

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090015

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 31 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso -Administrativo

Rec. n.º 8295/2022

SUMARIO:

IS. Régimen fiscal especial de la minería. Factor de agotamiento. *Requisitos para su aplicación.* La sentencia impugnada concluyó que siendo pacífico que el precepto aplicable exige que deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la base imponible. Por tanto, y por tanto no se acepta la tesis de la actora en orden a que no existe una exigencia legal al respecto. En ningún caso la Administración ha computado en el factor de agotamiento otro beneficio que no se derive de la extracción de minera, 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. 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 cuestión con interés casacional consiste en determinar si, en el ámbito de la reducción de la base imponible del IS en concepto de factor de agotamiento contenida en el régimen fiscal de la minería, el art. 100.3 TRLIS (actual art. 93.3 Ley IS) 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. [Vid., SAN de 26 de septiembre de 2022, recurso n.º 855/2019 (NFJ087951) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TRLIS), art. 100.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 9.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 31/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8295/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerto: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8295/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 31 de mayo de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. La procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en representación de la mercantil Saint Gobain Cristalera, S.L., preparó recurso de casación contra 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 n.º 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.

2. 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"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a), de la LJCA.

5. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que determine "la correcta interpretación del artículo 100.3 del TRLIS (o del vigente artículo 93.3 LIS)" y esclarezca si "una entidad que realiza actividad minera y otras actividades económicas complementarias o distintas de aquella tiene derecho a minorar la base imponible del impuesto sobre sociedades por el factor de agotamiento dotado con el sólo incremento de la reserva indisponible específica en el importe reducido o es necesario el incremento de las reservas totales de la entidad en dicho importe".

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo*

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 21 de noviembre de 2022, habiendo comparecido la mercantil Saint Gobain Cristalera, S.L., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, sin haberse opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la mercantil recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA] y, adicionalmente, (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

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 el Grupo fiscal 13/78, cuya sociedad dominante es Saint Gobain Cristalera, S.L., dirigiéndose a la misma comunicación de inicio en relación con el concepto Impuesto sobre Sociedades, periodos 2009, 2010 y 2011.

Tras los preceptivos trámites, con fecha 20 de septiembre de 2016, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el acuerdo de liquidación n.º 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.

El acuerdo de liquidación señala, en particular, lo siguiente (resaltado añadido):

"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 autoconsumidos) 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 Cristalera, 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):

"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.

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.

Tercero. Marco jurídico.

1. La mercantil recurrente plantea la necesidad de interpretar, a efectos del presente recurso de casación, el artículo 100, particularmente su apartado 3º, del TRLIS, que dispone:

"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."

Este precepto se encuentra actualmente derogado, pero la parte recurrente pone de manifiesto que el actualmente vigente artículo 93 de la LIS cuenta con igual redacción.

2. Adicionalmente, puede resultar relevante tener en consideración el artículo 4. Dos. E del 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 (BOE de 5 de junio), que establece:

"Dos. Cuantía del factor de agotamiento.

[...]

E) En ningún caso la dotación al factor de agotamiento será superior a los beneficios declarados a efectos del Impuesto sobre Sociedades."

Y, en relación con ello, la disposición derogatoria única, apartado 1.2, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), que dispuso:

"1. A la entrada en vigor de la presente Ley quedarán derogadas las siguientes normas:

[...]

2. Los artículos 26, 30, 31, 32, 33, 34, 35.1, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería."

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

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.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) de la LJCA] y porque la cuestión y la doctrina jurisprudencial que pueda fijarse, en su caso, puede proyectarse a otros supuestos [artículo 88.2.c) LJCA].

