

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055907

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 3307/2010

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. Intereses de demora a favor del contribuyente: dies ad quem. El día final de cómputo para del cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente es el día en que se ordene el pago de la devolución. Puesto que tal circunstancia no ha tenido lugar, pues lo que se ha producido no es el pago por parte de la Administración sino la deducción de las cuotas por parte del obligado tributario, habrá que tener por fecha de finalización del devengo de intereses de demora el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 191.
Ley 58/2003 (LGT), art. 32.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en el incidente de ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **X, S.A.** (NIF ...) y en su nombre y representación **D. A.** (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de ejecución de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de la resolución económico-administrativa de 19 de septiembre de 2013 dictada por este Tribunal Central (RG 3307/2010).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Consta en todo lo actuado que la Inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó a la entidad **X, S.A.**, con fecha 28 de agosto de 2009, el acta de disconformidad A02- ... por el concepto "IVA Actas de Inspección", ejercicio 2007, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota:	5.663.403,42 €
Intereses de demora:	804.048,13 €
Total deuda a ingresar:	6.467.451,55 €

Del acta citada y su informe complementario se desprende lo siguiente:

1. La citada propuesta de liquidación traía causa del criterio mantenido por los inspectores actuarios en virtud del cual debían formar parte de la base imponible del IVA a la Importación, como gastos accesorios a las mercancías importadas, determinados gastos vinculados a las operaciones realizadas en el mercado de futuros de determinadas materias primas (soja y cereales) al objeto de asegurarse un determinado beneficio en sus compraventas, cubriendo el riesgo de las fluctuaciones en el precio de las referidas materias primas entre el periodo en que los clientes confirman los pedidos con fijación de un precio y la fecha en que realmente la empresa compra las mercancías importadas.

La empresa **X, S.A.** tiene como actividad principal la molturación de semillas de girasol y soja. En los ejercicios 2006 y 2007 se multiplicó por dos la producción de molturación de soja debido a la creación de dos nuevas plantas en ... y Esto implica la previa adquisición de materias primas, mayoritariamente de terceros países, para proceder, tras el proceso de molturación, a la venta del producto obtenido.

En relación con las operaciones de soja, la actividad de la entidad comienza normalmente con el pedido por parte de un cliente de una cantidad de producto determinada a un plazo fijado y, en la mayoría de los casos, por un precio referenciado a la Bolsa de ... más una prima. Este acuerdo entre las partes consta por escrito pero no se contabiliza. El cliente puede fijar su posición cuando lo estime pertinente hasta el momento de la entrega de

la mercancía, incluso puede ordenar fijaciones parciales. Por fijación se entiende la comunicación que realiza el cliente a **X, S.A.** de que el precio que él está dispuesto a pagar por la mercancía es el de cotización de ese día de la Bolsa de Chicago, importe al que habrá que añadir la prima de **X, S.A.**

En ese momento, la entidad reclamante se dirige a la Bolsa de ..., actuando ante ella a través de la sociedad del grupo **X, S.A.** tomando posiciones de cobertura en el mercado de futuros al precio de mercado, de forma que se asegura el objetivo marcado de coste de adquisición de la mercancía, con independencia de cuál sea el precio de mercado en la fecha de contratación con el proveedor. Para cubrir la venta, **X, S.A.** se dirige a un proveedor concreto fuera de la Bolsa, normalmente empresas del grupo, y le compra mercancía futura. En el momento en que se fija el precio con este proveedor se vende en la Bolsa de ... la misma cantidad y al mismo precio de mercado que el fijado con el proveedor.

Si en la fecha de la contratación con el proveedor el precio de mercado es superior al precio de venta acordado con los clientes, la entidad compra al proveedor al precio de mercado y el alto precio de adquisición de la mercancía pagada por el proveedor se verá compensada con el beneficio obtenido de la venta de los contratos de futuros. En caso contrario, es decir, si el precio de mercado a la fecha de contratación con el proveedor fuera inferior al correspondiente a la fecha de contratación con los clientes, el coste final de adquisición de la mercancía será el que la entidad estableció como objetivo previamente a la contratación con el proveedor, puesto que el bajo precio de las mercancías pagado por el proveedor será incrementado por la pérdida sufrida en el mercado de futuros.

