

EL FACTOR DE AGOTAMIENTO EN LA MINERÍA: CUESTIONES BÁSICAS Y CONTROVERSIAS

PABLO NAVAZO CUADRADO

Abogado. Asesor Fiscal.

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.^a José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Extracto:

EL régimen del Factor de Agotamiento de la minería (en adelante, «FA») es un régimen incentivador para las empresas mineras que tiene por objeto compensar los sobrecostos que la actividad minera soporta en relación con otras actividades industriales, así como fomentar la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de recursos mineros. Todo ello como base de garantía de abastecimiento de materias primas minerales a la industria y a la población favoreciendo al mismo tiempo la independencia y fortaleza económica del Estado.

Sin embargo, el régimen del FA debe poseer unas garantías mínimas con respecto a su regulación legal que ayuden a incentivar la aplicación del mismo con el objetivo de impulsar la investigación y la iniciativa empresarial, bases para el crecimiento económico del país.

Dicha garantía en la regulación legal no existe actualmente en España. La legislación sobre el FA ha permanecido invariable durante casi 30 años y los criterios administrativos y jurisprudenciales han seguido una interpretación estricta de la norma que, a nuestro entender, ha dejado de lado el propio sentido del régimen. Lo anterior ha sido consecuencia de una pobre labor interpretativa y de desarrollo legal y reglamentario de un régimen que fue transpuesto de manera casi literal en nuestro ordenamiento de la regulación existente en los Estados Unidos. A dicha circunstancia se le une el hecho de que el régimen del FA requiere de elementos y definiciones técnicas que no han sido desarrollados de manera adecuada para ser incorporados a la legislación tributaria en aras a una seguridad jurídica.

El trabajo expuesto pretende servir de base para una mejor comprensión del régimen con el objetivo de servir a una correcta aplicación e interpretación del mismo, de forma que el FA se convierta en una herramienta útil para fomentar uno de los pilares económicos del país: la investigación y explotación sobre los recursos naturales de los que afortunadamente goza nuestro país.

Palabras clave: factor de agotamiento, *depletion allowance*, aprovechamiento minero, transformación del mineral y fórmula circular.

Sumario

1. Introducción.
2. Razón de ser y origen.
3. El FA y el DA.
4. Regulación.
5. Controversias.
 - 5.1. Primera modalidad (30%).
 - 5.1.1. El problema del concepto del aprovechamiento del recurso minero.
 - 5.1.2. «Importe» destinado en concepto de FA.
 - 5.2. Segunda modalidad (15%).
 - 5.2.1. Valor de los minerales consumidos por las empresas.
 - 5.2.2. Límite máximo de la modalidad del 15%.
 - 5.3. Cuestiones controvertidas comunes a ambos regímenes.
 - 5.3.1. El FA como reductor de la BI: la fórmula circular.
 - 5.3.2. Otras controversias.

Bibliografía.

«¿Por qué poseemos el régimen del factor de agotamiento? Porque quiero a una América rica. (...). Y es porque en mi creencia de que América va a tener el crecimiento del que tanto él (Kennedy) como yo hablamos y queremos, lo que hay que hacer es no desincentivar la iniciativa empresarial, no desanimar a la gente a que explore y descubra más petróleo y minerales, sino animarles.»

Richard NIXON. *Tercer Debate entre Kennedy y Nixon: Jueves, 13 de octubre de 1960.*

1. INTRODUCCIÓN

En una curiosa información emitida por el *Mineral Information Institute* publicada en el 2006 se señalaba que cada ser humano desde que nace hasta que fallece consume una media de 598 kg de cobre, 14.079 kg de sal, 9.715 kg de arcilla, 351 kg de zinc, 775.643 kg de piedra, arena y grava, 10.629,93 kg de roca fosfática, 2.710 kg de bauxita, 14.959 kg de hierro, 33.109 kg de cemento y 30.341 kg de otros minerales. Sin duda, sorprende la cantidad de recursos minerales que son esenciales en la vida del ser humano. Es por ello, que a nadie le debe sorprender el hecho de que uno de los factores claves de la fortaleza económica de un país se base en la cantidad de recursos naturales que posee y su capacidad para explotarlos. En este sentido, casi todos los países industrializados aplican políticas fiscales tendentes a favorecer la explotación de los recursos naturales existentes en sus territorios. Los cercanos acontecimientos que han rodeado el suministro del recurso natural prioritario en el mundo (*i.e.*, el petróleo) así como la consideración de los minerales y materias primas como valores refugio ante crisis económicas no hace más que confirmar que, con independencia de cualquier otra consideración de tipo político o geográfico, el Estado que goza de recursos naturales, posee riqueza en el sentido más estricto de la palabra porque es dueño del origen de la misma, la materia prima, que es obtenida en su territorio, mar territorial o plataforma continental, siendo, en la mayoría de los casos, todos los yacimientos de origen natural y demás recursos geológicos existentes, con carácter general, de dominio público y sobre los cuales el Estado puede asumir directamente o ceder su investigación y aprovechamiento (a través de concesiones) ¹.

En este sentido, y ante un mundo cada vez más globalizado en el cual cada Estado aprovecha sus recursos naturales como garantía de independencia y fortaleza económica, se hace necesario tener un marco legal que favorezca la iniciativa privada en la explotación de los recursos naturales. Si bien la evolución de la producción de productos energéticos y minerales metálicos ha decrecido en España en los últimos años, la producción de rocas y minerales industriales ha experimentado un crecimiento espectacular hasta ocupar uno de los primeros lugares a nivel mundial. No en vano, España posee las segundas reservas mundiales de celestina, después de México, es el único productor de

¹ Artículo 1.1 de la Ley 22/1973 de Minas.

Europa de sulfato sódico y de sepiolita, con el 70% de los recursos mundiales; es el segundo productor europeo de fluorita; primer productor europeo y tercero mundial de yeso; goza de la mayor reserva europea en arenas feldespáticas y se encuentra a la cabeza de Europa en la producción y exportación de piedras naturales como el granito, mármol y pizarra ².

En España, con independencia de medidas gubernamentales muy antiguas que fueron adoptadas para favorecer la industria minera y de hidrocarburos, existen actualmente dos regímenes fiscales especiales tendentes a favorecer e incentivar la industria minera y energética. Estos son:

- (i) Régimen Fiscal de la Minería: a través de la libertad de amortización y el régimen del factor de agotamiento.
- (ii) Régimen Fiscal de los Hidrocarburos.

En este artículo nos centraremos en desarrollar uno de los beneficios fiscales aplicables dentro del Régimen Fiscal de la Minería como es el denominado Factor de Agotamiento. El Factor de Agotamiento (en adelante, «FA») tiene su origen legal más remoto en la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas ³ (en adelante, «Ley de Minas») y su régimen fue inicialmente desarrollado a través de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería ⁴ y el Real Decreto 1167/1978, de 2 de mayo, por el que se desarrolla el Título III, Capítulo II, de la Ley 6/1977. Su regulación actual se contiene en el Capítulo IX del Título VII 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 (en adelante, «IS» o «LIS») ⁵.

Don Alfonso Gota Losada, ponente de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha definido el FA como «...un instrumento o medida fiscal que tiene presente la existencia de activos agotables, que se caracterizan porque su explotación económica lleva consigo su propio agotamiento, como sucede con los activos mineros, los petrolíferos (hidrocarburos), los forestales y otros ⁶».

Con independencia de la regulación pormenorizada que del FA se realice más adelante, baste adelantar que el FA se concreta en la posibilidad de reducir la Base Imponible (en adelante, «BI») del IS, bajo dos modalidades y límites diferentes:

- En el importe de las cantidades destinadas, en concepto del FA, al aprovechamiento de uno o varios de los recursos mineros incluidos en las secciones C) y D) de la Legislación Minera ⁷ con el límite del 30% de la parte de BI correspondiente a dichos aprovechamientos.

² Datos obtenidos del Instituto Geominero de España sobre información obtenida de estudios propios, ENEFA y OFICEMEN. Datos obtenidos del Observatorio de la Piedra Natural.

³ Disposición final segunda: «...el Gobierno adoptará, a propuesta del Ministerio de Hacienda, las disposiciones necesarias para implantar el factor de agotamiento en la exacción del impuesto que grava los rendimientos de las Empresas mineras...».

⁴ Capítulo II, Sección segunda (arts. 30 a 39).

⁵ Artículos 99 a 101.

⁶ Sentencia de 22 de mayo de 2004 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo. N.º de Recurso 4413/1999 (NFJ019011).

⁷ Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

- Hasta el 15% del valor de los minerales vendidos en el caso de materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento ⁸ (considerándose también como tales los consumidos por las mismas empresas para su posterior tratamiento o transformación). En este caso, la dotación al FA no podrá ser superior a la parte de BI 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.

En ambos casos, y como contraprestación al beneficio otorgado, las cantidades que anualmente reduzcan la BI por este concepto deberán ser reinvertidas en los 10 años siguientes en una serie de activos o gastos relacionados con la actividad minera debiendo incrementarse la cuenta de reservas del sujeto pasivo en el importe que redujo la BI en concepto de FA. El importe de dicha reserva solo podrá disponerse libremente a medida en que se vayan amortizando las inversiones realizadas o en 10 años en el caso que la reinversión se hubiera materializado en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas en exclusividad a determinadas actividades mineras.

2. RAZÓN DE SER Y ORIGEN

¿Cuál es la razón para conceder este beneficio fiscal a la actividad minera en detrimento de otras actividades?

Dos son las razones fundamentales que justifican su existencia:

1. Las inherentes dificultades técnicas de la industria minera.

La actividad minera se caracteriza por una serie de connotaciones desconocidas en otros sectores como son:

- **Los altos costes económicos y administrativos aparejados a su actividad:** la obtención y ejecución de los permisos de exploración e investigación conllevan altos costes en muchos casos no amortizados si la calidad del mineral o el volumen de reservas previsible no aconsejan la explotación.
- **El recurrente agotamiento de la materia prima objeto de la actividad, el denominado yacimiento minero,** que implica la búsqueda permanente de nuevos yacimientos y la pérdida de activos inmateriales (concesiones de explotación), materiales (instalaciones fijas a pie de explotación no trasladables a otras zonas en caso de explotación a cielo abierto) u otras inversiones como pozos, galerías y rampas (en caso de explotaciones subterráneas).

⁸ Incluidas en el Real Decreto 387/1998, de 13 de marzo, el Real Decreto 3427/2000, de 15 de diciembre, y el Real Decreto 647/2002, de 5 de julio, por el que se declaran las materias primas y actividades con ellas relacionadas.