Debe advertirse que este Tribunal Supremo se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre el beneficio fiscal controvertido y respecto de las distintas normas que, a lo largo del tiempo, lo han regulado. En efecto, sin ánimo de exhaustividad, se ha analizado la compatibilidad del factor de agotamiento con otras figuras y beneficios fiscales, en particular, con la deducción por inversiones [vid. STS de 28 de mayo de 1999 (rec. 6644/1994, ECLI:ES:TS:1999:3723), FJ 3º], con la deducción por inversión neta [vid. SSTS de 3 de junio de 2003 (rec. 6980/1998, ECLI:ES:TS:2003:3820), FJ 5º; de 24 de octubre de 2003 (rec. 5565/1998, ECLI:ES:TS:2003:6562); de 26 de enero de 2004 (rec. 3669/1998, ECLI:ES:TS:2004:327), FJ 4º], y con la libertad de amortización [vid. SSTS de 22 de mayo de 2004 (rec. 4413/1999, ECLI:ES:TS:2004:3525), FJ 4º; de 13 de febrero de 2007 (rec. 1844/2002, ECLI:ES:TS:2007:1309), FJ 4º; de 25 de junio de 2009 (rec. 10107/2003, ECLI:ES:TS:2009:5527), FJ 3º].

También se ha abordado el concepto de "aprovechamientos mineros" que emplea la normativa tributaria para la aplicación del factor de agotamiento. En este ámbito, entre otras cuestiones, se ha analizado si cabe incluir en dicha noción, además de la explotación de yacimiento o extracción del mineral, las actividades relativas al tratamiento, beneficio o transformación de las materias primas [vid. SSTS de 24 de noviembre de 2011 (rec. 6572/2009, ECLI:ES:TS:2011:8299, FJ 5º y rec. 6066/2009, ECLI:ES:TS:2011:8192, FJ 5º); de 21 de noviembre de 2013 (rec. 4031/2011, ECLI:ES:TS:2013:5734), FJ 4º; de 26 de marzo de 2015 (rec. 1816/2013, ECLI:ES:TS:2015:1463), FJ 4º; de 2 de octubre de 2017 (rec. 2761/2016, ECLI:ES:TS:2017:3404), FJ 3º], la adquisición de sustancias del extranjero para su tratamiento [vid. STS de 24 de junio de 2010 (rec. 2579/2005, ECLI:ES:TS:2010:3768), FJ 2º], así como si deben tenerse en consideración los resultados extraordinarios obtenidos por quita concursal, expropiación de un aprovechamiento y resultados financieros [vid. SSTS de 16 de mayo de 2013 (rec. 4812/2010, ECLI:ES:TS:2013:2671), FJ 6º; de 25 de octubre de 2013 (rec. 6281/2011, ECLI:ES:TS:2013:5501), FJ 6º].

Ha sido igualmente controvertido y resuelto el cálculo del factor de agotamiento y de la "base imponible" sobre la que procede aplicar la reducción para hallarlo [vid. STS de 22 de octubre de 2012 (rec. 5432/2010, ECLI:ES:TS:2012:6727), FJ 4º; de 7 de febrero de 2013 (rec. 658/2010, 658/2010), FJ 5º.2; de 2 de octubre de 2017 (rec. 2761/2016, ECLI:ES:TS:2017:3404), FJ 3º].

Por otra parte, en otras resoluciones se han estudiado las características de las inversiones en que deben materializarse las dotaciones. Así, por ejemplo, las inversiones en la adquisición de valores representativos del capital de empresas que deban dedicarse exclusivamente a actividades mineras [vid. STS de 21 de junio de 2010 (rec. 5397/2005, ECLI:ES:TS:2010:4267), FJ 3º], y la adquisición de determinados inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras [vid. STS de 20 de octubre de 2015 (rec. 1294/2013, ECLI:ES:TS:2015:4206), FJ 6º] Y, finalmente, el cómputo del plazo para comprobar el cumplimiento del requisito de materialización de la dotación [vid. STS de 16 de mayo de 2013 (rec. 4812/2010, ECLI:ES:TS:2013:2671) FJ 5º].

Sin embargo, como cabe observar, en ellas no se ha analizado ni resuelto específicamente la concreta cuestión que suscita el presente recurso en los términos que se expondrá a continuación.

