

# EL IMPUESTO SOBRE EL PRODUCTO BRUTO DE LAS MINAS EN LA LEY DE 16 DE DICIEMBRE DE 1940 DE REFORMA TRIBUTARIA: SU PECULIAR TRANSFORMACIÓN DESDE UNA CONFIGURACIÓN INICIAL COMO IMPUESTO DIRECTO A IMPUESTO INDIRECTO<sup>1</sup>

**The Tax on Mines' Gross Product in the Tax Reform Law of December  
16, 1940: Its Unusual Shift from a Direct to an Indirect Tax**

Por Marta Marcos Cardona

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia, España  
marta@um.es

Artículo recibido: 12/03/25 | Artículo aceptado: 17/05/25

## RESUMEN

El presente estudio se centra en el análisis del impuesto sobre el producto bruto de las minas conforme a la regulación establecida por la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940. Dicha norma modificó la naturaleza jurídica del tributo, al indicar que en lo sucesivo dejaría de ser un impuesto directo para configurarse como un gravamen indirecto sobre el consumo. No obstante, la consideración de un impuesto como indirecto no depende de una mera calificación normativa sino de su estructura y, en particular, de su mecanismo de traslación económica. Desde dicho pronunciamiento legal en 1940, hubo que esperar hasta 1946 para que un reglamento desarrollara efectivamente este tributo. El análisis de si esta transformación, sin precedentes en nuestro sistema tributario, fue únicamente nominal o si efectivamente se produjo una alteración en la estructura y efectos del impuesto resulta central para evaluar el alcance de la reforma, cuestión a la que dedicaremos un profundo estudio.

## ABSTRACT

This study focuses on the analysis of the tax on the gross product of mines in accordance with the regulations established by the Tax Reform Law of December 16, 1940. This law modified the legal nature of the tax, indicating that it would henceforth cease to be a direct tax and become an indirect tax on consumption. However, the consideration of a tax as indirect does not depend on a mere normative classification but on its structure and, in particular, its

---

<sup>1</sup> Este artículo es fruto de mi participación en el Proyecto PID2022-137302NB-C31 “La Minería durante el Franquismo: Magnitudes y Empresas”, financiado por la Agencia Estatal de Investigación.

economic transfer mechanism. Since this legal pronouncement in 1940, it was not until 1946 that a regulation effectively developed this tax. The analysis of whether this transformation, unprecedented in our tax system, was merely nominal or whether there was actually a change in the structure and effects of the tax is central to assessing the scope of the reform, a question to which we will devote an in-depth study.

### **PALABRAS CLAVE**

Minería, minas, franquismo, impuestos indirectos, IVA, producto bruto, procedimiento sancionador, defraudación tributaria, presunción de inocencia.

### **KEYWORDS**

Mining, mines, Francoism, indirect taxes, VAT, gross product, sanctioning procedure, tax evasion, presumption of innocence.

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Transformación del impuesto sobre el producto bruto de las minas en un tributo indirecto. 3. Configuración de la repercusión del tributo. 4. Determinación de la base imponible, tipo de gravamen y exenciones. 5. Recargo municipal sobre el producto bruto de las explotaciones mineras. 6. Documentación de las operaciones de venta. Registro de facturas. Declaración de ventas e ingreso del impuesto. 7. La liquidación del impuesto. 8. Circulación de los minerales. 9. Inspección del impuesto. 10. Régimen sancionador. 10.1 Infracción administrativa. 10.2. Defraudación tributaria 10.3. Procedimiento: determinación de las cuotas defraudadas por los Jurados especiales de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos. 11. Conclusiones. 12. Bibliografía.

### **1. Introducción**

El presente análisis se centra en el impuesto sobre el producto bruto de las minas, en el marco normativo establecido por la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940<sup>2</sup> y desarrollado posteriormente en el Decreto de 8 de febrero de 1946 que aprueba el Texto refundido del Libro Segundo de la Contribución de Usos y Consumos sobre la Energía y Primeras materias<sup>3</sup>. Esta última norma si bien situó el origen del tributo en su establecimiento por las Leyes de 28 de marzo de 1900 y 29 de diciembre de 1910, con la finalidad de gravar como contribución directa la riqueza minera, realmente fue la ley de Presupuestos de 1876<sup>4</sup> la que lo incorporó al sistema tributario. Dicha norma suprimió el impuesto

---

<sup>2</sup> España. Boletín Oficial del Estado, 22 de diciembre de 1940.

<sup>3</sup> España. Boletín Oficial del Estado, 24 de marzo de 1946.

<sup>4</sup> España. Ley de 21 de julio de 1876. En: Gaceta de Madrid, 22 de julio de 1876.

extraordinario sobre los productos líquidos de la riqueza minera introducido por el Decreto de 3 de octubre de 1873<sup>5</sup>, sustituyéndolo por un gravamen del 1% sobre el producto bruto de dicha riqueza.

Conviene precisar que la diferencia entre gravar el producto bruto de la riqueza minera y el producto líquido de la misma se halla en el cálculo de la base imponible del tributo. En el caso del producto bruto el gravamen se aplica sobre valor total de los recursos extraídos, sin descontar todos los gastos de producción o explotación, expresando con esta mecánica una modalidad de imposición basada en la capacidad de generar recursos, más que en la capacidad de pago de los contribuyentes<sup>6</sup>. Un impuesto sobre el producto líquido se acercaría más a la rentabilidad real de la explotación, al aplicarse sobre el beneficio neto, es decir, el valor de los productos mineros deducidos gastos asociados a la extracción y procesamiento de los minerales, entre otros.

## **2. Transformación del impuesto sobre el producto bruto de las minas en un tributo indirecto**

El impuesto sobre el producto bruto de las minas fue un tributo directo de carácter real que gravaba la riqueza minera. Desde 1845 el sistema fiscal español respondía al modelo denominado “estilo tributario mediterráneo” por contraposición al “estilo tributario europeo noroccidental”, caracterizado por un predominio, dentro de la imposición directa, de los impuestos de producto o reales frente a los impuestos personales sobre la renta<sup>7</sup>. También destacaban de este modelo, denominado así por HINRICHS, otros aspectos, tales como la proliferación de tributos específicos sobre el consumo y sobre el tráfico patrimonial frente a la imposición general sobre el consumo o el volumen de ventas, así como una baja presión fiscal<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> No obstante, existe otro antecedente de tributo que incidía sobre el producto bruto de la riqueza minera, regulado en el España. Real Decreto de 4 de julio de 1825. En: Gaceta de Madrid, 7 de julio de 1825. La norma, que incorporó las reglas que debían observarse en la explotación y laboreo de minas, incluyó el pago del 5 por cien “del producto de los minerales beneficiados, como también de los que para su uso o aplicación a las artes se expendan en su estado natural, sin deducción de costos en uno ni en otro caso”.

<sup>6</sup> La Instrucción para su administración de 11 de abril de 1877 decía: «Art. 2.º Se entiende por producto bruto de una mina el valor íntegro que tengan a bocamina de la misma los minerales extraídos sin deducción de gasto alguno”.

<sup>7</sup> PALAO TABOADA, C. *Desde la Ley 50/1977 al año 2002: 25 años de reforma tributaria*. En: *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 231, 2002, p. 6. Se sustituyó el sistema de imposición de producto existente por un sistema de imposición personal buscándose, como señalan CALVO ORTEGA, R y CALVO VÉRGEZ, J. *Las políticas sociales de la Transición*. Madrid: Ediciones Cinca, 2016, p. 95. “la personalización del sistema tributario”.

<sup>8</sup> HINRICHS, H. A. *General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*. Cambridge (Mass.): Law School of Harvard University, 1966.

En efecto, históricamente, la mayor parte de la recaudación fiscal sobre la renta y los beneficios en España ha provenido de los impuestos de producto o tributos reales, caracterizados por no aplicarse sobre la persona o entidad, sino sobre la actividad económica o sobre el bien que genera la renta. Como sintetiza HERNÁNDEZ ANDREU, “el sistema tributario español ha respondido a las características de un orden fiscal denominado latino hasta poco antes de la entrada de España en la Unión Europea, cuando fue sustituido por el IRPF conforme el modelo Income Tax anglosajón”. Este modelo latino “se caracteriza por ser un sistema mixto, que combina los impuestos directos de producto con exacciones sobre el consumo”<sup>9</sup>.

En parte esta estructura venía motivada por el precario desarrollo administrativo y estadístico de la época que evidenciaba las dificultades para evaluar los ingresos y patrimonios personales<sup>10</sup>. El sistema impositivo comprendía un elenco de tributos que gravaban diferentes rentas en función de su origen de forma individual y sometidos a tipos proporcionales. Al estar profundamente arraigados, estos impuestos moldearon la percepción y el tratamiento fiscal priorizando el objeto o la actividad que genera la renta sobre las características personales del contribuyente. En consecuencia, se fortaleció una visión de relación fiscal objetiva donde el sujeto pasa a un segundo plano frente al producto o actividad.

Como se ha dicho, en sus inicios el impuesto sobre el producto de la riqueza minera se caracterizaba por su carácter directo y real que, como señalaba la instrucción de 1877 aprobada para la administración del impuesto, “grava directamente el producto bruto de toda especie de minas, sin tener para nada en cuenta la nacionalidad de sus poseedores o explotadores, e independientemente del título de adquisición o del contrato de explotación que aduzcan los unos o los otros”<sup>11</sup>. Sin embargo, la Ley de Reforma Tributaria de 1940 modificó la estructura del impuesto transformándolo en un impuesto indirecto<sup>12</sup> que recaía sobre el consumo de los minerales sujetos al tributo. En concreto, el art. 85 de la Ley de Reforma Tributaria de 1940 dispuso que el impuesto dejaría de ser

---

<sup>9</sup> HERNÁNDEZ ANDREU, J. *Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea*. En: *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XII, n.º 1, 2009, pp. 64-65.