- **La propia naturaleza de la materia prima objeto de la industria minera**, el mineral, que requiere de una serie de actividades industriales previas y necesarias para su aplicabilidad práctica o uso industrial.
- **Frecuente insularidad del yacimiento** que implica la continua necesidad de trasladar maquinaria y personal al lugar donde se encuentra el yacimiento con los altos costes y riesgos que ello implica.

Lo anterior explica que, a diferencia de otros sectores en los que la continuidad estrictamente industrial depende de la renovación de sus instalaciones fijas, en el sector de la minería, la continuidad del negocio está supeditada a unas variables que justifican desde un punto de vista económico objetivo la creación de un beneficio fiscal que, de alguna forma, compense los gastos adicionales inherentes de la actividad minera con respecto a otro tipo de actividades industriales.

2. Criterios de política económica como es el favorecer la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de beneficios mineros con el «...fin de procurar el abastecimiento de materias primas minerales a la industria» tal y como se exponía en el artículo 1 de la Ley 6/1977.

Sin duda, y con independencia de la razón expuesta en primer lugar, la toma de conocimiento en España de la importancia de la explotación de los recursos naturales como forma de independencia (asegurar al país de los recursos naturales de valor estratégico suficientes) y liderazgo económico, favoreciendo su promoción y explotación, fue la segunda de las razones que originaron el nacimiento del beneficio fiscal del FA en España.

Sin embargo, es necesario resaltar que el régimen del FA instaurado en España en absoluto fue original sino que tomó como base el modelo ya vigente en Estados Unidos bajo la denominación de *Depletion Allowance* (en adelante, «DA»). En este sentido, es esencial detenernos en el análisis de la regulación del DA para poder entender e interpretar de manera adecuada el FA instaurado en nuestra legislación.

3. EL FA Y EL DA

Como se acaba de señalar, el FA trae su origen en el DA estadounidense⁹ vigente en los Estados Unidos desde hace casi un siglo permitiendo un desarrollo normativo e interpretativo que ha otorgado una importante seguridad jurídica en su aplicación y de la que, inexplicablemente, carecemos en España.

⁹ Tal y como señala don Alfonso Gota Losada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2004 (NFJ019011) que establece que «el *depletion allowance* (...) han servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento».

Su origen se remonta al año 1913 ¹⁰ y, más concretamente, a la industria petrolera, permitiendo a los productores de petróleo obtener una deducción del 5% de su beneficio, limitada al coste de adquisición de la propiedad donde se explotaba el recurso; dicho porcentaje quedó elevado hasta un 27,5% en el año 1926 ¹¹. Hoy en día, el DA se aplica igualmente a la industria de los hidrocarburos y a la de los minerales con distintos porcentajes de deducción según el mineral de que se trate, con unos límites máximos. De esta forma, parece adecuado y necesario utilizar la experiencia y desarrollo normativo existente en el país de origen de este régimen para dar luz a las lagunas interpretativas que actualmente existen sobre el FA. Y creemos que esto es así porque, pasados más de 30 años desde su primera regulación en España, siguen existiendo controversias que no hacen más que desincentivar la aplicación de un régimen que, por el contrario, debe servir para impulsar la investigación y la iniciativa empresarial, bases para el crecimiento económico de cualquier Estado.

El DA se encuentra regulado actualmente en el Internal Revenue Code ¹² (en adelante, «IRC») estadounidense bajo dos posibles modalidades:

1. El denominado *cost method* ¹³.

Partiendo de la base de que el yacimiento minero es un activo depreciable, la modalidad *cost method* es un sistema de recuperación del valor de la inversión, que va quedando inutilizada a medida que el yacimiento se agota. De esta forma se considera que, a medida que se van consiguiendo beneficios mediante la extracción del recurso minero, parte de los mismos no deben someterse a tributación a los efectos de recuperar el coste de la inversión realizada.

De esta forma, se permite al contribuyente dividir el coste total de la inversión entre las unidades totales estimadas de recurso mineral a extraer, siendo la cantidad a deducir anualmente (dotación al DA) el cociente resultante de dividir el valor total de la inversión entre las unidades totales que se estima a extraer multiplicado por las unidades efectivamente extraídas anualmente.

La fórmula de cálculo sería como sigue:

$$\text{Dotación anual al DA} = \frac{\text{Capital total invertido en el activo agotable}}{\text{Volumen total del yacimiento}} \times \text{Unidades extraídas en el año}$$

Curiosamente, este método fue introducido de manera casi literal en España como sistema contable de amortización, no como un régimen fiscal especial, en el Plan Contable Especial o Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de la Minería del Carbón de

¹⁰ Revenue Act de 1913.

¹¹ Revenue Act de 1926.

¹² Internal Revenue Code 1986, as amended.

¹³ IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 611.

1984¹⁴, todavía vigente. En el Grupo 2 del citado Plan Contable referido al Inmovilizado se incluía a las «Minas»¹⁵. En la introducción de dicho Plan se establecía que las Minas «contienen bienes no renovables (el mineral) que disminuyen en función del tonelaje extraído». De este modo, el Plan contempla dos cuentas, la 685 «Agotamiento de minas» y –contrapartida– la 285 «Agotamiento Acumulado de Minas», con las que se «contabilizará el agotamiento que sufran las minas en función del tonelaje extraído durante el ejercicio. Para ello se aplicará a cada tonelada métrica extraída el resultado de dividir la inversión en minas por las toneladas métricas previsibles a explotar, según datos obtenidos por la evaluación técnica de las reservas de carbón».

En puridad, se trata de un sistema de amortización que tiene en cuenta la peculiaridad de la inversión (producida sobre derechos de explotación de un recurso mineral) y en el que, al existir inherentes dificultades a la hora de determinar un período de amortización del bien (yacimiento minero) con carácter previo y fijo, se adopta un sistema de amortización basado en el volumen total de reservas mineras esperadas en el yacimiento y las reales obtenidas anualmente.

Este sistema (*cost method*) fue el primer tipo de DA existente en la legislación estadounidense pero que poseía inherentes dificultades al no poder determinarse a priori con exactitud el volumen total de reservas del yacimiento; en España tal y como se ha señalado y a diferencia de Estados Unidos, el citado sistema no se considera un régimen fiscal especial, sino un tipo de amortización únicamente aplicable a las Empresas Mineras del Carbón a través del Plan Contable especial para dichas empresas.

2. El denominado *percentage method*¹⁶.

En este sistema el contribuyente aplica una reducción (calculada como un porcentaje que varía desde un mínimo del 5% hasta un máximo de un 22% dependiendo del mineral de que se trate) sobre el denominado Beneficio Bruto de la Propiedad¹⁷ (*Gross Income of Property* y, en inglés). El «*beneficio bruto de la propiedad*» es, a su vez, definido como el beneficio bruto de la minería (*Gross Income from Mining*) siendo, por último, definido el término minería (*Mining*) como aquella actividad que incluye no solo la actividad de extracción de los minerales sino también (i) ciertos procesos de tratamiento definidos expresamente en el IRC¹⁸ así como (ii) el transporte del mineral desde el punto de extracción (yacimiento minero) hasta las plantas de tratamiento¹⁹. Finalmente, se establece como límite máximo de reducción (dotación al DA) el 50%²⁰ de la BI obtenida de la propiedad (*the taxpayer's taxable income from the property*) computada dicha BI excluyendo la propia reducción por DA.

¹⁴ Aprobado por Orden Ministerial de 10 de febrero de 1984.

¹⁵ Como «Yacimientos minerales y sus contenidos de carbón».

¹⁶ IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 613.

¹⁷ Excluyendo una cantidad igual a cualquier renta o canon pagado por el sujeto pasivo con respecto a la propiedad.

¹⁸ Que varían según el mineral de que se trate.

¹⁹ Siempre que la distancia no sea superior a 50 millas. IRC Title 26. Subtitle A. Chapter 1. Part 1. Section 613 (c) (1), (2) (3) y (4).

²⁰ Del 100% en el caso de gas y petróleo.

Esta complicada definición posee, sin embargo, una importancia capital a los efectos de interpretar nuestro FA. Y es que, sin lugar a dudas, el FA regulado en nuestra legislación vuelve a ser una adaptación casi literal de la modalidad *percentage method* del DA estadounidense. No en vano, ambos sistemas recogen una reducción de la BI que se cuantifica como un porcentaje aplicable sobre un concepto, en principio, indeterminado, como es el «*beneficio bruto de la propiedad*» en la legislación estadounidense equivalente al concepto de «*aprovechamiento de un recurso minero*» en el caso de la legislación española. Finalmente, en ambos sistemas se establece un límite máximo de dotación al FA: el 50% de la BI obtenida de la propiedad en el caso del DA estadounidense o el 30% de la BI correspondiente al aprovechamiento minero en el FA español ²¹. Esquemáticamente, las similitudes entre ambos sistemas pueden reflejarse a través del siguiente cuadro:

Características	Depletion Allowance («DA»)	Factor de Agotamiento («FA»)
Base del Régimen Fiscal	Reducción de la BI.	Reducción de la BI.
Concepto indeterminado como base de reducción de BI	Ingreso Bruto de la Propiedad (Minería).	Aprovechamiento Minero.
Porcentaje de reducción dependiendo del mineral	5%-22%	15% o 30%
Límite máximo de la reducción	50% de la BI obtenida de la propiedad.	30% de la BI correspondiente al aprovechamiento minero.

Resulta evidente que de la correcta definición y alcance de dichos términos depende, en gran medida, la correcta aplicación del régimen FA y en este sentido, la legislación estadounidense ha definido y desarrollado de manera adecuada su alcance, situación que, incomprensiblemente no ha ocurrido en nuestra normativa, con las importantes consecuencias negativas que de esa indefinición se han derivado.

De esta forma, mediante el presente trabajo se pretende, no tanto explicar el régimen del FA en todos sus puntos, sino analizar de manera exhaustiva las controversias esenciales que afectan al mismo recurriendo para ello al análisis de su origen legal, es decir, a través del DA existente en los Estados Unidos ²², todo ello en relación con los criterios interpretativos emitidos por la Dirección General de Tributos («DGT»), y las resoluciones y sentencias de los Tribunales sobre dichas controversias.

4. REGULACIÓN

A pesar de que la primera regulación del FA en España acaba de cumplir los 30 años, en concreto a través de la Ley 6/1977 y su Reglamento de Desarrollo, el Real Decreto 1167/1978, ambos

²¹ O el límite de la parte de BI 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.