Desde un punto de vista económico, a juicio de la Inspección, los beneficios y pérdidas derivados de estos contratos de futuros están directamente relacionados con la mercancía adquirida por la entidad, pues la compra de los contratos de futuros se realiza como cobertura del riesgo de precio de la mercancía que se va a adquirir, de forma que los gastos e ingresos por contratos de futuros de la entidad forman parte del coste de adquisición de la mercancía.

El coste de estas coberturas estaría formado por las comisiones devengadas por los servicios prestados por los "brokers" (intermediarios autorizados a contratar en las Bolsas de las materias primas correspondientes), así como por las comisiones devengadas por los servicios prestados por la sociedad del grupo **X, S.A.** que actúa ante la Bolsa de ... concertando las coberturas mencionadas y, asimismo, por los gastos e ingresos derivados de las liquidaciones mensualmente realizadas de las posiciones ejecutadas.

En el presente caso, todos estos gastos figuran recogidos en la cuenta contable ..., cuenta de futuros que admite movimientos tanto positivos como negativos. El resultado neto (pérdida) de esa cuenta es el que fue objeto de regularización en la citada acta.

2. De acuerdo con el apartado 3 del acta, a juicio de la Inspección, de los hechos comprobados no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias establecidas en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT).

Segundo.

De acuerdo con las facultades otorgadas en los artículos 157 de la LGT y 188.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), el 20 de noviembre de 2009 la Inspección dictó acuerdo para completar las actuaciones con el análisis de aquellas cuentas cuyo contenido pudiera tener incidencia económica en la determinación de los gastos e ingresos derivados de las operaciones de futuros, entre otras las cuentas del Subgrupo 65 "otros gastos de gestión" y las del Subgrupo 75 "otros ingresos de gestión", a fin de determinar los gastos e ingresos derivados de la ejecución de los contratos de futuros devengados durante el ejercicio de 2007, así como completar la cifra de gastos accesorios a la compra de la soja y cereales a partir de los importes contabilizados en las referidas cuentas.

Asimismo, en la misma fecha, el 20 de noviembre de 2009, se notificó a la entidad la propuesta de la ampliación del plazo de actuaciones.

En cumplimiento de lo dispuesto en el acuerdo de completar actuaciones, la Inspección, en fecha 14 de enero de 2010, formalizó una diligencia, firmada de conformidad por el representante de la entidad, en la que se ratificaba en la información presentada a lo largo del procedimiento inspector.

Con fecha 16 de abril de 2010, el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó el acuerdo de liquidación por el concepto "IVA Actas de Inspección" en el que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dicta este acuerdo, los importes resultantes de la liquidación fueron los siguientes:

- Liquidación "IVA Actas de Inspección" derivada del acta A02- ...:

Cuota:	5.663.403,42 €
Intereses de demora:	969.295,38 €
Total deuda a ingresar:	6.632.698,80 €

Tercero.

Disconforme con lo anterior, la entidad **X, S.A.** interpuso con fecha 28 de julio de 2010 la presente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta reclamación fue registrada con R.G. 3307/2010.

El fallo fue estimatorio, anulando el acuerdo impugnado.

Con fecha 28 de marzo de 2014 se interpone el presente incidente de ejecución en el que se alega que la Administración yerra al considerar que no procede practicar devolución alguna en relación con la cuota anulada. Si bien es cierto que el importe pagado por este concepto fue posteriormente deducido por la sociedad, también lo es que el pago y la recuperación de ese importe no se producen en el mismo momento. El pago se realiza el 1 de junio de 2010 y se recupera a lo largo de varios meses, como consecuencia de no tener suficiente IVA devengado y quedar saldos a compensar en las sucesivas autoliquidaciones.

Se solicita que se reconozca la devolución de la cuota anulada (5.663.403,42 euros) más los intereses de demora generados desde el 1 de junio de 2010; que se liquide el importe de las cantidades indebidamente dejadas de ingresar en las autoliquidaciones de junio a octubre de 2010 (que sumarían 5.663.403,42 euros) más sus intereses de demora, calculados desde la finalización del plazo voluntario de ingreso de cada autoliquidación hasta la misma fecha de liquidación y reconocimiento de la devolución; y que se compense los resultados anteriores, devolviendo a la entidad recurrente la diferencia a su favor (83.046,83 euros).