<sup>10</sup> HERNÁNDEZ ANDREU, J., *Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea*. En: *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XII, 1/09, p. 64.

<sup>11</sup> España. Instrucción provisional para la administración del impuesto sobre el producto de la riqueza minera, creada por la Ley de Presupuestos de 21 de julio de 1876. En: *Gaceta de Madrid*, 30 de abril de 1877.

<sup>12</sup> La técnica tributaria distingue entre impuestos directos e indirectos. Atendiendo a su naturaleza en los tributos indirectos, si bien son inicialmente recaudados por el productor o vendedor, la carga fiscal termina siendo asumida por el consumidor final. De esta forma el empresario satisface el impuesto al Estado a modo de anticipos y procura reintegrarse del consumidor.

considerado en lo sucesivo como tributo directo, para configurarse como un gravamen indirecto sobre el consumo, “aunque se exija del productor”. Con esta peculiar dicción la norma exponía una metamorfosis del tributo al implicar que la carga tributaria iba a recaer en última instancia sobre el consumidor final, trasladándose aquella mediante la repercusión fiscal.

Esta interesante e inusual transformación, ya que no parece que tenga precedentes en nuestro sistema tributario, va a ser objeto de análisis para determinar si esa mutación hacia la fiscalidad indirecta fue meramente nominal o realmente el tributo, en efecto, transitó desde un gravamen directo a una nueva configuración<sup>13</sup>.

Si bien anticipamos en este momento que, en efecto, la metamorfosis del tributo se plasmó realmente al diseñarse una estructura como impuesto indirecto, de su estudio se detectan llamativas deficiencias en su nueva configuración. Se estableció como sujeto pasivo al consumidor de los minerales objeto de gravamen. En la técnica tributaria el sujeto pasivo de un tributo es la persona que debe cumplir no sólo la obligación tributaria principal, es decir el pago de la cuota tributaria, sino también las obligaciones formales inherentes a la misma. Extrapolando estas consideraciones a la normativa analizada, resulta que sobre el adquirente de los minerales recaía, en teoría, la exigencia tanto de cumplimentar las declaraciones de compras como de efectuar los ingresos correspondientes. Sin embargo, el reglamento evitó esta consecuencia al añadir, a continuación de la categorización del consumidor como sujeto pasivo, que, no obstante, el gravamen “será exigido de la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, por cuya cuenta y riesgo se realice la explotación de la mina, y subsidiariamente de los propietarios de las concesiones mineras respectivas, pudiendo repercutirse el impuesto en ambos casos hasta alcanzar al consumidor final”. Es decir, trasladaba la responsabilidad fiscal a la persona o entidad que explotaba la mina, pudiendo ésta, a su vez, repercutir el impuesto sobre el consumidor final. Este mecanismo permitía que el explotador minero (o subsidiariamente el propietario de la concesión minera) cumpliera con las obligaciones fiscales en lugar del consumidor final, facilitando la recaudación y simplificando la administración del impuesto.

También quedaba sujeto al pago el autoconsumo respecto de la extracción de minerales cuando eran utilizados por las empresas para su propio consumo interno, lo cual reflejaba una lógica fiscal de no gravar únicamente las

---

<sup>13</sup> El planteamiento del legislador fue la conversión del impuesto sobre el producto bruto de las minas como un tributo que grava el consumo mientras que paralelamente la Ley de Minas de 17 de julio de 1944 aprobó el canon de producción que gravaba un porcentaje de la producción extraída, el cual se mantuvo vigente hasta su supresión por el Decreto 3313/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales.

transacciones de venta, sino también el uso particular de los productos obtenidos, que evitara consumos privilegiados sin el preceptivo gravamen indirecto, garantizando con este proceder la equidad fiscal.

### 3. Configuración de la repercusión del tributo

El Decreto de 8 de febrero de 1946, dictado en desarrollo de la ley, estableció un marco regulatorio detallado para la repercusión del impuesto con el objetivo de evitar la acumulación fiscal en las diferentes etapas de la cadena de producción y distribución, esto es, para evitar incurrir en lo que se denomina un “impuesto indirecto en cascada”<sup>14</sup>. Este tipo de tributos, caracterizados por la acumulación de cargas fiscales a lo largo de las distintas etapas de comercialización de un producto, pueden provocar un incremento exponencial en su precio final por la imposibilidad de deducir los impuestos pagados en etapas anteriores, lo cual provoca distorsiones económicas significativas.

Sin embargo, con buen criterio, para contrarrestar este efecto la normativa estableció medidas concretas que prohibían a los productores e intermediarios de los minerales repercutir el impuesto de manera acumulativa. En concreto, el gravamen que se aplicaba al mineral vendido no podía ser objeto de aumento por productores o intermediarios. Es decir, se trataba de impedir que estos incrementasen el precio para aumentar sus márgenes de beneficio y con ello el importe del impuesto. La intención es que el tributo se trasladase al consumidor final de manera controlada, limitando que cualquier aumento adicional del mineral transmitido se trasfiriera al tributo.

Se contemplaron tres escenarios en la normativa para concretar la figura del consumidor final a efectos de la repercusión del impuesto.

- a) Consumo directo. Engloba a los compradores que utilizan los minerales sin modificación alguna.
- b) Transformación. Se trata de compradores que transforman los minerales en otros productos, lo que indica una incorporación de los minerales en procesos industriales.
- c) Preparación o presentación. Incluye a compradores que utilizan los minerales para preparar o presentar otros productos, aunque no los transformen químicamente.

---

<sup>14</sup> Vid, sobre la configuración de los impuestos en cascada, entre otros, MARTÍNEZ DEL CAMPO, J. *Breve reseña histórica del Impuesto al Valor Agregado*. En: *Iuris Tantum: Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, vol. 1, n.º 1, 1982, pp. 241-264; EDO HERNÁNDEZ, V. *Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común Europeo: el proceso armonizador del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos*. En: *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 24, 1989.

Esta clasificación resulta importante para determinar en qué punto de la cadena de producción y distribución se trasladaba efectivamente el impuesto, evitando su acumulación o duplicación en diferentes etapas.

En el caso del consumo directo, el impuesto se transfería íntegramente al consumidor final, al no existir etapas intermedias. En cambio, en los supuestos de transformación y preparación, la normativa limitaba la repercusión directa del impuesto para evitar que aumentase en cada fase del proceso productivo. Sin embargo, se permitía que el pagador del impuesto (productor o intermediario) incrementase el precio de venta para compensar el coste del tributo.

En suma, solo se podía trasladar el impuesto al consumidor final sin agregar márgenes adicionales relacionados con el tributo, evitando así que los intermediarios pudieran utilizar el impuesto para incrementar sus ganancias. Cumplida esta restricción se incluía el gravamen en el precio final al consumidor, sin desglosarlo explícitamente.

#### **4. Determinación de la base imponible y tipo de gravamen**

La eficacia de un tributo pasa por una óptima configuración de su base imponible y de un eficaz sistema de gestión, inspección y recaudación.

Respecto del primero de los aspectos, de que nos ocupamos en este epígrafe, el diseño de la contribución basada en el producto bruto extraído de la actividad minera requiere delimitar de manera precisa la magnitud económica sobre la que se aplicaba el tipo impositivo. Esta se determinaba en función del valor total del mineral en el estado en que se encontraba al momento de ser retirado de los depósitos o almacenes del establecimiento minero, ya fuese para su venta o para procesos de beneficio posteriores. Asimismo, se incorporaban a la base del impuesto las operaciones que habían incrementado el valor del mineral, salvo que dichas actividades estuvieran ya gravadas por otros tributos, en un claro intento por prevenir situaciones de doble imposición.

La evaluación de los minerales para el cálculo del impuesto era realizada por Hacienda, basándose en el valor de mercado, “valor corriente en venta”. Este enfoque estandarizaba la valoración al excluir tanto circunstancias temporales que pudieran elevar el precio del mineral, como precios inferiores al valor real de mercado que pudieran ser alegados por la compañía minera o el comprador, incluso si estos constaban como el importe efectivo de la operación. Se mitigaban, en suma, los riesgos de una subvaloración mediante precios artificialmente bajos en transacciones entre partes vinculadas con el consiguiente fraude fiscal.

La valoración de los minerales fiscalizada por la Hacienda pública supuso un avance importante en comparación con configuraciones anteriores del impuesto en los que el tipo de gravamen se aplicaba sobre el valor íntegro del mineral según el precio de venta determinado por el propio productor. La instrucción de

11 de abril de 1877<sup>15</sup> dictada para la administración de este impuesto, consideraba como producto bruto de una mina el valor a bocamina de los minerales extraídos, o en su defecto -esto es, si no se habían vendido- el valor que a juicio del productor tenían los minerales, lo cual incentivaba a las empresas mineras a subestimar el valor del mineral declarado para reducir la carga impositiva. Se imponía a todos los empresarios mineros la obligación de presentar cada trimestre, un informe detallado que incluía la cantidad, tipo y ley del mineral extraído, así como el precio de venta o su valoración en bocamina. Si bien se establecían diversas medidas para verificar la veracidad de la información proporcionada, que abarcaban desde la declaración de compradores o exportadores hasta la difusión de los datos en los Boletines Oficiales de la provincia<sup>16</sup>, para que cualquier minero que se considerase agraviado pudiera denunciar, y el envío de las declaraciones al Ingeniero Jefe de Minas para su verificación, lo cierto es que, como ha contrastado empíricamente ESCUDERO en un excelente trabajo, había un elevado fraude fiscal, favorecido por la inexistencia de una inspección especializada, retribuida y dotada de medios que pudiera verificar un impuesto basado en precios a bocamina de cada empresa<sup>17</sup>.