²² En concreto la de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de 22 de mayo de 2004 [N.º de Recurso 4413/1999 (NFC019011)] con don Alfonso Gota Losada como Ponente y la de 2 de febrero de 2007 (...) con don Frías Ponce reproduciendo gran parte de la Sentencia anterior establecen con respecto al FA que «el Derecho Tributario foráneo ha respondido a estas circunstancias mediante instrumentos fiscales "ad hoc", entre los cuales hay que destacar la "Depletion Allowance", norteamericana, y el "Reconstitution de Gisement", francés, que han servido de precedente a nuestro Factor de Agotamiento, establecido por la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de Minería.»

derogados en sus respectivas partes sobre el FA ²³, su regulación se ha mantenido invariable en sus líneas básicas desde entonces hasta nuestros días.

Merece la pena reproducir el extracto de la Exposición de Motivos de Ley 6/1977 referida al FA que señala: «Se regula dentro de nuestro sistema tributario la figura del factor de agotamiento, que favorecerá la investigación minera y la puesta en explotación de yacimiento, permitiendo por tanto, sustituir los criaderos agotados por otros mediante el descubrimiento y removilización de nuevas reservas. En la generalidad de los casos la dotación a la cuenta correspondiente podrá hacerse por deducción de una parte de la base imponible del impuesto sobre sociedades o del industrial, cuota de beneficios. Cuando se trate de materias primas declaradas prioritarias, podrá optar la empresa por practicar la deducción sobre un porcentaje del valor de los minerales vendibles, lo que configura un régimen decididamente estimulante».

La vigente regulación del FA se contiene en los artículos 98, 99, 100 y 101 de la Ley del IS. Tal y como hemos señalado, a pesar de que la primera regulación de este régimen fue introducida hace más de 30 años, sus líneas básicas han permanecido invariables. De esta forma, el régimen del FA:

1. Permite una reducción de hasta un 30% de la parte de la BI correspondiente a la cantidad destinada, en concepto de FA, por los sujetos pasivos que realicen al aprovechamiento de determinados recursos mineros:
 - Los comprendidos en la sección C) del artículo tercero de la Ley de Minas, y de la sección D) creada por la Ley 54/1980, de 5 de noviembre, y que modifica la Ley de Minas.
 - 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 D) anteriormente descrita.
2. En caso de que los aprovechamientos se realicen sobre aquellas materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento se puede optar a que la reducción en la BI sea de hasta el 15% 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 FA no podrá ser superior a la parte de la BI 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.
3. Las cantidades que reducen la BI en concepto de FA deben ser reinvertidas en los gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionadas con las siguientes actividades mineras:

²³ Ni la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ni el actual Real Decreto Legislativo 4/2004 por las que se aprobaron las Leyes del IS establecieron expresamente la derogación del mismo aunque el último inciso del apartado 1 de la disposición derogatoria de la Ley 43/1995 hacía intuir que el mismo quedaba derogado al establecer que «igualmente quedarán derogadas todas las normas legales y reglamentarias relativas a la obligación de contribuir por este impuesto» por lo que se daba a entender que la regulación normativa del régimen del FA hasta ahora desarrollado por el Real Decreto 1167/1978 quedaba a su vez derogado al ser transpuesto la regulación de dicho régimen en la propia Ley del IS.

- Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.
 - Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos.
 - Investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en exploración.
 - Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en los tres puntos anteriores así como en la explotación de los recursos geológicos clasificados en la sección C) y D) de la Legislación Minera.
 - Laboratorios o equipos de investigación aplicables a las actividades mineras de la empresa.
 - 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.
4. El plazo para la inversión de la cantidad que en concepto de FA haya reducido la BI debe reinvertirse en el plazo de 10 años contados a partir de la conclusión de cada período impositivo desde que se dotó la cantidad al FA.
 5. En cada período impositivo deberán incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la BI en concepto de FA obligando recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la correspondiente reducción, el importe y las inversiones realizadas con cargo a dicha reserva. Estos hechos podrán ser objeto de comprobación durante este mismo período.
 6. Las reversas constituidas en concepto de FA solo podrán disponerse libremente a medida que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos.
 7. Las inversiones financiadas por aplicación del FA no podrán acogerse a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI «*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*».
 8. Transcurrido el plazo de los 10 años sin haberse invertido o habiéndose invertido inadecuadamente el importe correspondiente, se integrará en la BI debiendo liquidarse los correspondientes intereses de demora.

5. CONTROVERSIAS

De la regulación expuesta anteriormente se podría concluir que el FA establece un sencillo régimen fiscal que no conlleva aparejado grandes discrepancias. Al fin y al cabo, regula un beneficio

fiscal mediante una reducción de la BI del IS, supeditado a la obligación de que el ahorro derivado de su aplicación se reinvierta en gastos y activos que favorezcan la restauración, búsqueda de explotaciones o investigación minera en un plazo de 10 años desde la aplicación del beneficio. Como habitualmente ocurre, cualquier regulación fiscal que existe solo es sencilla hasta que su aplicabilidad práctica provoca las controversias.

En muchas ocasiones, los problemas interpretativos en torno a la aplicación del FA vienen derivados de la doble naturaleza del régimen: la afectada por su específica regulación tributaria y aquella que se deriva del carácter técnico del mismo, en la medida en que su correcta aplicación se basa del análisis del concreto significado de ciertos conceptos provenientes de la normativa reguladora de la actividad minera, creando una dispersión normativa e interpretativa altamente perjudicial.

Como antes se ha señalado, el objeto de este trabajo es profundizar en los conceptos más controvertidos que rodean a este régimen fiscal a los efectos de lograr un grado de seguridad jurídica razonable en su aplicación. A los efectos de un estudio más analítico, hemos dividido este apartado en los siguientes puntos:

Las controversias propias de cada una de las modalidades individualmente consideradas:

- **Primera modalidad (30%):** el concepto de aprovechamiento minero y el importe destinado al FA.
- **Segunda modalidad (15%):** valor de los minerales consumidos por las empresas y límite máximo de la modalidad del 15%.

Las controversias comunes a ambas modalidades.

- La denominada «fórmula circular».
- Otras controversias.

5.1. Primera modalidad (30%).

5.1.1. *El problema del concepto del aprovechamiento del recurso minero.*

5.1.1.1. Distinción conceptual: aprovechamiento vs. transformación.

Si el régimen del FA establece en la primera de sus modalidades la posibilidad de reducir hasta un 30% de la parte de la BI correspondiente al «aprovechamiento» de determinados recursos mine-

ros, resulta evidente que una correcta definición del término aprovechamiento minero a estos efectos es lo primero sobre lo que debe existir una seguridad jurídica.

Pues bien, nos atrevemos a decir que sobre el término «*aprovechamiento*» del recurso minero, siendo el término clave de la regulación del FA, se han dado lo que comúnmente se denominan «palos de ciego» al no haberse definido de una manera concreta y detallada a lo largo de toda la historia de regulación del FA en España.

La Ley General Tributaria (en adelante, «LGT») establece en su artículo 12, apartado 2, que «En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Ciertamente, el término aprovechamiento minero no se encuentra definido en la normativa tributaria ni, como muchas veces se ha pretendido, expresamente en la normativa minera. Tradicionalmente, la Administración Tributaria a través de las contestaciones de la DGT y los Tribunales a través de sus resoluciones y sentencias, han optado por una interpretación literal, estricta, simple y no finalista de este concepto basada en lo que las leyes reguladoras de la actividad minera establecen al respecto; es decir, el aprovechamiento minero equivale a la explotación o extracción de yacimientos de minerales, por lo que las operaciones de tratamiento, transformación, o beneficio de minerales no deben tenerse en consideración al efecto de determinar el importe del FA ²⁴.

Esta sucinta definición no es más que una transposición que de dicho concepto se contiene en la Ley de Minas, primero, y la Ley 6/1977, posteriormente. Así, en la primera de estas leyes se asemeja en numerosos artículos la actividad de aprovechamiento con la de la «explotación» y, a su vez, el término explotación se ha identificado con el de «extracción». Por su parte, la Ley 6/1977, de 4 de enero, en su artículo 2 establece que el aprovechamiento del yacimiento es una actividad diferenciada del simple «tratamiento, beneficio o primera transformación» de materias primas. Los términos extracción, explotación, tratamiento, transformación y beneficio del recurso minero son los términos recurrentes que rodean al régimen del FA.

De lo que no cabe duda es que todas las actividades enumeradas anteriormente se corresponden, dentro de la actividad minera, con dos momentos claramente diferenciados en el tiempo: un primer momento en que se desarrollan actividades mineras que denominaremos como de utilidad básica (de aprovechamiento minero) y un momento posterior donde se desarrollan otras actividades que denominaremos como complejas. El problema fundamental radica en que nunca se ha definido con claridad qué clase de actividades en concreto se incluyen en una u otra fase. La conclusión es que nunca ha existido seguridad jurídica sobre el significado del término aprovechamiento minero.

En este sentido, se ha de hacer una mención especial a la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), que abrió un importante debate interpretativo en este sentido.

²⁴ DGT Consultas 1998/1997 de 30 de septiembre de 1997 (NFC007013); Consulta Vinculante V0084/1999 de 4 de octubre de 1999 (NFC010299); 0276/2005 de 18 de noviembre de 2005 (NFC032677) y V0131/2006 de 23 de enero de 2006 (NFC021746); Resolución del TEAC de 19 de enero de 2007 [R.G. 2147/2005 (NFJ025669) y de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462)].

En dicha consulta y como respuesta a la pregunta del alcance del término aprovechamiento minero dentro del régimen del FA con respecto a un recurso minero correspondiente a la sección C) («Pizarra»), se señaló que las actividades de corte, pulido y embalado de un mineral se consideran actividades de explotación, es decir, actividades de aprovechamiento minero (de utilidad básica), sin llegar a considerarse como tratamiento o transformación (complejas): señala la Consulta «...parece desprenderse que no hay tratamiento ni transformación de un mineral cuando, sin alterar las condiciones químicas ni físicas del mismo, la única operación realizada es reducir el tamaño de un mineral, esto es, el mineral extraído del yacimiento tendría una aplicación práctica inmediata en su utilización que solo lo impide el tamaño ²⁵».

De la consulta se obtiene una importante conclusión: que el concepto de aprovechamiento minero no se limita a la simple actividad extractiva; comprende además de esta, todas aquellas actividades que no alteren la condición química o física del mineral más allá de lo necesario para su aplicación práctica inmediata. En este sentido, es esencial la identificación realizada entre aprovechamiento minero y «aplicabilidad práctica inmediata». Y es que es razonable considerar que solo existe provecho o aprovechamiento de un mineral cuando se obtiene del mismo una utilidad o aplicabilidad práctica. En definitiva, el término aprovechamiento bajo esta interpretación se encuentra más cercano al de «sacar el máximo rendimiento ²⁶» o al de «sacar provecho ²⁷» que al de simple «extracción» del mineral, como muchas veces se ha pretendido a los efectos de limitar la aplicación del beneficio fiscal del FA.