2. El precepto cuya interpretación es objeto de discusión en este recurso es, como se ha señalado anteriormente, el artículo 100.3 del TRLIS cuya redacción es semejante al actual artículo 93.3 de la LIS. Aquella disposición establece, en el ámbito del régimen fiscal de la minería contenida en el Capítulo IX del Título VII del TRLIS, los requisitos para aplicar el beneficio fiscal del factor de agotamiento y, en particular, el apartado 3º citado, que exige que "[e]n cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que reduce la base imponible en concepto de factor de agotamiento".

El tenor literal del mencionado apartado puede llevar a considerar que la norma fiscal impone, para la aplicabilidad del beneficio fiscal, un incremento global de las cuentas de reservas de la entidad. Así lo entienden, en efecto, la Inspección tributaria, el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Audiencia Nacional, de modo que deberán entenderse incumplidas las condiciones legales para aplicar aquel beneficio si, como sucede en este caso, aun habiéndose incrementado las cuentas de reservas específicas del factor de agotamiento (con cargo a reservas voluntarias), el importe conjunto de las cuentas de reservas de la entidad disminuye.

3. La parte recurrente, por su parte, considera que el precepto debe interpretarse de otra forma y, en particular, defiende que cuando el artículo 100.3 del TRLIS habla de "las cuentas de reservas de la entidad", debe entenderse que la norma se refiere a las específicas del factor de agotamiento. A tal efecto, aporta diversos argumentos que, en síntesis, son los siguientes.

En primer lugar, señala que ello se infiere de la interpretación sistemática del artículo 100 del TRLIS y, particularmente, al poner en relación el apartado 3º controvertido con los apartados 4º y 5º del mismo artículo (actual 93. 4º y 5º de la LIS). Estos apartados establecen que "[e]l 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" (apartado 4º) y que "[s]ólo 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" (apartado 5º). La mención que dichos apartados hacen al incremento de las reservas constituidas en cumplimiento de lo previsto en el apartado 3º y a las condiciones para su libre disposición, evidencia, según su criterio, que, a pesar de hablar de reservas en plural, el precepto se está refiriendo exclusivamente a las reservas indisponibles por el factor de agotamiento.

En segundo lugar, enfatiza que cuando la normativa fiscal ha querido vincular la dotación de la reserva con los resultados positivos del ejercicio -y excluyendo, por tanto, su dotación con cargo a reservas de libre disposición-, lo ha hecho explícitamente, en contraste con lo que sucede en este caso. En este sentido, aporta como ejemplo el artículo 105.3 de la LIS, que regula la reserva de nivelación de bases imponibles contenida en el régimen fiscal de empresas de reducida dimensión, y dispone (resaltado añadido):

"3. El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración a que se refiere el apartado 1 de este artículo, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades a que se refiere el apartado anterior.

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación."

Finalmente, argumenta que la regulación histórica de este beneficio fiscal abona la interpretación que patrocina. En esencia, expone que el factor de agotamiento fue regulado por primera vez en la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería, donde se establecía (artículo 33) que los sujetos pasivos 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 consignara al final de cada ejercicio la dotación por cada una de las explotaciones mineras. Este régimen fue incorporado a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dándose la redacción normativa del requisito hoy controvertido que se ha mantenido semejante hasta la actualidad. E indica la recurrente que la incorporación de los regímenes fiscales especiales en la citada Ley 43/1995 respondía esencialmente a una finalidad de refundición, sin pretenderse una modificación del régimen sustantivo de los mismos.

Los motivos expuestos permiten apreciar, a juicio de esta Sección de admisión, la existencia de dudas exegéticas del artículo 100.3 del TRLIS (actual 93.3 de la LIS) que justifican la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo para su esclarecimiento.

Sexto. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. La norma que, en principio, será objeto de interpretación es 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.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/8295/2022, preparado por la procuradora doña Silvia Vázquez Senin en representación de la mercantil Saint Gobain Cristalera, S.L., contra 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 n.º 855/2019.

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

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.