Por ello, resultaba vital modificar la manera de cuantificar el valor de los minerales lo que tuvo lugar mediante un decreto de 18 de enero de 1910<sup>18</sup>. En su preámbulo el ministro de Hacienda, Juan Alvarado, reflexionaba sobre los defectos que contenía en este punto el Reglamento Provisional sobre los Impuestos Mineros de 28 de marzo de 1900, que había provocado un grave perjuicio para la Hacienda pública. Esta última norma estableció que los Ingenieros de Minas afectos al servicio de los distritos mineros determinasen el valor de las diferentes clases de minerales producidos en las explotaciones, para

---

<sup>15</sup> España. Gaceta de Madrid de 30 de abril de 1877.

<sup>16</sup> Recuerdan PÉREZ DE PERCEVAL VERDE, M.A. y LÓPEZ-MORELL, M.A. *Fuentes para la historia empresarial de la minería española*. En: *Boletín Geológico y Minero*, vol. 124, n.º 3, 2013, p. 23, la obligación que tenían los explotadores o propietarios de las minas de presentar a la finalización de cada periodo a las respectivas administraciones provinciales de Hacienda una declaración de las menas extraídas y de su valor, para calcular de esta manera lo que debían de abonar por el impuesto sobre la producción bruta. Entre 1889 y 1910 debían enviar esta información al Boletín Oficial de cada provincia, para que se publicara con el fin de contrarrestar la tendencia de los contribuyentes a ocultar la riqueza extraída.

<sup>17</sup> Añade a las citadas causas, las actitudes tolerantes de las Jefaturas de Minas y de las Delegaciones de Hacienda hacia los empresarios y del Estado hacia aquellas, que refrendan el ambiente de conformismo y permisividad ante el fraude que caracterizó a la España de la Restauración. Con gran elocuencia reconocía ESCUDERO que el asombroso contraste entre los precios a bocamina calculados y los que aparecían en las Estadísticas Mineras evidenciaba que los ingenieros no comprobaron las liquidaciones o se limitaron a darles el visto bueno aun a sabiendas de que eran fraudulentas (ESCUDERO GUTIÉRREZ, A. *La reforma de Villaverde: los impuestos mineros*. En: *Hacienda Pública Española*, núm. extraordinario, 1999, pp. 189-202).

<sup>18</sup> España. Gaceta de Madrid de 20 de enero de 1910.

los efectos de la exacción de los impuestos. Según la clase y la ley de los minerales, éstos poseían en los mercados de destino un valor corriente que podía concretarse con exactitud en los almacenes o depósitos del establecimiento minero, bastando para ello con conocer la cantidad del mineral extraído de una mina y deduciendo los gastos de transporte terrestre y de flete que fuesen necesarios para llevarlo a su destino. Sin embargo, frente a esta forma de valorar tan simple, se lamentaba el ministro de Hacienda de las complicaciones que conllevaba el sistema propuesto por el reglamento de 1877, el cual tal y como hemos señalado, partía de una declaración por el minero del precio de venta, o en su defecto, del valor que consideraba que poseía el mineral. A su vez los ingenieros debían atenerse a los precios de la península y a los datos adquiridos al hacer las visitas de policía minera, y, por último, las oficinas de Hacienda podían tener en cuenta todos los medios que la administración poseyera, incluso el de inspeccionar los libros de contabilidad de la sociedad explotadora de la mina. No es de extrañar, señalaba, “que, rigiendo estos preceptos, se venga observando, con grave daño de los mineros y del Tesoro, una variedad de valoraciones que implica notorias injusticias”.

Basándose en estas premisas, la Ley de Reforma de la Tributación Minera, de 29 de diciembre de 1910<sup>19</sup>, desarrollada por el reglamento de 23 de mayo de 1911, modificó el sistema de recaudación del impuesto. A partir de la citada normativa la determinación del valor íntegro del mineral, a efectos fiscales, correspondió a Hacienda, con independencia de la declaración del productor o del destino final del mineral. A estos efectos se creó un cuerpo de inspectores de ingenieros de minas adscritos al Ministerio de Hacienda, la Inspección Técnica de Impuestos Mineros, con autoridad para establecer la ley y el precio fiscal de los minerales<sup>20</sup>.

Este esquema se mantuvo con la normativa que analizamos de 1940. En ella, la fijación de los precios por Hacienda también se hacía en cada trimestre natural. Esta periodicidad permitió que el valor de los minerales reflejara de manera adecuada las condiciones cambiantes del mercado. Se calculaba el promedio de los precios corrientes en los mercados reguladores durante el trimestre natural inmediato anterior, deduciéndose los gastos necesarios para situar el mineral en

---

<sup>19</sup> España. Gaceta de Madrid de 30 de diciembre de 1910. Vid, asimismo, la “Edición de la ley de 29 de diciembre de 1910, sobre tributación de la minería, en la que se incluyen las disposiciones vigentes de la de 28 de marzo de 1900”, publicada en la Gaceta de Madrid de 26 de mayo de 1911.

<sup>20</sup> Ya en 1903 se había intentado crear el cuerpo de inspectores de ingenieros de minas, pero la oposición de los lobbies mineros en el Consejo de Estado retrasó la medida hasta 1911. Vid, los trabajos de ESCUDERO GUTIÉRREZ, A. *Leyes mineras y grupos de presión. El coste de oportunidad de la política fiscal en la minería española*. En: *Revista de Economía Aplicada*, vol. 1, n.º 3, 1993, pp. 75 a 94 y *La reforma de Villaverde: los impuestos mineros*. En: *Hacienda Pública Española*, núm. extraordinario 1999, p. 190.

los mercados. Este precio medio servía como base para las liquidaciones de las cuotas devengadas en el trimestre siguiente.

Respecto de los gastos a deducir, la normativa de forma muy escueta los limitaba a los necesarios para conducir los minerales a los mercados de destino. El tema de los gastos deducibles de los tributos es una constante fuente de controversias en toda época máxime cuando, como acontece en este supuesto, la regulación resulta ser muy imprecisa. El impuesto minero en su versión primigenia, dada por la de Presupuestos de 1876, delimitó el producto bruto de una mina como el valor íntegro que tengan a bocamina los minerales extraídos sin deducción de gasto alguno<sup>21</sup>. La interpretación del precepto generó discrepancias entre la Hacienda y los empresarios. Mientras que el fisco consideraba que el valor a bocamina equivalía al precio FOB <sup>22</sup>menos los gastos de transporte hasta el buque, los empresarios defendían que las menas preparadas para su beneficio debían tributar por su valor previo a esas operaciones y que, además del transporte, podían deducirse otros gastos como arbitrios, intereses, amortización del capital invertido, almacenamiento y análisis de minerales, entre otros<sup>23</sup>. El criterio judicial, manifestado al resolver las reclamaciones interpuestas, fue bastante moderado, al considerar el Tribunal Supremo como deducibles los “gastos estrictos de transporte”, descomponiéndolos en “fuerza motriz”, “materiales” y “jornales”<sup>24</sup>. Con estos precedentes se podían considerar como “necesarios para conducir los minerales a los mercados de destino”, además de los gastos de transporte, los seguros, los gastos en depósitos, alquileres de instalaciones y conservación del material antes de su venta, los costes financieros como son los intereses, amortización de créditos, los pagos a intermediarios o agentes encargados de la venta o distribución del mineral así como gastos de ensayo y análisis de calidad de los minerales, entre otros.

---

<sup>21</sup> Instrucción para su administración de 11 de abril de 1877. Como señala PÉREZ DE PERCEVAL VERDE. M.A. *Minería e instituciones: papel del Estado y la legislación en la extracción española contemporánea*. En: *Minería y desarrollo económico en España*, 2006, p. 78, los minerales después de su extracción sufren una manipulación, para eliminar impurezas y concentrarlo (garbillo, lavado o calcinación). Además, se realiza su venta normalmente en otros puntos diferentes de las minas, donde el precio está recargado con los costes de transporte.

<sup>22</sup> Acrónimo de free on board. Significa que el vendedor debe asumir los gastos que se produzcan hasta la entrega de la mercancía. A partir de ese momento los gastos corresponden al comprador. Por tanto, en el precio FOB se incluían todos los gastos de transporte desde la mina hasta el puerto de embarque convenido.

<sup>23</sup> ESCUDERO GUTIÉRREZ, A., *El fraude fiscal en la minería española (1876-1935)*. En: *Hacienda pública española*, núm.1, 1994, p. 325.

<sup>24</sup> España. Tribunal Supremo. Sala tercera, de 7 de febrero de 1901 y de 26 de octubre de 1915. *Enciclopedia Jurídica Española. Impuestos mineros*, Francisco Seix, editor. Tomo 18.

En ciertos casos, la normativa preveía tratamientos específicos para la valoración de los minerales. Este era el caso de los minerales con precios fijados por organismos estatales, que sustituían a los determinados por la inspección técnica. También había una regla especial para el mineral de plomo, el wolframio y las micas, tomándose para las transacciones como base imponible el precio efectivo de venta declarado en facturas.

El impuesto se devengaba en el momento en el que el mineral salía de los depósitos o almacenes para su venta. El tipo de gravamen, que ha ido fluctuando a lo largo del tiempo de vigencia del tributo, era en ese momento del 3% para todo tipo de minerales, a excepción de las sales potásicas, sujetas a un tipo más alto del 5%.

En el ámbito de las exportaciones, se incorporó un mecanismo de reintegro para los casos de exportación de sales potásicas, destinado a evitar que la carga tributaria se convirtiera en un obstáculo para la competitividad de los productores españoles en el mercado internacional. Para acceder a esta devolución, el productor debía presentar una declaración debidamente respaldada por una certificación emitida por la aduana correspondiente.