La citada resolución de la DGT allanó el camino hacia una correcta interpretación del concepto de aprovechamiento minero pero no fue suficiente ²⁸: ¿Puede aplicarse esta interpretación a toda clase de minerales? Es difícil de creer: en el caso de determinados recursos minerales como la mayoría de las rocas ornamentales (la pizarra, citada en la consulta) que solo necesitan de pequeñas modificaciones físicas (corte y pulido, fundamentalmente) para su aplicabilidad práctica inmediata, no existiría actividad minera sobre dichos recursos distinta al aprovechamiento a los efectos de aplicar el FA. Sin embargo, la cuestión se complica en el caso de encontrarnos con otros recursos minerales para cuya aplicación práctica se requiera una actividad más compleja. Por ejemplo, ¿Qué ocurriría si la aplicabilidad práctica de un mineral dependiera de una importante alteración física del mismo (que no su estado químico) debiendo someter al mineral a diversos procesos industriales complejos? ¿Y si fuera necesaria la incorporación de determinados aditivos que, sin alterar su estructura química, fueran imprescindibles para la citada aplicabilidad práctica? ¿Estarían las citadas actividades incluidas en el término aprovechamiento teniendo en cuenta que dichas actividades son imprescindibles para dotar al citado mineral de una *aplicación práctica* o utilidad en los términos citados por la consulta?

²⁵ A los efectos de esta interpretación acude a la definición que de los recursos de la sección A) realiza la Ley de Minas al definir dichos recursos como «aquellos cuyo aprovechamiento único sea el de obtener fragmentos de tamaño y forma apropiados para su utilización directa en obras de infraestructura, construcción y otros usos que no exigen más operaciones que las de arranque, quebrantado y calibrado». Sin embargo, a pesar de que la consulta acude a esta definición para justificar su respuesta no podemos más que criticar dicha alusión al resultar confusa: no consideramos apropiado la remisión a la definición de un tipo de recurso [sección A)] para explicar un beneficio fiscal que le es aplicable exclusivamente a recursos mineros de la sección C) y D) y que participan de características diferentes.

²⁶ Definición que otorga la Real Academia de la Lengua al término «aprovechar».

²⁷ Definición que otorga la Real Academia de la Lengua al término «explotar».

²⁸ En este sentido, Resolución del TEAC 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462).

La respuesta no es clara, por supuesto. La mencionada consulta dio cierta luz a una discusión pendiente desde hace casi 30 años pero ha establecido muchas sombras. Mediante la misma se da a entender que toda la actividad industrial (extracción, tratamiento y, en su caso, transformación) sobre ciertos recursos minerales de la sección C) (como la pizarra) se «incluyen» dentro del término aprovechamiento minero a efectos del FA pero que otra clase de actividades industriales sobre otros recursos de la misma sección C) pueden no formar parte de las actividades incluidas en el término aprovechamiento minero.

Pero ¿Por qué es tan esencial esta distinción? Está claro que una amplia definición del término aprovechamiento minero que incluyera las actividades de tratamiento necesarias para la aplicabilidad práctica del recurso mineral favorecería una mayor reducción de la BI en concepto de FA al acercar cuantitativamente el importe del aprovechamiento minero al beneficio operativo de la sociedad dedicada a la actividad minera. Por el contrario, una definición no extensiva lo limitaría.

Téngase en cuenta que, en la medida en que el término aprovechamiento minero sea definido de una manera amplia, el beneficio fiscal a aplicar será normalmente mayor al entenderse que cada actividad desarrollada sobre el mineral va otorgando al mismo un mayor valor añadido, siendo este superior en las últimas etapas que en las primeras²⁹. Si, por el contrario, el término aprovechamiento minero se restringe a la actividad extractiva, el valor del mismo será, en la mayoría de los casos, mucho menor.

Toda esta discusión nos lleva al peor perjuicio de un sistema legal: el de la inseguridad jurídica. Y es que no se encuentra justificación alguna en el hecho de que sobre un beneficio fiscal aplicable en relación a unos recursos mineros con características similares³⁰, el término clave sobre el que se aplica el beneficio fiscal del FA no esté claramente definido.

Esta pregunta y la inseguridad jurídica que de la misma se deriva puede dar lugar a la consideración de la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), como una consulta «trampa» que ha generado más incertidumbre que luz a este controvertido tema³¹; sin embargo, más bien hay que considerar que la citada consulta ha abierto un debate prácticamente inexistente desde la instauración del régimen fiscal y que debe servir como punto de partida para aclarar definitivamente esta indefinición. Los términos jurídicos han de interpretarse de la manera más concisa posible siguiendo para dicha interpretación las directrices legales existentes y, en su caso, debiendo ser aclarados e interpretados de manera suficiente a través de los desarrollos legales y reglamentarios necesarios. Y esto aún más si cabe cuando tratamos de un beneficio fiscal en un sector con una importancia estratégica como es el de los minerales. Al fin y al cabo, esto significa seguridad jurídica, base de un sistema legal y fiscal avanzado.

5.1.1.2. Acercamiento al alcance de la definición del concepto del término aprovechamiento minero.

No podemos señalar el problema sin proponer una solución. Consideramos que la respuesta a la indefinición del término aprovechamiento minero debe provenir de dos vías claramente definidas

²⁹ En el sentido en que tiene mayor valor un mineral ya sometido a ciertos tratamientos.

³⁰ Los incluidos en la sección C) y D) de la legislación minera.

³¹ En este sentido, véanse las Resoluciones del TEAC 19 de enero de 2007 [R.G. 2147/2005 (NFJ025669)] y de 25 de septiembre de 2008 [R.G. 2520/2007 (NFJ030462)] que resuelve el recurso de alzada contra resolución del TEAR en este mismo sentido.

y complementarias; la primera, a través de la búsqueda del propio sentido y razón de ser del régimen del FA y la segunda a través de un desarrollo legal o reglamentario que permita dar con una relación clara sobre qué actividades son consideradas como aprovechamiento minero a efectos del FA con respecto a cada uno de los recursos mineros en particular.

Sentido del régimen: tal y como quedó establecido en la primera parte de este trabajo, una de las razones del beneficio fiscal del FA trae causa en el intento de compensar la desventaja económica que suponen los elevados costes de la actividad minera frente a otras actividades industriales.

Dichos costes provienen del hecho de que la continuidad empresarial de la empresa minera depende de que, para lograr que la materia prima objeto del negocio, el mineral, pueda tener una primera utilidad práctica o uso industrial, se requiere de una serie de actividades industriales previas y necesarias desconocidas en otros sectores.

En ese sentido, en términos generales, el FA busca compensar aquellos costes específicos de la actividad minera y que son desconocidos en otras actividades industriales. Bajo este análisis, el beneficio fiscal del FA y, por ende, la definición del aprovechamiento minero, debe comprender todas las actividades que son exclusivas de la actividad minera respecto a otras actividades industriales, entre ellas, (i) todas las actividades industriales que giran alrededor de la extracción física del mineral del yacimiento minero, (ii) todas las actividades industriales previas y necesarias (de utilidad básica como hemos denominado) para que la materia prima pueda tener una primera utilidad práctica o uso industrial y que es anterior al sometimiento del mineral a procesos industriales complejos así como (iii) todas las actividades necesarias para el traslado del mineral a la propia planta industrial de producción o al lugar donde puede ponerse a disposición del cliente, en el caso de minerales que, o se venden directamente, o que no se someten a actividades industriales complejas.

Consideramos que esta idea debe tenerse en mente siempre a la hora de interpretar el régimen del FA porque, al fin y al cabo, supone entender su sentido propio que responde a la idea de compensar los gastos a los que debe hacer frente la industria minera respecto al resto de actividades industriales donde, como antes hemos señalado, su viabilidad productiva estricta depende de los gastos relativos a la renovación de sus instalaciones industriales fijas. De este modo, cobra verdadero significado la definición que del DA realiza la legislación estadounidense al establecer que el término *mining* (equivalente a nuestro aprovechamiento minero) incluye una serie de actividades industriales diversas y, por supuesto, más amplias que la mera actividad extractiva incluyendo asimismo el transporte del mineral desde el punto de extracción desde las canteras hasta las plantas de tratamiento siempre que no exceda de un total de 50 millas ³².

El DA estadounidense no fue ajeno en sus primeros momentos a esta misma discusión sobre el alcance del término aprovechamiento minero (*property* o *mining*, en su regulación); de hecho, el IRC de 1939 ³³ a la hora de regular el DA consideraba que el término minería (*mining*) comprendía «los procesos de tratamiento que comúnmente son aplicados por los propietarios de las

³² A no ser que el Ministerio de Industria eleve dicha distancia expresamente.

³³ 114 (b), corregido, c.63, 124 (c) (B), 58 Stat. 45 (1944).

minas o operadores de las mismas *a los efectos de obtener un producto mineral comercializable...*³⁴». En el mismo sentido, el IRC de 1954 establecía como método para obtener la cantidad a dotar en concepto de DA el resultado tras la realización de actividades destinadas a obtener el «primer producto comercializable...»³⁵. La Jurisprudencia estadounidense también tiene ejemplos sobre esta discusión³⁶.

Esta idea de que el término *mining* o aprovechamiento minero comprende una serie de actividades industriales previas y necesarias para obtener un primer producto comercializable que deriven en una serie de costes exclusivos de la industria minera que deben ser compensados ha sido, dicho con todos los respetos, desconocida por la Administración Tributaria y los Tribunales en la búsqueda de una correcta interpretación del término aprovechamiento a la hora de aplicar el régimen en España³⁷.

Definición de las actividades que comprenden el aprovechamiento minero: sin duda, el correcto entendimiento del sentido del régimen es la primera piedra sobre la cual construir una correcta interpretación del mismo pero, no cabe duda que, dicha idea, debe concretarse. Así, una vez conocido el sentido del régimen, debe definirse con la mayor claridad y concreción posible qué actividades industriales previas (de utilidad básica) se incluyen en el término aprovechamiento para cada mineral de que se trate.

La citada enumeración no es una tarea sencilla pero es, sin duda, obligatoria. Mediante la misma, se daría una seguridad jurídica al término y, por ende, al propio régimen fiscal del FA facilitando la correcta aplicación del mismo evitando controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes sobre qué actividades incluyen o no se incluyen en dicho término.