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para el conocimiento de la presente reclamación.

Segundo.

La cuestión que se plantea es si la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT debía haber devuelto o no la cuota derivada de la liquidación anulada.

Tercero.

La resolución de 19 de septiembre de 2013 objeto de ejecución anulaba la liquidación por considerar que, de acuerdo con el criterio establecido al respecto por la Audiencia Nacional, el hecho de que las operaciones de contratos de futuros se realicen con una finalidad de cobertura del precio de otra operación subyacente no las convierte en accesorias de ésta ni pueden equipararse a unas operaciones de seguro. Son operaciones independientes y, por tanto, no pueden considerarse los gastos derivados de la operación de futuros como accesorios a efectos de determinar la base imponible del IVA en la importación de las mercancías (en el caso objeto de recurso, soja) que constituyen la relación subyacente de la operación de futuros.

Pues bien, en ejecución de la resolución de 19 de septiembre de 2013, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT anula la liquidación impugnada, por lo que cumple con el fallo de este Tribunal Económico-Administrativo Central. La cuota anulada asciende a 5.663.403,42 euros y los intereses de demora a 969.295,38 euros. En el acuerdo de ejecución se reconoce la devolución de los anteriores intereses de demora. Sin embargo, se considera que no procede a la devolución de la cuota resultante de dicha liquidación, 5.663.403,42 euros, pues ya fue deducida por la sociedad en su autoliquidación del IVA, modelo 322. La sociedad, por su parte, reclama los intereses de demora correspondientes al importe de las cuotas de IVA derivadas de la liquidación anulada.

El artículo 191.4 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone:

"4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

- a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
b) (...)

Por su parte, el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece lo siguiente:

“2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior”.

La jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 10 de mayo de 2010, recurso de casación nº 1454/2005) establece el carácter reparador de los intereses de demora. Considera el Tribunal Supremo que *“Con ellos se trata de resarcir el daño sufrido por la Hacienda como consecuencia de la falta de ingreso de la cuota tributaria, debiendo liquidarse por el periodo comprendido entre el momento en el que hubo de producirse el ingreso en las arcas públicas y aquel en el que, por el mecanismo propio del impuesto sobre el valor añadido, correspondía deducir aquella cuota. La indemnización en que consisten los intereses ha de comprender el periodo de tiempo en el que la cuantía reclamada tenía que estar y no estuvo en poder de la Administración”.*

Sensu contrario y de acuerdo con los preceptos antes citados, en el caso de que la cuantía en cuestión estuviese en poder de la Administración cuando tenía que haber estado en poder del obligado tributario, los intereses de demora han de reconocerse a favor de dicho obligado. Es lo que aquí sucede. La entidad efectuó el pago de la deuda tributaria con fecha 1 de junio de 2010.

La Administración actuó adecuadamente cuando no devolvió las cuotas indebidamente ingresadas, ya que éstas habían sido objeto de deducción en la autoliquidación del mes de junio de 2010.

No obstante, lo que sí es cierto es que estas cuotas indebidamente ingresadas estuvieron en poder de la Administración desde que fueron satisfechas hasta que se dedujeron en el periodo impositivo citado. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria, *“el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución”.* En el presente caso no existe duda respecto del *dies a quo* de los intereses de demora que han de ser reconocidos a favor del obligado tributario, pues se trata del momento en que se realizó el ingreso indebido, esto es, el día 1 de junio de 2010, según se establece en el acuerdo de ejecución impugnado. En cuanto al *dies ad quem*, según el precepto citado será el día en que se ordene el pago de la devolución. Puesto que tal circunstancia no ha tenido lugar, pues lo que se ha producido no es el pago por parte de la Administración sino la deducción de las cuotas por parte del obligado tributario, habrá que tener por fecha de finalización del devengo de intereses de demora el último día del plazo para la presentación de la declaración en la que se procedió a deducir las cuotas indebidamente ingresadas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en la presente reclamación,

ACUERDA

ESTIMARLA, ordenando la devolución de los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.