Este sistema, precursor de las actuales devoluciones del IVA, pretende que el gravamen no se transfiera al comprador extranjero y que el impuesto únicamente se aplique en el país de destino, en coherencia con las normas internacionales de fiscalidad sobre el consumo. En efecto, la devolución del impuesto soportado a los exportadores es un mecanismo fundamental en el comercio internacional que tiene como objetivo evitar la doble imposición y promover, como se ha dicho, la competitividad de las empresas. En el sistema actual del IVA, como es sabido, los exportadores satisfacen el IVA de las compras de bienes y servicios que son necesarios para la producción, pero, dado que las exportaciones están exentas del IVA, el impuesto no se traslada al comprador. Por ello, los exportadores tienen derecho a solicitar la devolución del IVA soportado en estas adquisiciones. Este proceso implica que la administración tributaria reembolsa a las empresas exportadoras el IVA pagado por la producción, lo cual evita que el impuesto se convierta en un coste que encarezca los productos exportados. La devolución del IVA también asegura que el impuesto sólo se cargue en el país de destino, promoviendo así un sistema tributario equitativo y alineado con las normas internacionales de tributación del consumo.

Dicha devolución se tramitaba mediante compensación en la siguiente declaración presentada, lo que implicaba una cierta agilidad en el proceso fiscal al permitir que el exportador se dedujera el impuesto directamente en su siguiente declaración y tenía como límite un año desde la venta. Pasado ese año desde la venta del mineral, ya no era posible solicitar dicha devolución lo que subrayaba la necesidad de una gestión fiscal eficiente por parte de los sujetos pasivos.

La normativa tributaria minera contemplaba diversas exenciones que respondían a objetivos económicos y estratégicos concretos. Se hallaban exentas del impuesto las minas de carbón<sup>25</sup>, las minas de sal cuyos productos tributaban mediante un impuesto sobre el gasto, la denominada “Contribución de Usos y Costumbres”<sup>26</sup>, así como el mercurio exportado al extranjero por el Consejo de las Minas de Almadén y Arrayanes. También se preveía la posibilidad de suspender el impuesto para minerales destinados a la exportación, de ser necesario para preservar la competitividad de estos productos en el mercado internacional.

En el caso específico del carbón, su tratamiento fiscal osciló entre períodos de sujeción al impuesto y períodos de exención, influenciados por las circunstancias económicas y sociales de cada época. La Ley de 5 de abril de 1904 suprimió el impuesto sobre el producto bruto para las minas de carbón, una medida que se mantuvo por la Ley de 29 de diciembre de 1910 sobre tributación minera. Hay que contextualizar estas medidas de apoyo a la minería del carbón. El beneficio respondía a la necesidad de estimular la producción nacional de carbón, particularmente relevante durante la primera guerra mundial, cuando la interrupción de las importaciones de carbón británico hizo necesario fortalecer la industria minera española. Estas políticas de exención fiscal pretendían reducir los costes de producción y evitar el encarecimiento del carbón, esencial para industrias estratégicas.

Sin embargo, el contexto cambió con el incremento de precios provocado por la misma guerra, lo que llevó al restablecimiento del impuesto el 27 de julio de 1918<sup>27</sup>. La finalización de las hostilidades en Europa, como señala FERNÁNDEZ ESPINAR<sup>28</sup>, trajo consigo la normalización en la producción y el consumo en esos países, lo que reactivó la competencia y generó dificultades para la industria española. Este entorno llevó al legislador, a través de la disposición adicional I de la Ley de Reforma Tributaria del 26 de julio de 1922, a autorizar al Gobierno para restablecer la exención sobre el producto bruto del carbón mineral y suprimir temporalmente los impuestos aplicables al transporte de carbón

---

<sup>25</sup> De conformidad con lo dispuesto en la Ley de 30 de diciembre de 1944.

<sup>26</sup> Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, el consumo de sal nacional empleada en mares libres a bordo de buques pesqueros españoles para preparar y conservar el pescado que capturan, no está sujeta al Impuesto.

Las sentencias de 17 de octubre y 2 de noviembre de 1959 reproducen la constante doctrina sobre este punto.

<sup>27</sup> España. Real Decreto de 27 de julio de 1918. Gaceta de Madrid de 31 de julio de 1918. Artículo único: Las explotaciones de carbón mineral quedan sujetas al impuesto de 3 por 100 sobre su producto bruto.

<sup>28</sup> FERNÁNDEZ ESPINAR, L. C., *Derecho de minas en España (1825-1996)*. Granada: Comares, 1997, p. 492.

mineral y madera de minas, mediante un Real Decreto aprobado el 2 de septiembre de 1922<sup>29</sup>. Estas medidas buscaban nuevamente minimizar la interferencia tributaria y así incentivar la producción nacional y proteger recursos estratégicos frente a las presiones de las importaciones, garantizando así la estabilidad y competitividad de la industria minera española.

La Ley de 30 de diciembre de 1944<sup>30</sup> sobre supresión o reforma de determinados conceptos integrados en la Contribución de Usos y Consumos eliminó nuevamente el impuesto sobre el carbón, justificando esta decisión en la necesidad de suprimir aquellos tributos que podían afectar negativamente a la economía de producción o consumo.

### **5. Recargo municipal sobre el producto bruto de las explotaciones mineras**

El Real Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924<sup>31</sup> autorizó a los ayuntamientos a establecer un recargo del 3% sobre el producto bruto de las explotaciones mineras, incrementando con ello la presión fiscal sobre las empresas del sector. Este gravamen se aplicaba con carácter general, salvo excepciones específicas, como las minas de azogue propiedad del Estado situadas en la provincia de Ciudad Real, siempre que fueran explotadas directamente por la administración o entidades obreras. Sin embargo, esta exención no alcanzó a otras explotaciones estatales ni a las minas de carbón, que, en ese momento, estaban exentas del impuesto sobre el producto bruto de la riqueza minera.

En estos casos de explotaciones exentas de la contribución estatal, como las de carbón, pero no del recargo municipal, correspondía a la Hacienda pública determinar las bases imponibles exclusivamente para el cálculo del recargo<sup>32</sup>.

El recargo municipal generó controversias y reclamaciones, particularmente por parte de la Federación de Sindicatos Carboneros de España y de las empresas explotadoras de minas de carbón. Estas solicitudes buscaban la supresión del recargo amparándose en el Real Decreto-Ley de 6 de agosto de 1927, relativo al Régimen del Carbón, que facultaba al gobierno para conceder exenciones fiscales, incluyendo este recargo, como medida de apoyo a la industria minera y para fomentar la autosuficiencia energética del país. No obstante, las reclamaciones fueron rechazadas bajo el argumento de que el recargo estaba sólidamente justificado. En particular, se consideró que las minas de carbón, al beneficiarse de los recursos locales, debían contribuir al sostenimiento de los municipios.

---

<sup>29</sup> España. Gaceta de Madrid de 13 de septiembre de 1922.

<sup>30</sup> España. Boletín Oficial del Estado de 2 de enero de 1945.

<sup>31</sup> España. Gaceta de Madrid de 9 de marzo de 1924.

<sup>32</sup>Esto implicaba que los concesionarios y explotadores de minas debían presentar declaraciones de producción que permitieran la correcta liquidación del gravamen.

Este gravamen, que representaba aproximadamente trece céntimos por tonelada, no solo permitiría reparar los daños medioambientales y estructurales derivados de la actividad minera, sino también financiar obras de saneamiento cruciales para la salud pública en las comunidades afectadas, compuestas en gran medida por los trabajadores de las propias minas. Además, se alegó que eliminar este ingreso dejaría a los ayuntamientos sin recursos suficientes para cumplir con sus compromisos siendo difícil encontrar un sustituto fiscal que se basara en principios de equidad y justicia similares<sup>33</sup>.

#### **6. Documentación de las operaciones de venta. Registro de facturas y declaración de ventas.**

Toda operación, ya fuese al contado o a plazo, incluyendo las salidas de mineral destinadas al consumo interno por parte de la propia empresa, debía documentarse de manera obligatoria mediante la emisión de una factura. Esta factura debía detallar de forma separada la parte correspondiente al impuesto, con el fin de evitar la integración del gravamen en el precio de venta del mineral y, por ende, prevenir el riesgo de acumulación fiscal a lo largo de las distintas fases de la cadena de producción o comercialización que involucrase a diversos intermediarios, tal y como antes señalamos.

El reglamento tributario preveía, además, un procedimiento específico para gestionar las facturas no cobradas. Estas partidas incobrables podían deducirse al cierre del ejercicio fiscal correspondiente, debiendo incluirse en la declaración del primer trimestre del año siguiente, previa autorización de la delegación o subdelegación de Hacienda competente. Para proceder con dicha deducción, resultaba imprescindible un informe favorable de la Inspección de Impuestos Mineros, así como la presentación de un listado detallado de las facturas pendientes de cobro, acompañado de una descripción de las gestiones realizadas con el objetivo de recuperar los importes adeudados. El sistema respondía a un doble propósito: garantizar la transparencia y el cumplimiento de la normativa

---

<sup>33</sup> La Real Orden de 13 de mayo de 1930 (Gaceta de Madrid de 30 de mayo de 1930) desestimó las instancias presentadas al entender que “pocos impuestos tendrán una justificación tan cabal y razonada como el que afecta a la riqueza minera, en particular a las explotaciones de carbón, y que si bien épocas de intensa crisis pueden explicar la concesión de ciertas exenciones, como la que actualmente disfrutaban los carbones, con referencia al impuesto de explotación, nada puede justificar que esas explotaciones carboníferas, que con sus labores perturban directamente servicios municipales, alguno de ellos tan importantes como el de agua para el consumo público, y que positivamente se aprovechan de una riqueza fungible radicante en el término municipal respectivo, no contribuyan, siquiera en la pequeña cuantía (unos trece céntimos por tonelada) que significa el recargo, a reparar los daños causados con sus labores y a costear las obras de saneamientos indispensables a la salud de un pueblo, en su mayor parte formado por el personal obrero de las mismas explotaciones.

tributaria, al tiempo que permitía a las empresas registrar de forma adecuada tanto sus ingresos como las pérdidas derivadas de dichas operaciones.