En este sentido, solo queda solicitar a nuestros legisladores que procedan a definir de forma detallada dichas actividades. Ciertamente, la citada enumeración es de carácter técnico y no estrictamente «fiscal» y es que, como anteriormente ya habíamos señalado, nos encontramos ante un régimen fiscal que obliga a relacionar conceptos fiscales y técnicos.

Consideramos que la falta de conexión entre ambos campos es una de las razones que explican la falta de claridad y seguridad jurídica del régimen del FA y que hemos de criticar de manera expresa. No es admisible la instauración de un régimen fiscal especial cuya correcta aplicación se base en la definición pormenorizada de unos conceptos que no se incluyen ni en la propia regulación legal del régimen fiscal ni en el sector de la minería. Creemos que en aras a la seguridad jurídica del régimen deben definirse qué actividades en concreto se incluyen dentro del concepto de aprovechamiento para cada uno de los minerales que son susceptibles de aplicar el régimen fiscal del FA.

³⁴ «The ordinary treatment processes normally applied by mine operators in order to obtain the commercially marketable mineral product...».

³⁵ «Fisrt marketable product».

³⁶ U.S. Supreme Court *Riddell v. Monolith Cement Co.*, 371 U.S. 537 (1963). U.S. Supreme Court *Commissioner v. Portland Cement Co. of Utah*, 450 U.S. 156 (1981).

³⁷ Véase Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2009 (NFJ033222).

Hasta que llegue ese momento, tan solo nos queda remitirnos de nuevo al régimen del DA que ha incluido expresamente dentro de su regulación legal qué actividades industriales o procesos de tratamiento del mineral (de utilidad básica) quedan incluidos dentro del concepto «minería» (*mining*) equivalente a nuestro «aprovechamiento minero»³⁸ para cada mineral en concreto. Así, expresamente se declara que los siguientes procesos de tratamiento serán considerados como minería a los efectos de aplicación del régimen del DA:

- A) En el caso de **carbón**, lavado, quebrantado, calibrado, eliminación de polvo, tratamiento para evitar la congelación y carga para embarque.
- B) En el caso de **sulfuro**³⁹, lavado, elevación al contenedor, enfriamiento, quebrantado y carga para embarque.
- C) En el caso de **hierro, bauxita, bolas y hornos de arcilla**⁴⁰, **roca de asfalto** y minerales que normalmente se venden en forma de producto mineral crudo, distinción, separación, concentración, aglomeración, y procesos sustancialmente equivalentes para alcanzar el grado y la forma para embarcarlo, y carga hasta el embarque.
- D) En el caso de **mineral de plomo, zinc, cobre, oro, plata, uranio, mineral de fluorita, potasio**, y aquellos minerales que normalmente no son vendidos en la forma de producto mineral crudo, aplastamiento, molienda, y beneficiación por concentración (gravedad, separación por flotación, amalgamiento electrostático o magnético), proceso de extracción del producto con cianuro⁴¹, proceso de filtrar, cristalización, precipitación (pero sin incluir la deposición electrostática), proceso de tostación de menas, fundición termal o eléctrica, refinado, procesos sustancialmente equivalentes o combinación de procesos usados para la separación, extracción del producto o productos de la ganga o u otros minerales o materiales de la mina u de otros depósitos minerales.
- E) La pulverización de **talco**, quema de **magnesita**, sinterización y nodulización de roca de fosfato, la descarbonización de trona, y la furnación⁴².
- F) En el caso de **carbonatos cálcicos** y otros minerales cuando se utilizan para el cemento todos los procesos (distintos de precalentamiento en la entrada en el horno) aplicados con anterioridad a la entrada en el horno, pero sin incluir ningún proceso posterior.
- G) En el caso de **arcilla** cuando se aplica el párrafo (5) o (6) (B) de la subsección (b)-trituration, esmerilado y separación del mineral de los desperdicios, pero sin incluir ningún proceso posterior.
- H) En el caso de **pizarra bituminosa**, extracción de la tierra, quebrantado, carga en el retort y retoring (incluido el que se realiza *in situ*) pero no hidrogenación, refinado, y cualquier otro subsiguiente proceso del retoring; y.

³⁸ Section 611. C) (4) «*Treatment processes considered as mining*» of the IRC.

³⁹ Obtenido a través del proceso *Frash*.

⁴⁰ Balls and sagger clay.

⁴¹ Cyanidation.

⁴² Of Quicksilver ores.

- D) Cualquier otro proceso de tratamiento incluido en la regulación descrita por la Secretaría ⁴³ que, con respecto a cualquier mineral o mena, no sea inconsistente con las descritas en los párrafos anteriores.

Asimismo, se incluyen los procesos de tratamiento que no son considerados como minería:

Con exclusión de aquellos procesos establecidos en el párrafo (4) (o aquellos necesarios o incidentales...) los siguientes procesos de tratamiento **no se considerarán minería**: deposición electrolítica, fundición termal o eléctrica, refinado, pulir, pulverización fina, unión con otros materiales, tratamiento afectando a la composición química, acción termal, moldeado y formado.

De esta pormenorizada definición se concluye que la actividad del aprovechamiento minero dentro del FA debería comprender:

1. Todas las actividades principales y accesorias relacionadas con la estricta extracción del mineral del yacimiento.
2. Todo tipo de actividades industriales que son necesarias y previas (de utilidad básica) para obtener un producto comercializable entre ellas y, sin limitación, las actividades de molienda primaria y secundaria, actividades necesarias para la obtención del mineral puro de la ganga, (de mayor complejidad según el mineral de que se trate), etc., pero previas al sometimiento del mineral a procesos industriales complejos.
3. Todo tipo de actividades necesarias y previas (incluyendo el transporte) para que el mineral esté en condiciones tanto de ser sometido a procesos industriales complejos en la propia planta industrial, como para ser puesto a disposición para su venta a terceros, bien porque sean otros los que lo sometan a los citados procesos, o porque el mineral se encuentra una vez realizadas las actividades industriales definidas en los puntos 1 y 2 anteriores, en disposición para su aplicabilidad práctica inmediata.

5.1.2. «Importe» destinado en concepto de FA.

Una vez que ha quedado establecido el sentido del término aprovechamiento minero y las actividades comprendidas en el mismo se hace necesario determinar la forma de cuantificarlo. Así, si a la hora de definir el régimen fiscal del FA este se configura como una reducción de la BI en el «importe de las cantidades destinadas en concepto de FA, por los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de uno o varios recursos mineros», es evidente que debe cuantificarse económicamente dicho importe.

El término aprovechamiento también se define como «Emplear útilmente algo, hacerlo provechoso o sacarle el máximo rendimiento», es decir, obtener un beneficio; sin embargo, hasta ahora

⁴³ Organismo Gubernamental Estadounidense con facultad para definir estos conceptos.

solo hemos llegado a concluir que el término aprovechamiento comprende una serie de actividades industriales a efectos del FA. En puridad, dichas actividades no hacen más que originar gastos para el sujeto pasivo. De este modo, las actividades que hemos señalado como incluidas en el concepto de aprovechamiento minero harán incurrir en gastos (sueldos de los trabajadores, coste de combustibles, costes de explosivos utilizados, costes de permisos de explotación, amortización de maquinaria utilizada...) no en aprovechamiento o «beneficio».

Por ello, cuando dentro del régimen fiscal del FA se habla del «importe» destinado en concepto de FA al aprovechamiento de recursos mineros a lo que se refiere es al beneficio resultante de la diferencia entre los costes incurridos en la realización de las actividades de aprovechamiento y los ingresos obtenidos de las mismas. De la citada diferencia entre los costes e ingresos se obtendrá el **importe o beneficio** del aprovechamiento minero que reduzca la BI del IS. En este sentido, la regulación expresa del DA ha sido más acertada al mencionar expresamente cantidad destinada al DA como «beneficio» de la minería.

Esta equivalencia entre importe y beneficio puede resultar incoherente con la definición que de aprovechamiento minero realiza la legislación minera. Como señalamos al principio de este trabajo, la actividad de aprovechamiento es definida en la legislación minera como una actividad que se diferencia, entre otras, de la actividad de «beneficio de materias primas minerales». Sin embargo, a nadie se le escapa que para obtener el importe destinado a FA que reduzca la BI del IS, este ha de determinarse por diferencia entre los gastos en los que se incurre por las actividades de aprovechamiento y los ingresos obtenidos de las mismas. Creemos de nuevo que, en este sentido, ni en la legislación minera ni en la propia regulación del FA en la LIS han acertado en los términos utilizados.

A efectos prácticos, a la hora de determinar dicho importe pueden darse dos posibles situaciones:

Sujetos pasivos dedicados exclusivamente a actividades consideradas como aprovechamiento minero en los términos descritos anteriormente.

Si las actividades realizadas por el sujeto pasivo comprendieran exclusivamente aquellas anteriormente definidas como de aprovechamiento minero, proviniendo su beneficio de la venta de mineral una vez finalizadas las mismas, debería concluirse que el resultado de la explotación o beneficio de la sociedad equivaldría al importe del aprovechamiento minero ya que dicho beneficio sería la diferencia entre los ingresos y gastos asociados a la realización de las actividades de aprovechamiento. En este sentido, el sujeto pasivo teóricamente tendría derecho a reducir de la BI la totalidad de su resultado contable⁴⁴ aunque limitado al 30% de la BI **correspondiente al mismo aprovechamiento minero.**

Sujetos pasivos dedicados a actividades de aprovechamiento y otras actividades complejas. Especial mención a los precios de transferencia.

En este caso, la determinación del importe de la cantidad destinada al FA puede resultar más compleja. Cuando, en el más común de los casos, el sujeto pasivo realice no solo aquellas actividades

⁴⁴ Como se ha señalado, esto solo ocurriría en el hipotético caso en el que la sociedad solo realizara actividades incluidas dentro del aprovechamiento minero, sin que existiera ningún tipo de actividad extraordinaria.

incluidas dentro del concepto de aprovechamiento minero sino, a su vez, otras actividades industriales complejas, ocurrirá que el beneficio obtenido por el sujeto pasivo se compondrá de una serie de ingresos y gastos provenientes de actividades no comprendidas en el término aprovechamiento y que, por tanto, habrán de excluirse para determinar el importe del aprovechamiento minero.

Es por ello que no pocas veces se ha preguntado sobre si cabe aplicar el FA en caso de sujetos pasivos que realizan actividades de aprovechamiento así como otras que no entran dentro de esta definición ¿Es posible aplicar el FA en estas sociedades?

