible en concepto de factor de agotamiento. 4. El sujeto pasivo deberá recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en el que se realizó la correspondiente reducción el importe de ésta, las inversiones realizadas con cargo a esta y las amortizaciones realizadas, así como cualquier disminución habida en las cuentas de reservas que se incrementaron como consecuencia de lo previsto en el apartado anterior y el destino de aquélla. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período. 5. Sólo podrá disponerse libremente de las reservas constituidas en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 3, en la medida en que se vayan amortizando las inversiones, o una vez transcurridos 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.

Y de estos requisitos no se depende de la necesidad de un acuerdo de la Junta General para llevar a cabo la reducción de la base imponible (en eso consiste la dotación al factor de agotamiento), ni que la cuenta de reservas sea una específica, sino sólo la indisponibilidad de la suma dotada, a cuyo fin, advierte la posibilidad (por otra parte, advertencia innecesaria) de llevar a cabo la comprobación correspondiente.

Así las cosas, no estableciendo la liquidación incumplimiento alguno de este precepto, no advertimos razón para negar la validez de la dotación, sin perjuicio de la aludida comprobación a lo largo del tracto sucesivo de los diez años previstos por la norma, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 101 del mismo cuerpo legal para el caso de incumplimiento se los requisitos de la materialización de la inversión.

Se estima.

#### **Quinto.** *El deterioro de las existencias.*

Marcelino Martínez Galicia, S.L. dotó una provisión por deterioro irreversible de las existencias correspondientes a bloques producidos con anterioridad a 2012, que la liquidación rechazó por no haber acreditado que el valor neto realizable de ellas fuera inferior a su precio de adquisición o coste de producción.

Ya en sede del procedimiento inspector, la entidad recurrente aportó un informe del ingeniero Sr. Javier, de 29/3/2017, que documenta el estado de las canteras en las que se extrajo el material y del propio material, incluyendo fotografías.

La liquidación advierte que este informe se realiza tras visitas llevadas a cabo los días 26 y 27 de marzo de 2017, y que no existe prueba del valor de las existencias en los ejercicios 2012 a 2015, puesto que "la recurrente ha minorado el valor de determinadas existencias sin haber justificado una minoración de su valor, basándose

únicamente en un informe emitido en el 2017, cuando la valoración de las existencias se refiere a los ejercicios 2012 a 2015".

Y frente a esta afirmación, -que nuevamente incide sobre la ausencia de prueba de los hechos constitutivos de la pretensión actora, en este caso el valor de las existencias en los ejercicios considerados, no varios años después-, nada se ha aportado en la demanda, salvo verter afirmaciones sin prueba alguna, como que el valor neto de realización a 31/12/2011 era ya incluso inferior al valor de la contabilidad porque databan, en algunos casos, de 1991, o razones de sentido común como que la experiencia del grupo minero, y el conocimiento de su negocio no deja lugar a dudas en cuanto al hecho de que los bloques no producidos en el mismo año de su venta sufren una depreciación exponencial..., máxime si estos bloques están en canteras paradas; afirmaciones razonables, pero carentes de la necesaria prueba.

Finalmente, en modo alguno la provisión por deterioro estaría prescrita, puesto que se realizó en 2012, aunque, según se afirma, proviniera de ejercicios anteriores, a los que la liquidación no alcanzó.

Se desestima.

#### **Sexto. Costas procesales.**

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

En el caso que nos ocupa, al estimarse en parte la pretensión actora, no procede hacer expresa condena en las costas del recurso, al no haber razón alguna para apartarse de la regla general.

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

### **FALLAMOS**

Estimar en parte el recurso número nº 826/2019 promovido por la Procuradora Sra. Vázquez Senin, en nombre y representación de la Entidad Marcelino Martínez, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 10/7/2019, -reclamación 5430/2017-, y contra los actos de los que trae causa, por no ser enteramente ajustados a derecho, con el alcance y contenido que se desprende de la fundamentación jurídica, sin hacer expresa condena en costas

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

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

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

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

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

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

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.