Las empresas dedicadas a la explotación minera estaban sujetas a estrictas obligaciones administrativas y contables en relación con el registro de sus operaciones de venta<sup>34</sup>. En particular, debían mantener un libro de registro diferenciado para las ventas al contado y otro para las ventas a plazo, aunque el reglamento permitía la adaptación de registros ya existentes para este propósito. Dichos registros debían incluir, en formato tabular y por orden cronológico, información detallada sobre las transacciones realizadas incorporando los datos de la fecha y el número de factura, el nombre de la mina, la clase del mineral y su ley, las toneladas vendidas y el precio por tonelada, así como el tipo de gravamen y su cuantía, además de la identificación del comprador. El objetivo de estos registros fue organizar y documentar de manera clara todas las operaciones de venta de la empresa. Se cerraban mensualmente y se resumían por trimestres, sirviendo de base a la declaración, con lo que se facilitaba la fiscalización y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.

Las empresas dedicadas a la explotación de minas debían presentar una declaración trimestral por triplicado, incluyendo todas las operaciones sujetas al impuesto durante el período correspondiente, e ingresar su importe al finalizar cada trimestre.

La revisión de las declaraciones era realizada por la inspección técnica del impuesto, que se encargaba de verificar que las operaciones estuvieran correctamente declaradas. Se advertía que el incumplimiento de estas obligaciones, así como la demora en el pago del impuesto, daba lugar a sanciones administrativas.

Para los ingresos inferiores a dos mil pesetas, era posible realizar el pago a través de giro postal, deduciendo el 0,50% en concepto de gastos de remesa. Este pago debía ser dirigido al depositario pagador, quien, tras recibir y procesar el ingreso, enviaba al contribuyente la carta de pago y el ejemplar correspondiente de la declaración. Si una empresa minera no presentaba la declaración dentro del plazo estipulado, la Inspección Técnica Regional de la Tributación Minera instruía un expediente sancionador por presunta defraudación fiscal.

## 7. La liquidación del impuesto

---

<sup>34</sup> Vid. Sobre las prácticas contables de las empresas mineras ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M<sup>a</sup>.C., GARRIDO GONZÁLEZ, L. y LUIS LILLO CRIADO, J. *Actividad minera y prácticas contables: el caso de la sociedad minera El Guindo-Los Guindos de La Carolina (Jaén)*. En: *Revista de Historia Industrial*, n.º 22, 2002, pp. 141-156.

En el marco de la regulación fiscal minera los contribuyentes estaban obligados, como se ha dicho, a presentar una declaración trimestral en la que se reflejaran todas las operaciones sujetas al impuesto

Dicho documento detallaba la base contributiva, el tipo impositivo aplicado y la cantidad que debía ingresarse en concepto de cuota tributaria. La presentación tardía de esta declaración acarreaba la imposición de sanciones administrativas, enfatizando el rigor con el que la administración velaba por el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La administración, por su parte, aceptaba las cifras presentadas en estas declaraciones como un ingreso a cuenta de la liquidación provisional y de la definitiva que en su día habría de practicarse<sup>35</sup>.

El procedimiento fiscal preveía dos fases en la determinación del importe final del impuesto: la liquidación provisional y la liquidación definitiva.

Inicialmente, las declaraciones trimestrales presentadas por los contribuyentes eran sometidas a una revisión preliminar por parte de las oficinas provinciales de Hacienda. Durante este análisis, se verificaba la existencia de errores aritméticos o aplicaciones incorrectas del tipo impositivo, y en caso de detectarse irregularidades, se practicaba la correspondiente rectificación. Dicha corrección era notificada al interesado, quien debía reflejar el ajuste en la siguiente declaración trimestral.

Tras esta etapa inicial, la declaración revisada se consideraba como una liquidación provisional, pendiente de la comprobación exhaustiva que debía realizar la Inspección Técnica de Impuestos Mineros. Este órgano tenía un plazo de seis meses para llevar a cabo una verificación detallada de las declaraciones presentadas. Si, tras esta inspección, se confirmaban los datos aportados por el contribuyente, la liquidación provisional se elevaba a definitiva. Por el contrario, si se identificaban discrepancias entre la información declarada y los resultados reales obtenidos por la empresa minera, se procedía a levantar un acta de

---

<sup>35</sup> Como dato reseñar que el Círculo Minero de Vizcaya logró en 1920 que la Diputación del Señorío concertara con el Estado este impuesto y el de utilidades, de manera que su recaudación pasó a manos de la entidad foral (Real Orden de 30 de agosto, Gaceta de Madrid de 31 de agosto de 1920). Vid. ESCUDERO GUTIÉRREZ, A. *El fraude fiscal en la minería española (1876-1935)*. En: *Hacienda pública española*, núm.1, 1994, p. 326). Asimismo, la Ley de 8 de noviembre de 1941 por la que se fija el nuevo cupo contributivo de Navarra, dentro de su especial régimen jurídico-económico, (BOE de 21 de noviembre de 1941) acordó atribuir a la diputación de Navarra el impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones mineras, por todo el mineral que se extrajera de concesiones radicantes en el territorio de dicha provincia. En Álava el decreto de 9 de mayo de 1942 (BOE de 21 de mayo de 1942) por el que se incorporan al concierto económico con la provincia de Álava las reformas introducidas en la legislación fiscal por las Leyes de 16 de diciembre de 1940 y 1 de octubre de 1941, acordó también incluir el impuesto sobre el producto bruto de las minas.

inspección, en la que se especificaban las divergencias detectadas o, en su caso, se proponía el pase al Jurado Especial de Valoración.

El Jurado Especial de Valoración actuaba como un órgano de arbitraje técnico, lo que aportaba garantías adicionales para los contribuyentes. Su intervención se planteó como un mecanismo encaminado a valorar y resolver las liquidaciones que presentaban discrepancias significativas o situaciones complejas que no podían ser abordadas en el ámbito administrativo ordinario.

## 8. Circulación de los minerales

Con el objetivo de garantizar el control fiscal, prevenir el fraude y facilitar la trazabilidad de las operaciones se estableció un sistema reglamentado para la circulación de minerales sujetos a tributación. Se señaló que “los minerales cuya explotación esté sujeta a este impuesto no podrán circular fuera de los límites de la mina o coto minero de que se hayan extraído sin que la expedición vaya acompañada de la correspondiente guía”. Esta restricción para el control en el tránsito de los minerales extraídos aseguraba que todas las expediciones de minerales fuesen verificables por la administración tributaria, minimizando riesgos de irregularidades, evitando así la elusión fiscal o el contrabando, al impedirse que los minerales se comercializasen sin haber sido declarados o registrados. Era necesaria, al menos, una guía por cada expedición de mineral. Además, una guía no podía abarcar minerales diversos, aunque fuesen transportados en una misma expedición. En tales casos se requerían tantas guías como minerales distintos se condujeran.

La exigencia de formularios específicos por mineral reforzaba la claridad y exhaustividad del control. Además, el hecho de que las guías se imprimiesen exclusivamente en la Fábrica Nacional de La Moneda y Timbre aseguraba la autenticidad de los formularios, reduciendo el riesgo de falsificación.

Las guías debían incluir todos los elementos necesarios para la identificación precisa del origen de la expedición, tales como la mina o coto minero, fábrica, lavadero o depósito de partida, así como su ubicación geográfica, fecha de salida, punto de destino, consignatario, clase de mineral, cantidad y, en su caso, su ley metalífera. También se requería información sobre los medios de transporte y el propósito del mineral en su destino (exportación, lavado, beneficio, entre otros).

Los formularios de las guías, distribuidos por las Administraciones de Rentas Públicas, debían ser solicitados por los interesados especificando su aplicación, la mina o instalación correspondiente, y la firma del responsable autorizado, que quedaba registrada en la administración. Este procedimiento, además, incorporaba un mecanismo para asegurar el cumplimiento fiscal: solo se entregaban formularios a aquellas empresas o explotadores mineros que hubieran satisfecho sus obligaciones tributarias respecto al producto bruto de la

riqueza minera, evitando así que quienes estuvieran en descubierto pudieran evadir el control fiscal. Este sistema trataba de garantizar tanto la legalidad de las operaciones como la eficiencia en la recaudación tributaria.

## 9. Inspección del impuesto

El profesor ESCUDERO en un excelente trabajo<sup>36</sup> realizó estimaciones sobre el fraude fiscal en la minería española durante el período 1876-1935. Según su análisis, la defraudación no se originaba por la ocultación de la producción minera, que era poco significativa<sup>37</sup>, sino en la manipulación de los precios a bocamina declarados por los mineros. El fraude fiscal en el Canon de Superficie<sup>38</sup> y en el Impuesto sobre el Producto Bruto se situó en torno al 60% entre 1876 y 1900, disminuyendo al 51,7% entre 1901 y 1911, y reduciéndose al 24% entre 1912

---

<sup>36</sup> ESCUDERO GUTIÉRREZ, A., El fraude fiscal en la minería española (1876-1935). En: *Hacienda pública española*, núm.1, 1994, p. 327. Vid. Asimismo, COLL MARTÍN, S. *Precios y valores de la producción minera y metalúrgica española 1868-1935. Un intento de rectificación de las cifras oficiales. Áreas*. En: *Revista Internacional de Ciencias Sociales, Minería española, nuevas aportaciones*, Coordinado por Antonio Escudero y Miguel Á. Pérez de Perceval, núm. 16, 1994, pp.95-129.