La respuesta a dicha pregunta es, sin duda alguna, positiva. Si al comienzo de este estudio considerábamos que (i) tanto los costes adicionales inherentes a la actividad minera como (ii) la necesidad de garantizar un adecuado abastecimiento de recursos minerales (con la promoción de la investigación y exploración minera) eran las dos razones fundamentales que justificaban la existencia de este régimen, sería del todo incongruente no conceder la posibilidad de aplicarlo a aquellos sujetos pasivos que, junto a las estrictas actividades de aprovechamiento, desarrollan otras actividades industriales complejas no comprendidas dentro de ese concepto.

En estos casos la pregunta que cabe hacerse es ¿cómo distinguir qué parte del resultado de explotación se corresponde con el del aprovechamiento minero y cuál se excluye del mismo? o, simplemente, ¿cómo determinar qué parte del beneficio del sujeto pasivo proviene de la estricta actividad de aprovechamiento minero y, por tanto, es susceptible de reducir la BI en concepto de FA, cuándo en el beneficio del sujeto pasivo se incluyen actividades de aprovechamiento minero y otras actividades complejas obteniéndose el beneficio únicamente cuando se han completado todas las actividades y el mineral es vendido finalmente a los clientes?

Ante las inherentes dificultades para determinar dicha cantidad, muchas empresas dedicadas a la industria minera y deseosas de aplicar el beneficio fiscal del FA de una manera segura han optado por aislar las actividades de aprovechamiento del mineral en una entidad jurídica independiente, manteniendo el resto de actividades (actividades industriales complejas) en otra/s sociedad/es. Esta opción posee como ventaja fundamental la simplicidad y la seguridad del cálculo de cantidad destinada al FA, tal y como exponíamos en primer lugar: si una sociedad minera se dedica exclusivamente a las actividades de aprovechamiento de un recurso minero, el beneficio obtenido podría ser susceptible de reducir la BI en concepto de FA con el límite del 30% de la propia BI.

Sin embargo, es evidente que la citada estrategia también tiene desventajas para aquellas sociedades o grupos de sociedades que se dedican igualmente a la transformación, comercialización y venta. Una de estas desventajas deriva de la duplicidad de costes al estar obligado a crear dos entidades jurídicas diferentes con los costes financieros y administrativos que ello conlleva. Asimismo, dicha decisión puede ir en contra de la estructura y estrategia de la sociedad.

Sin embargo, creemos que la mayor consecuencia de la necesidad de crear dos sociedades afecta de manera esencial a la problemática fiscal de los **precios de transferencia**, máxime cuando su regulación y cumplimiento se ha hecho más estricto desde la modificación introducida en el artículo 16 de la Ley del IS sobre las operaciones vinculadas y la reciente modificación del Reglamento

del IS que desarrolla las obligaciones de documentación a este respecto. De esta forma, la creación de dos entidades jurídicas diferentes obligará a que la empresa dedicada a las estrictas actividades de aprovechamiento minero a efectos de FA deba vender el producto a la sociedad del grupo que realice las actividades industriales complejas sobre el citado mineral. Dado que en la mayoría de los casos entre ambas sociedades existirá una relación societaria de vinculación en el sentido recogido en el artículo 16 de la Ley del IS, dichas operaciones de compraventa deberán valorarse por su valor normal de mercado, es decir, aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia con las obligaciones de establecer el método de valoración y cumplimiento de las obligaciones de documentación que de esta situación se derivan.

La mención a la problemática de los precios de transferencia en este caso es sumamente importante en relación al beneficio fiscal del FA. A nadie se le escapa que una simple estructura accionarial con dos sociedades que formaran parte del mismo Grupo Fiscal haría muy «apetecible» desde el punto de optimización del beneficio fiscal del FA, «concentrar» todo el beneficio en la sociedad dedicada a las actividades de aprovechamiento minero a través de la venta del mineral a la otra sociedad (sin derecho a la aplicación del FA) a un precio muy superior al de mercado; de esta forma, un alto porcentaje del beneficio del Grupo Fiscal quedaría «registrado» en la sociedad con derecho a aplicar el FA, siendo el ahorro a aplicar proporcionalmente mayor.

Con independencia de todo lo anterior, lo que es cierto es que una única sociedad que se dedique a toda clase de actividades industriales mineras (las consideradas como aprovechamiento o no) debería tener derecho y seguridad a la hora de aplicar de una forma práctica y segura el beneficio fiscal del FA sin tener que recurrir a complicadas estructuras societarias.

Para ello, a los efectos de calcular la cantidad destinada a FA en estos casos, será necesario un análisis para determinar qué parte del beneficio correspondería a las actividades de aprovechamiento minero exclusivamente:

- **Gastos:** debe realizarse un análisis pormenorizado de los costes aparejados a las actividades incluidas en el concepto de aprovechamiento a efectos del FA. En estos casos, una contabilidad analítica de que estableciera pormenorizadamente los costos de las actividades de aprovechamiento sería la forma más coherente de determinar dichos gastos.
- **Ingresos:** por otra parte, y sobre el hipotético beneficio que se obtendría en el caso de que se vendieran dichos minerales tras finalizar las actividades de aprovechamiento, es decir, sin realizar sobre ellos las actividades industriales complejas excluidas de tal concepto, no cabe duda que la única referencia sobre dicho beneficio sería la del **valor de mercado** de dichos minerales con anterioridad al sometimiento de dichos minerales a los procesos industriales complejos. De esta forma, se obtendría el hipotético resultado de las actividades correspondientes al aprovechamiento minero detrayéndose el resultado correspondiente al resto de actividades industriales complejas, es decir, se obtendría «el importe de la cantidad destinada en concepto de FA».

Esta conclusión ha sido expresamente confirmada por la DGT en la Resolución núm. 0276/2005, de 18 de noviembre (NFC032677), como respuesta a una consulta en la que expresamente se preguntaba sobre cuál era el valor del aprovechamiento del recurso natural (en el sentido expuesto con respecto

al FA) a los efectos de calcular el límite del 30% de la parte de BI en caso de que una sociedad minera que no solo explota el recurso minero (actividad de aprovechamiento) sino que lo incorpora a su propio proceso productivo transformándolo para una posterior comercialización (actividad compleja).

En la respuesta a dicha consulta, tras señalar (de nuevo) que el aprovechamiento de yacimientos «es una actividad diferenciada del simple tratamiento, beneficio o transformación de materias primas minerales...», la DGT establece que el apartado 2 del artículo 98 limita la dotación del FA al 30% de la parte de la BI correspondiente a los aprovechamientos de los recursos mineros por lo que, «...con independencia de que en este caso los minerales extraídos no se vendan (antes de ser sometidos a actividades industriales complejas no consideradas como aprovechamiento, se entiende) sino que se incorporan al proceso productivo, el límite lo constituirá la parte de la base imponible correspondiente a dicho aprovechamiento. Esta parte de base imponible no viene dada por el coste o el valor de mercado de los minerales extraídos, sino que teniendo en cuenta la forma de calcular la base imponible a que se refiere el artículo 10.3 del TRLIS, esta será el resultado de minorar de los ingresos los gastos de esa explotación minera, **considerando tales ingresos como el valor de mercado de los minerales extraídos** ⁴⁵».

Como anteriormente señalábamos con respecto a la Consulta Vinculante núm. V0654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), esta resolución aporta un gran avance para poder entender el régimen fiscal del FA al establecer las siguientes conclusiones:

1. Las empresas dedicadas, no solo a actividades de aprovechamiento en el sentido del FA sino también a otras actividades, gozan del derecho a aplicar el FA.
2. La cantidad destinada en concepto de FA por los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de determinados recursos mineros, se calcula como el resultado neto obtenido correspondiente a la diferencia entre los gastos correspondientes a las actividades de aprovechamiento y el **valor de mercado** de los minerales una vez sometidos exclusivamente a las actividades consideradas como aprovechamiento minero con independencia de que parte de esos minerales sean vendidos en ese estado a terceros o sean sometidos a actividades industriales complejas por la sociedad minera.

De esta segunda conclusión surge una nueva pregunta: ¿Cómo determinar el valor de mercado de los minerales una vez sometidos exclusivamente a las actividades de aprovechamiento minero? Creemos que en este sentido pueden darse tres situaciones diferentes:

1. Si el sujeto pasivo no somete el 100% del mineral a actividades industriales complejas, sino que vende parte del mineral a terceros independientes únicamente después de someterlo a actividades de aprovechamiento minero, dispondrá de un precio de mercado ⁴⁶ sobre tales

⁴⁵ En nuestro planteamiento, como «mineral extraído» debe entenderse como mineral sometido a actividades de aprovechamiento minero.

⁴⁶ En este sentido, habrá que tener muy presente el régimen de operaciones vinculadas regulado recientemente por el artículo 16 de la LIS sobre si dicho cliente se corresponde con una persona o entidad vinculada.

recursos mineros. Este precio de mercado (que lo constituiría la media ponderada del precio de venta a sus clientes y que estaría perfectamente justificado) podría ser extrapolado a todo el mineral no solo vendido de esta forma a los clientes sino también a la parte del mineral sometido a las actividades industriales complejas; de esta forma, el hecho de que parte de los minerales no se vendieran inmediatamente tras las actividades de aprovechamiento minero sino que fueran sometidas a otras actividades no impediría la aplicación del beneficio fiscal del FA respecto a todo el «aprovechamiento minero» realizado por la sociedad minera, lo cual es perfectamente consecuente con el sentido del régimen.

2. Si, por el contrario, el sujeto pasivo somete la totalidad del mismo a actividades industriales complejas para, posteriormente, destinarlo a su comercialización ¿Cómo determinar el valor de mercado del mineral sometido a actividades de aprovechamiento a efectos del FA? A más abundamiento, ¿Cómo determinar el valor de mercado de un recurso minero que no pudiera ser comercializado por carecer de una aplicabilidad práctica si no es a través de su sometimiento a actividades industriales complejas?

La Ley 6/1977 a la hora de regular con cierto detalle por primera vez el régimen del FA y para el caso del aprovechamiento de recursos minerales prioritarios establecía que el precio de los minerales vendidos «no podrá, a estos efectos, ser superior al de referencia que deberá fijar el Ministerio de Industria»; es decir, aportaba un indicador objetivo a la hora de fijar el precio máximo de los minerales. Hoy en día, no tenemos un criterio equivalente por lo que, ante la falta de regulación legal en este sentido, nos atrevemos a considerar que un criterio razonable sería aquel que la legislación fiscal española admite como criterio para métodos para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas y, más concretamente, el Método de Precio Libre Comparable, Método del Coste Incrementado, el Método de Reventa o, en su caso, el Método de distribución de resultado o método de margen neto del conjunto de operaciones.