<sup>37</sup> Reconoce GONZÁLEZ PORTILLA, M., *Aproximación crítica a las Estadísticas Mineras*. En: *Historia contemporánea*, núm. 5, 1991, p. 360, que desde 1877, cuando se instauró el impuesto del 1% sobre el producto bruto, la producción declarada por los empresarios, al menos en el sector plúmbeo, tendió a volverse más confiable. Esto se debió a que, ante la posibilidad de ser denunciados, los empresarios-vendedores encontraron más sencillo ocultar el precio de venta a través de una gratificación al comprador que falsear las cifras de producción. En efecto como señaló MESA Y ALVAREZ, P. *Memoria sobre la zona minera Linares-La carolina*. En: *Revista minera, metalurgia y de ingeniería*, agosto de 1889 a diciembre de 1890, pp. 264 y 365), “Cuando la producción de la mina es lo suficientemente alta para que la ocultación que se trate de hacer no pueda llamar la atención por la escasez de la cantidad de minerales declarados, entonces el minero oculta parte de su producción: más este procedimiento resultando expuesto porque cualquier enemigo de la Empresa pudiera denunciar el abuso con grave perjuicio del ocultador, no es el más generalmente empleado. Por el contrario, le es fácil ocultar el precio de venta, pues por medio de una simple prima abonada al comprador, este al tomar la carta de pago del impuesto del 1 por 100, declara el precio convenido con el vendedor, sin que la Hacienda pueda probarle que no sea el exacto, supuesto que cada cual puede comprar y vender lo que le pertenece al precio que le parezca; de donde resulta que el comprador, único que quedaría en descubierto, salva su responsabilidad con el documento oficial que la Hacienda le entrega, sin que ésta pueda evitar el abuso y el resultado para el vendedor, es el mismo que si hubiera ocultarlo una cantidad de minerales vendidos”....” Y no se crea que esto constituye exageración, pues recientemente hemos recibido un estado en que se declaraba el valor medio del quintal métrico del mineral como siendo de ¡¡2 pesetas!! cuyo estado fue devuelto al declarante, el cual contestó, que el precio era exacto, sin que por falta de medios pudiéramos probarle lo contrario”.

<sup>38</sup> El canon de superficie ha sido un tributo específico de la actividad minera que debían satisfacer los titulares de derechos mineros por la ocupación del dominio público minero. Vid. MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. *El Canon de superficie de minas de las revisiones de las tasas en las leyes de presupuestos*. En: *Nueva fiscalidad*, núm. 2, 2006, pp. 9-53 y FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M<sup>a</sup>. *El régimen fiscal de la minería española*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017.

y 1935. Sin embargo, al desglosar ambos tributos, se observa que la mayor parte de la evasión correspondía al Impuesto sobre el Producto Bruto, representando el 76% del fraude total, frente al 24% correspondiente al Canon de Superficie.

Una vez cuantificada la magnitud del fraude, es preciso analizar las prácticas que lo permitieron. La principal causa radicaba en el deficiente procedimiento de recaudación. Ya nos hemos referido al procedimiento de recaudación del impuesto minero antes de la Ley de Reforma de la Tributación Minera de 1911. Esta última creó el Cuerpo de Inspectores de Impuestos Mineros y les autorizó para fijar los precios fiscales a bocamina. El resultado fue una importante disminución del fraude fiscal. El profesor ESCUDERO contrastó lo defraudado antes y después de 1911 evidenciando una notable reducción. Entre 1888-1891 el fraude alcanzó un 76%, disminuyendo al 66,5% entre 1900 y 1911. Tras la reforma, los índices de defraudación descendieron al 33% en 1912, un 36% en 1913 y nuevamente 33% en 1914, reflejando el impacto positivo de la nueva regulación<sup>39</sup>.

Con la reforma tributaria de 1940 se fortalecieron las actuaciones de comprobación e investigación. La Inspección Técnica de la Tributación Minera tenía como funciones principales:

- La determinación del valor en venta de los minerales.
- La investigación y comprobación de las cantidades de minerales extraídos, preparados, transportados y beneficiados asegurando su correspondencia con los registros fiscales y contables.
- La investigación y comprobación de la clase y composición de los minerales, mediante análisis técnicos y muestreos que garantizasen la confiabilidad de la información.
- La investigación y comprobación de los gastos de transporte y todos aquellos que influyeran en la fijación del precio del mineral en almacén.
- La fijación del precio de los minerales.

Para garantizar el cumplimiento de las normativas fiscales se otorgaron amplias facultades a los funcionarios de la inspección técnica. Los inspectores regionales<sup>40</sup> podían realizar visitas *in situ* tanto a las minas e instalaciones

---

<sup>39</sup> ESCUDERO GUTIÉRREZ, A. *El fraude fiscal en la minería española (1876-1935)*. En: *Hacienda pública española*, núm.1, 1994, p. 327.

<sup>40</sup> El territorio nacional se dividía en las inspecciones regionales siguientes:

Primera Región: Burgos, Coruña, Guipúzcoa, Logroño, Lugo, Orense, Oviedo, Pontevedra, Santander y Vizcaya. Capital: Santander.

Segunda Región: Albacete, Alicante, Almería, Baleares, Barcelona, Castellón, Gerona, Granada, Guadalajara, Lérida, Murcia, Tarragona, Teruel y Valencia. Capital: Barcelona.

Tercera Región: Ávila, Ciudad Real, Córdoba, Cuenca, Huesca, Jaén, León, Madrid, Málaga, Palencia, Segovia, Soria, Toledo, Valladolid y Zaragoza. Capital: Madrid.

Cuarta Región: Badajoz, Cádiz, Cáceres, Huelva, Las Palmas, Salamanca, Santa Cruz de Tenerife, Sevilla y Zamora. Capital: Huelva. Solamente esta última, Huelva, se había mantenido en el tiempo como capital de las inspecciones regionales. El reglamento de 23 de mayo de 1911

relacionadas (fábricas de beneficio lavaderos, etc.). Tales visitas permitían a los inspectores, entre otras actuaciones, el poder reconocer los filones y las labores mineras, examinar los planos de avances en las labores de explotación, así como inspeccionar los depósitos de mineral dentro y fuera de las minas. También servían para recoger muestras de minerales para análisis, revisar documentación clave, como los libros de explotación y las libretas donde se llevaban las cuentas diarias y supervisar el transporte y tráfico de minerales, visitando los puertos de embarque.

Por encima de la inspección regional se encontraba la Inspección Central de la Tributación Minera cuya función principal era la supervisión y control de las inspecciones regionales. Esta entidad tenía potestad para ejercer, en todas las regiones, las mismas funciones asignadas a las inspecciones regionales. Además, podía revisar y censurar las operaciones realizadas por estas, actuando como un organismo auditor de su trabajo. Incluso, tenía la facultad de asumir directamente las competencias de una inspección regional cuando lo considerara necesario, efectuando una inspección directa. Asimismo, la Inspección Central era responsable de la elaboración de estadísticas sobre la tributación minera, consolidando los datos fiscales de las distintas regiones.

## **10. Régimen sancionador**

Como se tratará de evidenciar en el trabajo, el régimen sancionador previsto en el Decreto de 8 de febrero de 1946, que desarrolló la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, presentaba sustanciales deficiencias jurídicas y problemas de equidad tributaria. No solo reflejaba una concepción arcaica de la fiscalización minera, sino que además promovía indirectamente la defraudación tributaria en lugar de disuadirla eficazmente.

El régimen sancionador distinguió entre la comisión de infracciones administrativas y los actos de defraudación fiscal, atendiendo a la gravedad de los comportamientos y sus implicaciones tributarias.

### **10.1. Infracción administrativa**

Se calificaba como infracción administrativa la demora en la presentación de las declaraciones trimestrales de ventas y el ingreso correspondiente. En estos casos se imponía una multa de 10 pesetas por cada millar o fracción que importase la declaración. Además, esta sanción era acumulativa incrementándose por cada mes de retraso desde el siguiente al trimestre en que debía presentarse la declaración. Sin embargo, se establecía un límite máximo de

---

reconocía como capitales de las tres primeras regiones a Bilbao, Murcia y Ciudad Real, respectivamente.

500 pesetas para evitar sanciones desproporcionadas, lo cual a la postre resultaba un incentivo perverso ya que, para las empresas con alto volumen de extracción, el coste a asumir de la multa podía ser mínimo en comparación con los beneficios obtenidos mediante la infracción.

Suscribir una guía inexacta era otra de las infracciones tipificadas en el reglamento. Se sancionaba con multa de 100 a 1.000 pesetas a la persona cuya firma estaba registrada en la administración para la autorización de guías. Además, como medida adicional, se le prohibía autorizar en lo sucesivo, guías para la circulación de minerales.

## 10.2. Defraudación tributaria

Como se ha señalado, un problema estructural que ha ido acompañando a la recaudación del impuesto bruto sobre la riqueza minera ha sido su elevado fraude fiscal, provocado por la manipulación de datos, lo cual representaba un desafío recurrente para la Hacienda pública, que refleja las dificultades inherentes a la fiscalización de las actividades extractivas.

El reglamento sancionaba la defraudación fiscal entendida como la realización de actos u omisiones deliberadas con el propósito de reducir o eludir el pago de las cuotas tributarias correspondientes. Se estableció, no obstante, un margen de tolerancia excluyéndose errores menores. En concreto, quedaban al margen de la defraudación los errores involuntarios en los datos declarados por los mineros sobre la cantidad o la ley de los minerales, siempre que estas inexactitudes no supusieran una diferencia superior al 15% entre la cuota declarada y la liquidación definitiva determinada por la administración.