5.2. Segunda modalidad (15%).

Tal y como se ha señalado en el apartado sobre la regulación legal del FA, la segunda modalidad del FA es aquella según la cual se establece que cuando los aprovechamientos se realicen sobre aquellas materias primas minerales declaradas prioritarias en el Plan Nacional de Abastecimiento se puede optar a que la reducción en la BI sea de hasta el 15% 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 FA no podrá ser superior a la parte de la BI correspondiente al tratamiento, transformación, comercialización y venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias y otras derivadas de ellas.

La aplicación de esta segunda modalidad es, sin duda, más sencilla que la primera ya que el importe de la reducción equivale al 15% del valor de mercado de los minerales vendidos incluyendo como tales los consumidos por las propias empresas para su posterior tratamiento o transformación.

En este sentido, las únicas controversias dignas de mención son las siguientes:

5.2.1. Valor de los minerales consumidos por las empresas.

Sobre cuál debe ser el valor de los minerales «autoconsumidos» por las empresas para su posterior tratamiento o transformación a los efectos de aplicar el 15%, nos remitimos a lo señalado anteriormente al hablar de la posibilidad de aplicar el FA a empresas dedicadas tanto a la realización de las actividades de aprovechamiento minero como a otras actividades industriales complejas, es decir, que el valor a efectos del FA de estos minerales consumidos por las empresas debe ser el valor de mercado de los minerales extraídos (o sometidos a las actividades incluidas en el concepto de aprovechamiento).

En este sentido, resulta confuso el criterio sostenido en ciertas ocasiones por la DGT⁴⁷ cuando se plantea cuál debería ser el valor a considerar a estos efectos con respecto a los minerales que son consumidos por la propia empresa para su posterior tratamiento o transformación. Así, y basado en el contenido del Real Decreto 1167/1978, se defiende que con respecto al valor de los minerales autoconsumidos por la empresa para su posterior tratamiento y transformación, el valor a tener en cuenta será el de contabilización, que no podrá, a estos efectos, exceder al de referencia, que deberá fijar el Ministerio de Industria. La posibilidad de que el citado Real Decreto 1167/1978 se encuentre todavía vigente es, en nuestra opinión, dudosa⁴⁸. En cualquier caso, la posibilidad de su aplicación resulta incongruente con lo dicho hasta ahora.

Tal y como hemos señalado con anterioridad y siguiendo el planteamiento y contestación de la Consulta núm. 654/2006 de la DGT, de 5 de abril (NFC022444), con respecto a empresas que realizan actividades de aprovechamiento y actividades industriales complejas, el valor que ha de tomarse en consideración a los efectos de aplicar el FA con respecto a los minerales que han quedado sometidos a actividades de aprovechamiento minero debe ser el «valor de mercado de los minerales extraídos». Es por ello que no se entiende la opinión de la DGT al establecer que con respecto al valor de los minerales consumidos por las empresas para su posterior tratamiento o transformación a efectos del límite del 15%, dicho valor vendrá dado por la «contabilidad por lo que en ningún caso coincidirá con el importe de la contraprestación por la venta de mineral ya transformado ni se corresponde con el valor de la venta del mismo en un mercado hipotético». Desconocemos el significado que la DGT da al valor dado por la contabilidad pero creemos del todo aplicable a la hora de calcular el límite del 15% que, con respecto al valor de los minerales consumidos por las empresas, debería tomarse como valor de referencia el valor de mercado de dichos minerales con anterioridad al sometimiento a las actividades industriales complejas.

5.2.2. Límite máximo de la modalidad del 15%.

Con respecto a esta modalidad, se señala que la dotación al FA de hasta un 15% de los minerales vendidos no podrá superar a la parte de BI correspondiente al «tratamiento, transformación, comercialización o venta de las sustancias obtenidas de los aprovechamientos señalados y de los productos que incorporen dichas sustancias u otras y otras derivadas de ellas».

⁴⁷ Contestación de la Consulta núm. V0654/2006 (NFC022444) de 5 de abril.

⁴⁸ Véase nota 19.

Consideramos que nuestro legislador al establecer este límite cuantitativo volvió a caer en una cierta indefinición. Y es que, según el tenor literal de este artículo, surge la duda de si la BI del sujeto pasivo que actúa como límite cuantitativo únicamente comprende la correspondiente a la obtenida de los productos tratados, transformados y que son comercializados y vendidos o también incluye la BI correspondiente a los productos vendidos sin ser tratados o transformados. Es decir, ¿existe un límite en el caso de que una sociedad se dedique a la venta de las materias primas prioritarias sin transformar? Entendemos que existirá un límite cuantitativo que vendrá determinado por el 15% de la BI correspondiente a la venta de los minerales sin transformar en el caso de que la sociedad minera se dedique exclusivamente a la venta de los minerales sin transformar o a la BI conjunta resultante de la venta de los minerales sin transformar más la obtenida de la venta de los minerales tratados y transformados.

5.3. Cuestiones controvertidas comunes a ambos regímenes.

5.3.1. El FA como reductor de la BI: la fórmula circular.

Nos encontramos con una de las cuestiones que, históricamente, han resultado más controvertidas a la hora de aplicar el FA. Tal y como reza el artículo 98.2 de la Ley del IS, la dotación al FA «no excederá del 30 por ciento de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados en el apartado anterior».

Este simple apartado ha generado innumerables controversias. Así, al ser el régimen del FA un beneficio fiscal basado en una reducción de la BI y ser, al mismo tiempo, un porcentaje sobre la propia BI el límite máximo de dotación al FA, la controversia está servida ¿Ha de tenerse en cuenta la propia reducción de la BI en concepto de FA a la hora de determinar el límite máximo de BI sobre la cual aplicar la dotación al FA?

Si la respuesta es afirmativa, para determinar la cantidad máxima a dotar en concepto del FA, deberá realizarse lo que comúnmente se denomina como «Cálculo o Fórmula Circular», ya que, como se ha explicado, la BI sobre la que se determina el FA se ve, a su vez, afectada por el importe que la reduce.

Esta regulación que complica sobremedida el cálculo del límite de la dotación al FA y cuya legalidad es controvertida ha sido, sin embargo, validada reiteradamente por el Tribunal Económico-Administrativo Central ⁴⁹ y los Tribunales Superiores de Justicia ⁵⁰ basándose en una interpretación literal de la LIS. No se encuentra explicación alguna a por qué la regulación del FA establece que el límite del FA se debe aplicar sobre la BI teniendo en cuenta el propio ajuste que supone la dotación al FA a no ser que volvamos a acudir a la regulación establecida en el DA.

Efectivamente, en el DA existe un límite cuantitativo a la dotación por el DA que se corresponde con el 50% de la BI proveniente de la propiedad ⁵¹ «50 per cent of the taxpayer's taxable inco-

⁴⁹ Resoluciones del 16 de junio de 2005 (NFJ020936), de 16 de diciembre y 14 de septiembre de 2007 (NFJ027922), entre otras.

⁵⁰ Sentencia de 28 de junio de 2004 del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias (NFJ018995).

⁵¹ Propiedad que a estos efectos es definida como Minería (*Mining*) cuyo término ya fue desarrollado con anterioridad.

me from the property», en inglés. Entendemos que el legislador a la hora de transponer el régimen del DA creó una singularidad que solo es aplicable en la LIS con respecto a la dotación al FA ⁵², lo que creemos es que el legislador no fue consciente de las consecuencias que dicha transposición literal tenía a la hora de su aplicación, o sí. Y es que a la hora de transponer el régimen del DA se olvidó del último inciso incluido en la regulación del DA a los efectos del límite: que dicho límite del 50% sobre el beneficio tributable o *taxable income* debe computarse **sin tener en cuenta la propia dotación al FA (*computed without allowance for depletion*)**. En nuestra opinión y en la de otros autores ⁵³, esta es la correcta interpretación que debe hacerse del límite a la dotación del FA para evitar, precisamente, el cálculo circular al que anteriormente hacíamos referencia.

Como quiera que fuere la intención del legislador a la hora de transponer el régimen a la legislación española, lo cierto es que los Tribunales han adoptado una interpretación estricta en torno a la fijación del límite máximo de la dotación por el FA que hace reducir la cantidad en concepto de FA. En este sentido, hemos de señalar la fórmula según la cual se puede determinar cuál es la cantidad máxima correspondiente al FA. Así, matemáticamente, la fórmula circular se determinaría de la siguiente forma:

B = Base Imponible

R = Resultado Contable correspondiente al Aprovechamiento Minero.

F = Factor de Agotamiento

Resulta lo siguiente:

$$B = R - F$$

$$F = 0,3 \times B$$

$$B = R - 0,3 \times B$$

$$1,3 \times B = R$$

$$B = \frac{R}{1,3}$$

Luego:

$$F = R \times \frac{0,3}{1,3} = 0,2307692 \times R$$

⁵² A pesar de que la Jurisprudencia señala que esta forma de cálculo no es singular con respecto al FA «puesto que en la misma forma operaba la deducción por donativos» como establece la Sentencia 722/2004, de 28 de junio de 2004 del Tribunal de Justicia del Principado de Asturias (Sala de lo Contencioso-Administrativo). Sin embargo, no encontramos la razón por la cual pueda equiparse la aplicación de una deducción que tiene un límite porcentual sobre la BI con el caso del FA en el que una reducción que debe ser tenida en cuenta para determinar la BI tenga como límite la propia BI que se ve afectada por la misma reducción.

⁵³ Algunos autores consideran que así debe interpretarse el citado límite al establecer el artículo 98 de la Ley del IS que «podrán reducir la base imponible en el importe de las cantidades que destinen, en concepto de factor de agotamiento» por lo que se deduce que la base imponible es determinada de un forma previa a la propia reducción por FA.

A la conclusión a la que se llega después de la aplicación de la fórmula es que el límite máximo correspondiente al ajuste extracontable en concepto de FA en la primera modalidad (30%) es el 23% del aprovechamiento minero.

En la segunda de las modalidades, el límite a la dotación del 15% del valor de los minerales vendidos será la BI 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.

5.3.2. Otras controversias.

En este apartado señalaremos de una forma esquemática otras cuestiones controvertidas sobre el régimen de FA en relación con los presupuestos de aplicación del régimen, disposición de las reservas generadas en concepto de FA, inversiones en las que materializar la dotación al FA en base a los criterios que, al respecto, ha emitido la Administración Tributaria y los Tribunales.

5.3.2.1. Presupuestos previos de aplicación del régimen.

¿Es obligatoria alguna autorización administrativa previa a los efectos de aplicar el régimen del FA?

No, el régimen del FA se configura como un régimen fiscal aplicable a los sujetos pasivos que realicen el aprovechamiento de recursos comprendidos en la sección C)⁵⁴, en la sección D)⁵⁵ y, en su caso, B). Sin embargo, sí será necesario que, con carácter previo a la aplicación del régimen, los recursos mineros sobre cuyo aprovechamiento se quiere aplicar el régimen gocen del reconocimiento administrativo de estar calificados como dentro de dichas secciones⁵⁶.

¿Es obligatorio que la sociedad que aplique el FA sea titular de la concesión de explotación del recurso minero susceptible de aprovechamiento?

No. No es necesario ser titular de los derechos mineros sobre la explotación para aplicar tanto la libertad de amortización, como el FA⁵⁷. El sentido del régimen debe habilitar la aplicación del FA a los explotadores (arrendatarios) de las concesiones mineras a pesar de no ser titulares del derecho minero⁵⁸.

¿Es obligatoria la inclusión de la mención de la aplicación del régimen del FA en el Plan de Labores correspondiente al recurso minero?

No. Ciertamente, la Ley 6/1977 en su artículo 35. Dos y el Real Decreto 1167/1978, establecían que era necesaria para la aplicación del régimen del FA una memoria anual que debía presentar

⁵⁴ Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

⁵⁵ Ley 54/1980, de 5 de noviembre.

⁵⁶ Consulta Vinculante V2327/2005 de 18 de noviembre de 2005 (NFC032676).

⁵⁷ Consulta Vinculante V0131-06, de 23 de enero de 2006 (NFC021746).

⁵⁸ En este sentido no compartimos el criterio recogido por la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2008 (NFJ030462), que limita la aplicación del FA exclusivamente al sujeto pasivo que es titular del derecho o concesión minera.

la empresa interesada como Anexo al Plan de Labores de forma que se permitiera el control necesario para su «ejecución y costo». Entendemos que no es un presupuesto previo y necesario para la aplicación del régimen la inclusión de una memoria anexa al Plan de Labores, en la medida en que (i) dichos preceptos no se encuentran vigentes y (ii) que dicha memoria informativa ha sido sustituida por la obligatoria mención en la memoria de los detalles de la aplicación del régimen ⁵⁹.

¿Puede aplicarse el FA con respecto a minerales obtenidos fuera del territorio español?

No, bajo el propio sentido del régimen según el cual lo que se pretende es la promoción, desarrollo, exploración, investigación y explotación de beneficios mineros en el territorio español. No es aplicable el régimen del FA en ninguna de las dos modalidades con respecto a yacimientos que se encuentren fuera del territorio español o respecto a minerales adquiridos fuera del territorio español ⁶⁰. En este mismo sentido, tampoco se considera como posible inversión la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de sociedades no españolas ⁶¹.

¿Si una sociedad decide aplicar el régimen del FA, debe aplicarse el mismo con respecto a todos los aprovechamientos de los recursos mineros susceptibles de aplicación del régimen ⁶² de los que ostente la concesión minera a los efectos de calcular la cantidad a dotar en concepto de FA?

La DGT señala que a la hora de calcular el importe de la cantidad destinada en concepto de FA así como el límite de la BI sobre la que opera el FA habrán de tenerse en cuenta todos los aprovechamientos de los que sea titular el sujeto pasivo (a través de concesiones) de forma que, deberán tenerse en consideración la totalidad de los yacimientos mineros con actividad de los que el sujeto pasivo sea titular, una vez compensados, los rendimientos individuales negativos ⁶³, si los hubiere ⁶⁴.

5.3.2.2. Inversiones en el FA (art. 99 de la Ley del IS).

¿A los efectos de inversión materializada en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas, pueden ser susceptibles las inversiones en empresas que realicen el objeto social exclusivo que requiere la LIS así como otros no mencionados por la LIS?

En principio, no. El tenor literal de la LIS establece que la suscripción o adquisición de valores solo es susceptible en empresas dedicadas exclusivamente a determinadas actividades ⁶⁵. Sin embargo,

⁵⁹ Artículo 100.4 de la Ley del IS.

⁶⁰ Consulta de la DGT 790/1997 de 8 de abril de 1997 (NFC007012).

⁶¹ Consulta de la DGT 2646 de 14 de noviembre de 1995.

⁶² Sección C), D) y en su caso B) del régimen.

⁶³ Resolución del TEAC de 16 de mayo de 2005 y Consulta de la DGT de 1920-00 de 30 de octubre de 2000 (NFC011978).

⁶⁴ Esta postura es criticable ya que se considera en contra del sentido del propio régimen. Si lo que se pretende es el fomento de la industria minera y la compensación de gastos específicos, no tiene sentido que aquellas explotaciones mineras que no dan ingresos por encontrarse en las primeras fases de su desarrollo reduzcan el beneficio fiscal del FA.

⁶⁵ De empresas dedicadas exclusivamente a las actividades de (i) exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos, (ii) investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos o (iii) investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación.

es criticable la postura de la Administración y de los Tribunales ⁶⁶ a este respecto. Si bien con esta regulación lo que se pretende es que la inversión se materialice en acciones o participaciones de empresas cuyo objeto social recoja la exploración, investigación minera como actividades accesorias, también hay que tener en cuenta que la mayoría de las empresas mineras realizan las funciones de exploración e investigación al mismo tiempo que las de comercialización de los recursos minerales procedentes de tales actividades por lo que si, mediante la exigencia de la inversión, lo que se busca es *la investigación minera y la puesta en explotación de yacimiento* parece incongruente no permitir que la inversión se realice en empresas cuyo objeto social comprenda dichas actividades ⁶⁷.

¿A los efectos de inversión materializada en la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas, cabe que se realice mediante la suscripción de una ampliación de capital en dicha empresa?

Sí, la suscripción de una ampliación de capital de una empresa dedicada a las actividades exclusivas permitidas por la LIS constituye inversión apta en este sentido ⁶⁸. Sin embargo, ha sido discutido por la Administración, creemos que de manera correcta, el caso de que la suscripción de la ampliación de capital realizada en una empresa para que, a su vez, la participada, con los fondos aportados, pueda materializar sus dotaciones en concepto de FA; ya que lo contrario supondría que una misma inversión fuera válida para materializar las dotaciones constituidas por dos sociedades diferentes, lo cual no es el propósito del beneficio fiscal del FA regulado en la LIS ⁶⁹.

5.3.2.3. Disposición de las reservas por FA.

Tal y como se señaló en el apartado relativo a la regulación del régimen, en cada periodo impositivo en que se aplique el FA deberá incrementarse las cuentas de reservas de la entidad en el importe que redujo la BI en concepto de FA obligando a recoger en la memoria de los 10 ejercicios siguientes a aquel en que se realizó la correspondiente reducción, las inversiones realizadas con cargo a esta. Dichas reversas ⁷⁰ solo podrán disponerse libremente a medida que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones financiadas con dichos fondos. A este respecto:

¿Dado que la cantidad que redujo la BI en concepto de FA puede ser reinvertida no solo en inmovilizado relacionado con las actividades mineras o en acciones o participaciones ⁷¹ sino en gastos y trabajos, la disposición de tales reservas puede realizarse a medida que se vayan realizan-

⁶⁶ Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de Valladolid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia de 8 de febrero de 2006 [rec. 1157/1999 (NFJ023773)].

⁶⁷ Evidentemente, la cuestión en este caso sería determinar qué parte del valor de adquisición de dichas acciones o participaciones se corresponde con las actividades de exploración e investigación.

⁶⁸ Consulta General 1370-99, de 27 de julio de 1999, de la DGT.

⁶⁹ Consulta Vinculante V1189-06, de 20 de junio de 2006, de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas (NFC022936).

⁷⁰ Constituidas en concepto de FA.

⁷¹ Véase nota 47.

do tales gastos y trabajos y no solo a medida en que se vayan amortizando las inversiones realizadas o a los 10 años desde que se suscribieron las correspondientes acciones o participaciones tal y como establece la LIS ⁷²?

A pesar de la regulación legal literal, nada impide que la reserva pueda disponerse libremente en la medida en que se vayan incurriendo y contabilizando dichos gastos considerados por la LIS como susceptibles de inversión ⁷³.

¿En el caso de que las inversiones a efectos del FA gocen de un régimen de amortización fiscal superior a la contable, pueden disponerse libremente las reservas al ritmo de amortización fiscal o contable?

A falta de previsión legal específica, la disposición de las reservas por FA a reservas de libre disposición solo podrá realizarse al ritmo de las amortizaciones contables en la medida que representen la depreciación efectiva determinada de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la LIS ⁷⁴.

⁷² Artículo 100.4 de la Ley del IS.

⁷³ Consulta DGT 1201-03 de 5 de septiembre de 2003 (NFC018551).

⁷⁴ Consulta DGT 1472-97 de 2 de julio de 1997 (NFC006774).

Bibliografía

LEY 22/1973, de 21 de julio, de Minas.

LEY 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería.

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.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

US Internal Revenue Code (IRC)

MANUAL DE EVALUACIÓN TÉCNICO-ECONÓMICA DE PROYECTOS MINEROS DE INVERSIÓN. Ministerio de Medio Ambiente.

IGME-Dirección General de Política Energética y Minas (Ministerio de Industria, Turismo y Comercio). El Panorama Minero. Carmen Marchán Sanz (Responsable). Manuel Regueiro y González Barros. Javier Rubio Navas.

IGME: Developments & Opportunities in Spain's Indus Mineral Industry. Carmen Marchán Sanz (Responsable). Manuel Regueiro y González Barros.

III JORNADAS SOBRE PLANIFICACIÓN FISCAL DE LA ACTIVIDAD MINERA. Factor de Agotamiento. Fundación Gómez Pardo. E.T.S. de Ingenieros de Minas. Junio 2007.

«Jornadas sobre el Factor de Agotamiento». Colegios de Minas del Nordeste. Ponente: D. Faustino Manrubia Conesa. Ingeniero de Minas al servicio de la Hacienda Pública.

COMPARATIVE MINING TAX REGIMES. A summary of objectives, types and best practises. Global Mining Group. PriceWaterHouseCoopers.

MINERAL TAXATION AROUND THE WORLD: Trenches and Issues. Dr. J.V.M. and Dr. Naresh.

«Mining Taxation in Chile and in the Region: A comparative Analysis». School of Mines for Latin American organized by PriceWaterHouseCoopers Chile.