Se tipificaron un conjunto detallado de conductas consideradas como defraudadoras, articuladas en torno a diversas irregularidades administrativas y fiscales relacionadas con la declaración, transporte y registro de los minerales:

- Falta de presentación de declaraciones. Incurrirían en defraudación aquellos explotadores de minas que omitieran presentar las declaraciones trimestrales correspondientes a las operaciones sujetas al impuesto, dentro del mes siguiente al cierre del trimestre natural.
- Inexactitudes en las declaraciones: Se tipificaba como defraudación la omisión o falsedad en la declaración de las clases de minerales, especialmente cuando los declarados tenían menor valor que los efectivamente extraídos, beneficiados o puestos a la venta.
- Igualmente, era considerada defraudación la consignación de datos falsos sobre la composición o sobre la cantidad de los minerales en facturas, libros y declaraciones cuando el error o errores de la declaración excediesen el margen de tolerancia del 15% en la determinación de las cuotas tributarias.

- Errores en los libros contables. Se penalizaba a los sujetos obligados a llevar registros contables diarios cuando omitían partidas obligatorias o realizaban asientos inexactos, salvo en casos de evidente buena fe.
- Errores en los formularios de guías. Dada la obligatoriedad de que los minerales fuesen transportados con guías debidamente emitidas y completas, toda inexactitud en los formularios de guías, o la falta de correspondencia entre las distintas secciones del formulario, se calificaba como defraudación, incluso aunque alguna parte de la guía era correcta.
- Retención de los formularios de guías. Las personas responsables de los formularios de guías incurrirían en defraudación si retenían dichos formularios indebidamente.
- Finalmente, defraudaban quienes entregaren o recibieren minerales, y los que los transportasen sin la guía de circulación, o con guía inexacta en alguno de sus asientos, o nula. Sin embargo, cuando solamente faltaban o fueren inexactas alguna o algunas partes de la guía, la responsabilidad quedaba acotada a las personas que debían exigir la parte que faltaba, o a las que entregaron y recibieron la parte inexacta.

La normativa también advertía que toda conducción de minerales que, debiendo ser autorizada por medio de guía no lo fuese, sería detenida.

El sistema sancionador preveía elevadas multas para castigar las conductas defraudadoras. En caso de que se pudiera determinar la cantidad defraudada, la multa oscilaba entre un tercio y cinco veces dicha cantidad y, cuando no fuera posible averiguar el monto defraudado, se situaban entre 100 y 5.000 pesetas. Había que satisfacer también intereses de demora por el retraso en el pago, así como la obligación de abonar la cuota tributaria defraudada, como es natural.

En el supuesto de que se conociese la cantidad, pero no constase alguno o algunos de los factores que determinan la base de liquidación de las cuotas defraudadas, la estimación se hacía teniendo en cuenta las reglas siguientes:

- La clase o la composición del mineral se suponía siempre igual a la de mayor valor de las explotadas o explotables en la mina durante el año natural en que debieron devengarse las cuotas, si fuera conocido, o durante los cuatro trimestres naturales inmediatos anteriores al descubrimiento de la defraudación en los demás casos.
- La fecha del devengo se estimaba comprendida en el trimestre de mayor valor de los respectivos minerales, si constaba su clase y composición, en el año natural en que debieron ser devengadas las cuotas, si fuera conocido, y en el de valores más altos de los cuatro inmediatos anteriores, en otro caso. No constando la clase y composición, se entendía comprendida la fecha de devengo en el trimestre natural al que correspondieran los valores aplicados para la estimación de las cuotas.

La fecha así estimada servía también para el cómputo de los intereses de demora.

Para evitar conflictos de intereses y conductas abusivas, como imponer sanciones innecesarias o exagerar incumplimientos, en busca de beneficios personales, los funcionarios técnicos de la Inspección de la Tributación Minera no podían participar en las multas impuestas.

El régimen sancionador del impuesto contemplaba un sistema de graduación de sanciones, dentro del elenco del mínimo y máximo, que atendía a criterios específicos según constara o no la cantidad defraudada. Este sistema, diseñado para incentivar la regularización voluntaria y la eficiencia administrativa, presentaba también importantes deficiencias jurídicas y problemas de equidad tributaria, como se analiza a continuación.

- Si constaba la cantidad defraudada se atendía a varios criterios. En primer lugar, al grado de probabilidad del descubrimiento del fraude, independientemente de los actos del minero, agravándose la multa, a medida que la probabilidad de impunidad fuese mayor. En segundo lugar, a las actitudes del contribuyente frente a la administración. Se valoraba negativamente la persistencia en la intención de defraudar o las dificultades deliberadas impuestas a la investigación administrativa. Sin embargo, y esto es importante, se contemplaba la no imposición de la sanción para aquellos contribuyentes que, durante el procedimiento, se allanaran a realizar las declaraciones necesarias para la liquidación de las cuotas.
- Si no constaba la cantidad defraudada, la sanción se ajustaba a una estimación razonable de la importancia probable del fraude, calculándola mediante datos indirectos, pero procurando salvar el principio de proporcionalidad.

Además, la normativa también eximía de sanción a los contribuyentes que regularizarán su situación fiscal antes del inicio de un procedimiento administrativo o sancionador, haciendo las declaraciones o manifestaciones requeridas por la administración para la correcta liquidación de las cuotas defraudadas.

Los objetivos que subyacen con la adopción de esta medida entendemos que fueron dos principalmente. El primero, la eficiencia administrativa ya que, al permitir la regularización sin sanciones, la administración recuperaba el importe defraudado de manera más efectiva. Esto es, evitando el procedimiento para identificar y sancionar irregularidades se optimizaban los recursos. El segundo objetivo sería incentivar el cumplimiento voluntario dada la exoneración de las sanciones.

No obstante, tal y como se configuró esta medida no resistía la más leve crítica, principalmente porque los contribuyentes podían aprovechar esta exoneración para regularizar su situación sólo cuando percibieran un riesgo inminente de ser descubiertos, socavando con ello el principio de equidad tributaria. Además, se generaba una desigualdad frente a los contribuyentes cumplidores al interpretar esta medida como injusta, ya que no recibían ningún beneficio por su conducta responsable.

Realmente como ha quedado evidenciado, los sujetos pasivos del impuesto tenían dos oportunidades para librarse de las sanciones:

- Antes del inicio del procedimiento cumplimentando tardíamente las declaraciones que condujeran a la liquidación del tributo, esto es si presentaban una declaración extemporánea cuando todavía no se había incoado el procedimiento administrativo o sancionador por la administración.
- Durante el procedimiento si colaboraban con la administración para la liquidación de las cuotas.

A mayor abundamiento, la redacción legal presentaba acusadas deficiencias. Señala el reglamento lo siguiente: “no será castigado por defraudación el *culpable de ella*<sup>41</sup> que, antes de iniciarse procedimiento contra él hiciera ante la Administración las declaraciones o manifestaciones necesarias para la liquidación de las cuotas defraudadas”<sup>42</sup>. Se observa como la norma anticipaba un juicio de valor sobre la culpabilidad de la persona, antes de darle la posibilidad de defenderse dentro de un procedimiento formal. Desde un punto de vista jurídico, es inadecuado atribuir la culpabilidad a una persona antes de que haya concluido un procedimiento sancionador en el que se insertan las garantías procesales, entre ellas la presunción de inocencia. Desde luego, en el momento actual resultaría inconstitucional una normativa que atribuyese la culpabilidad a una persona antes de la conclusión del procedimiento sancionador por vulneración del principio de presunción de inocencia.

La normativa estableció un plazo de prescripción de cinco años para las cuotas no declaradas. Se evitaba con esta medida que las obligaciones fiscales permanecieran indefinidamente abiertas, garantizando la estabilidad jurídica para los contribuyentes.

No obstante, también resulta criticable la normativa en este punto ya que, aunque el plazo de prescripción era de cinco años, sólo podía liquidarse el impuesto de los dos últimos años anteriores al ejercicio corriente, si el contribuyente continuaba activo al momento del descubrimiento de la defraudación. En caso de cese de actividad, solamente podían reclamarse los dos últimos años en que operó la empresa, siempre que no hubiese prescrito la deuda. Estas previsiones limitaban significativamente la capacidad recaudatoria de la administración.

Se configuró, en suma, un sistema sancionador bastante benevolente que permitía fácilmente regularizar el pago del impuesto sin imposición de sanción lo que podía alentar en cierta forma la defraudación, socavando los principios de capacidad económica y equidad tributaria. Además, cuando mediante las

---

<sup>41</sup> Las cursivas son nuestras.

<sup>42</sup> Artículo 31 del decreto de 8 de febrero de 1946.

actuaciones inspectoras se descubrían cuotas defraudadas sólo se podían exigir al contribuyente las correspondientes a los dos últimos ejercicios.

### **10.3. Procedimiento: determinación de las cuotas defraudadas por los Jurados especiales de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos**

La liquidación de cuotas tributarias y la determinación de responsabilidades por infracciones en el cumplimiento de las normas fiscales relacionadas con los impuestos sobre la Contribución de Usos y Consumos, entre los que estaba el impuesto bruto sobre la riqueza minera, ya fuese por defraudación o por retraso en el ingreso, recaían en las oficinas provinciales de Hacienda. Para garantizar una correcta fiscalización de estas obligaciones, el Ministerio de Hacienda instituyó los denominados Jurados de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos, según lo dispuesto por el Decreto de 18 de diciembre de 1943<sup>43</sup>.

El preámbulo del mencionado Decreto justifica la creación de estos jurados destacando la necesidad de corregir prácticas irregulares derivadas del incumplimiento por parte de los contribuyentes de sus deberes formales<sup>44</sup>.

El propósito central de los Jurados de Valoración era, por tanto, determinar las bases contributivas en casos de omisión, falsedad o irregularidad en las declaraciones tributarias. Este enfoque pretendía salvar los intereses del erario público y proteger a los contribuyentes cumplidores frente a eventuales situaciones de competencia desleal generadas por la impunidad de los infractores.

La intervención de los Jurados<sup>45</sup> podía realizarse de oficio o a instancia de parte:

---

<sup>43</sup> España. Boletín Oficial del Estado de 1 de enero de 1944.

<sup>44</sup> En palabras del legislador:

“Una gran parte de los impuestos que integran la Contribución de Usos y Consumos se liquidan y recaudan sobre la base de declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, las que a su vez tienen su origen en los libros de contabilidad de los mismos. Acontece, sin embargo, que por los obligados a hacerlo no se presentan en ocasiones dichas declaraciones o que éstas no responden a la realidad por no llevarse libros, o por no ofrecer estas las debidas garantías, derivándose de estas anomalías infracciones que sólo pueden sancionarse como tales, aunque amparen defraudaciones muy superiores a la penalidad que por aquel motivo pueda imponerse.

Para evitar los perjuicios que por esta causa se puedan originar al Tesoro y en defensa de los contribuyentes que cumplan fielmente sus obligaciones tributarias se hace necesario la creación de un Jurado que tenga atribuciones para señalar las bases contributivas en aquellos casos en que los interesados no las declaren, las oculten o las falseen”.

<sup>45</sup> Los Jurados especiales de Valoración se conformaban de la siguiente manera:

Presidente: El delegado o subdelegado de hacienda.

Vocales: El interventor de hacienda, el jefe de la sección de usos y consumos o, en su caso, el del impuesto de consumos de lujo y un representante designado por la cámara de comercio.

La intervención se hacía de oficio en los siguientes casos:

- Inconsistencias en los rendimientos declarados o registrados: Por decisión directa de la delegación de hacienda o a propuesta de la administración de rentas o de la inspección, cuando detectaban, en el ejercicio de sus funciones, que los rendimientos declarados o contabilizados por el contribuyente no se ajustaban a la realidad económica, bien por comparación con otras empresas análogas, bien por el estudio de los índices de producción, de los consumos específicos de primeras materias, de energía, de mano de obra, o por cualquier otro indicio justificado. Ante estas irregularidades, se invitaba al contribuyente a rectificar voluntariamente la base imponible. De no aceptarse el ajuste propuesto, el expediente era remitido al Jurado correspondiente para su valoración.
- Insuficiencia de medios técnicos o documentales: Cuando por la carecía de los recursos necesarios para permitir la verificación por la inspección tributaria de sus obligaciones tributarias, el delegado proponía que el expediente fuese remitido al Jurado, quien determinaba la base contributiva conforme a criterios de equidad.
- Inobservancia de las obligaciones formales: En casos de omisión en la presentación de declaraciones tributarias dentro de los plazos establecidos por la normativa vigente.

En aquellos casos en que las bases fijadas por el Jurado Especial generaban una cuota tributaria superior a 50.000 pesetas, el expediente debía ser remitido al Jurado Central para su revisión y aprobación. Como dato a reseñar, también se comunicaban al Jurado Central las resoluciones absolutorias emitidas por el Jurado Especial para su supervisión.

Se procedía a instancia de parte, cuando algún obligado al pago del impuesto solicitaba la intervención del Jurado para que investigara las bases declaradas u omitidas por otro contribuyente. Se trataba de un instrumento de colaboración ciudadana con la administración útil para la lucha contra el fraude fiscal en la minería. La eficacia de este mecanismo dependía, no obstante, de la capacidad de la administración para filtrar las denuncias fundadas y evitar con ello que se convirtiera en un canal para vehicular conflictos sin verdadero fundamento real.

## 11. Conclusiones

La reconversión normativa del impuesto sobre el producto bruto de las minas en un tributo indirecto, por la Ley de Reforma Tributaria de 1940, supuso una anomalía dentro del esquema tributario tradicional, ya que los impuestos directos e indirectos tienen fundamentos y efectos económicos distintos, y sin

---

Secretario: Un funcionario de la sección de Usos y Consumos, sin voz ni voto, designado por el delegado de hacienda.

que, creemos, haya registros hasta entonces de una transición similar en nuestra estructura fiscal.

El análisis del tributo nos confirma que esta transformación no fue meramente formal sino estructural, al desplazarse el foco desde el producto como fuente de riqueza directamente gravada hacia el consumidor como destinatario final de la carga tributaria, introduciendo la normativa un esquema rudimentario para prevenir un distorsionador efecto en cascada.

Su configuración inicial como un impuesto directo aplicado sobre la producción minera, sumada a la falta de una inspección especializada, lo hacía más permeable al fraude fiscal mediante la manipulación de los precios a bocamina declarados por los mineros. Al transformarse en un tributo que grava el consumo se facilitó la trazabilidad de las operaciones, que quedaban debidamente registradas. Sin embargo, el control fiscal del impuesto se consolidó sobre dos pilares fundamentales: la evaluación de los minerales para el cálculo del impuesto por parte de la Hacienda pública y la creación de un cuerpo de inspectores de ingenieros de minas con la autoridad para establecer la ley y el precio fiscal de los minerales.

Respecto del régimen sancionador lejos de constituir un sistema riguroso y equitativo sus defectos estructurales generaron incentivos que facilitaban la defraudación fiscal, como la posibilidad de eximirse de las sanciones al adoptar una actitud colaboradora con el fisco en el curso del procedimiento. En consecuencia, más que un sistema de control eficiente, el decreto desarrollador del tributo estableció una serie de medidas que terminaban beneficiando a los defraudadores en detrimento de los contribuyentes cumplidores.

En suma, aunque la reforma pretendía adaptar el impuesto al esquema de los impuestos indirectos, las disposiciones reglamentarias reflejan una implementación pragmática que priorizó la simplificación administrativa y la eficacia recaudatoria en un contexto marcado por las limitaciones administrativas y una estructura económica en transformación.

## 12. Bibliografía

ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M<sup>a</sup>.C., GARRIDO GONZÁLEZ, L. y LUIS LILLO CRIADO, J. Actividad minera y prácticas contables: el caso de la sociedad minera El Guindo-Los Guindos de La Carolina (Jaén). En: *Revista de Historia Industrial*, núm. 22, 2002.

CALVO ORTEGA, R. y CALVO VÉRGEZ, J. *Las políticas sociales de la Transición*. 1.<sup>a</sup> ed. Madrid: Ediciones Cinca, 2016.

CHASTAGNARET, G. Actores públicos y privados de la fiscalidad minera española en el siglo XIX, una historia paradójica. En: DUBET, A. y SOLBES

FERRI, S. (coords.) *La construcción de la Hacienda hispánica en el largo siglo XVIII*. 2016.

COLL MARTÍN, S. Precios y valores de la producción minera y metalúrgica española 1868-1935. Un intento de rectificación de las cifras oficiales. En: *Áreas: Revista Internacional de Ciencias Sociales*, núm. 16, 1994. Monográfico: Minería española, nuevas aportaciones. Coord. por Antonio Escudero y Miguel Á. Pérez de Perceval.

EDO HERNÁNDEZ, V. Los obstáculos fiscales en el proceso de creación del Mercado Común Europeo: el proceso armonizador del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos sobre consumos específicos. En: *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, núm. 24, 1989.

ESCUDEO GUTIÉRREZ, A. Leyes mineras y grupos de presión. El coste de oportunidad de la política fiscal en la minería española. En: *Revista de Economía Aplicada*, vol. 1, núm. 3, 1993.

ESCUDEO GUTIÉRREZ, A. El fraude fiscal en la minería española (1876-1935). En: *Hacienda Pública Española*, núm. 1, 1994.

ESCUDEO GUTIÉRREZ, A. La reforma de Villaverde: los impuestos mineros. En: *Hacienda Pública Española*, núm. extraordinario, 1999.

ESCUDEO GUTIÉRREZ, A. Nuevas contribuciones a la historia de la minería española contemporánea. En: *Revista de Historia Industrial*, núm. 69, año XXVI, 2017. Monográfico 4.

10. FERNÁNDEZ ESPINAR, L.C. *Derecho de minas en España (1825-1996)*. Granada: Comares, 1997.

FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A.M.<sup>a</sup> *El régimen fiscal de la minería española*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017.

GONZÁLEZ PORTILLA, M. Aproximación crítica a las Estadísticas Mineras. En: *Historia Contemporánea*, núm. 5, 1991.

HERNÁNDEZ ANDREU, J. Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea. En: *Revista Empresa y Humanismo*, vol. XII, 1/09, pp. 63-88.

INRICHES, H.H. *A General Theory of Tax Structure Change During Economic Development*. Cambridge (Mass.): Harvard Law School, 1966.

MARTÍNEZ DEL CAMPO, J. Breve reseña histórica del Impuesto al Valor Agregado. En: *Iuris Tantum: Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, vol. 1, núm. 1, 1982.

MESA Y ÁLVAREZ, P. Memoria sobre la zona minera Linares-La Carolina. En: *Revista Minera, Metalurgia y de Ingeniería*, agosto de 1889 - diciembre de 1890.

MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. El canon de superficie de minas y las revisiones de las tasas en las leyes de presupuestos. En: *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2006.

PALAO TABOADA, C. Desde la Ley 50/1977 al año 2002: 25 años de reforma tributaria. En: *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 231, 2002.

PÉREZ DE PERCEVAL VERDE, M.A. Minería e instituciones: papel del Estado y la legislación en la extracción española contemporánea. En: *Minería y desarrollo económico en España*, 2006.

PÉREZ DE PERCEVAL VERDE, M.A. y LÓPEZ-MORELL, M.A. Fuentes para la historia empresarial de la minería española. En: *Boletín Geológico y Minero*, vol. 124, núm. 3, 2013.

### **Conflicto de intereses**

El autor declara no tener ningún conflicto de intereses.

### **Financiación**

El documento ha sido elaborado en el marco de la participación de la autora en el Proyecto PID2022-137302NB-C31 “La Minería durante el Franquismo: Magnitudes y Empresas”, financiado por la Agencia Estatal de Investigación con 41.250 euros. Duración del 01 de septiembre de 2023 al 31 de agosto de 2026 (36 meses)