



Roj: **STS 1285/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1285**

Id Cendoj: **28079130022022100098**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/03/2022**

Nº de Recurso: **8193/2020**

Nº de Resolución: **398/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 3498/2020,**
ATS 9602/2021,
STS 1285/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 398/2022

Fecha de sentencia: 30/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8193/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8193/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 398/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8193/2020, interpuesto por el Abogado del Estado en defensa y representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ("TSJCL"), con sede en Valladolid, en el recurso núm. 1131/2019, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

Ha sido parte recurrida don Carlos María, representado por el procurador de los Tribunales don Julio César Samaniego Molpeceres, bajo la dirección letrada de don Luciano Amor Santos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJCL núm. 1077/2020 de 28 de octubre, que estimó el recurso núm. 1131/2019, interpuesto por la representación procesal de don Carlos María contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid ("TEARCL" con sede en Valladolid), de 29 de agosto de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, referida a la declaración del IRPF de 2014.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El Abogado del Estado, mediante escrito de 30 de noviembre de 2022, preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 28 de octubre de 2020.

El TSJCL tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de diciembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de julio de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

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

Determinar cómo han de imputarse temporalmente las subvenciones de capital percibidas por los sujetos pasivos de IRPF cuando se haya optado previamente por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de **caja**.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ["LIRPF"], 7 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["RIRPF"], 19 del Real Decreto Legislativo 7/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS"] y 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ["LGT"], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 26 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("LIRPF"), "BOE" núm. 285, de 29 de noviembre, y 7 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero ("RIRPF"), "BOE" núm. 78, de 31 de marzo, con relación al artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS"), "BOE" núm. 61, de 11 de marzo, [actual artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), "BOE" núm. 288, de 28 de noviembre]



y con el art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Considera que, en casos como el presente, en el que resulta aplicable el régimen de estimación directa simplificada, la opción se realiza en el momento de presentar la declaración, elección que deberá aplicarse a la totalidad de los ingresos y gastos de la actividad, incluyendo las subvenciones, ya sean éstas de capital o de explotación, pues la norma no contiene excepción alguna.

Desarrollando la misma argumentación y siguiendo al TEARCL, aduce que, cuando se trate una subvención de capital y al empresario o profesional se aplique el criterio del devengo, la subvención se imputará a resultados en la medida en que el bien o derecho se vaya amortizando que es cuando se produce la corriente real de bienes y servicios y que es el criterio contable incorporado por la norma tributaria. Pero si opta por el criterio de **caja**, apunta que, necesariamente, deberá imputarse en el ejercicio en el que se cobre el importe de la subvención, con independencia de la amortización del bien o derecho que financie.

Por lo demás, no puede alterarse el criterio de **caja** por el que optó el recurrente pues -explica- la opción, una vez ejercitada, no admite modificación, salvo que se haga en el periodo de declaración o bien cuando concurren circunstancias excepcionales, circunstancias que no se dan en este caso.

Alude a la posible incidencia de la nueva redacción del apartado b) del art. 14.1 LIRPF, debida al Real Decreto-Ley 5/2020, de 25 de febrero, BOE núm. 49, de 26 de febrero (incorporada al artículo segundo de la Ley 8/2020, de 16 de diciembre, BOE núm. 328, de 17 de diciembre), modificación que adiciona un nuevo párrafo al art. 14.1.b) LIRPF, que queda como sigue:

"b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes."

Para el abogado del Estado, la introducción de ese nuevo párrafo pretende disipar las dudas sobre la consideración de la subvención para primera instalación de jóvenes agricultores como subvención de explotación o de capital y establece una regla singular que permite diferir su aplicación como ingreso en cuatro años. No obstante, a pesar de la modificación, se mantiene la regla general del párrafo primero, y, por tanto, subsiste el problema de cuál será el criterio que aplicar a las subvenciones de capital cuando se ha optado por el criterio de **caja**.

No considera decisivos los argumentos de la sala de instancia, vinculados al hecho de que en el régimen de estimación directa simplificada se acepten los criterios de amortización propios de la normativa contable, ni que las normas contables atiendan al devengo cuando se trata de una subvención de capital. Una cosa es que el bien de equipo adquirido pueda amortizarse y otra que la subvención percibida para su adquisición pueda imputarse en uno o varios ejercicios.

Además, afirma que con relación a las amortizaciones hay una recepción expresa de la norma contable por parte de la norma fiscal. Esa circunstancia no concurre en el caso de las subvenciones de capital que no quedan excluidas ni en la LIRPF, ni en el art. 7 de su Reglamento cuando regula la opción por el sistema de cobros y pagos.

Por eso, si se opta por el criterio de imputación del cobro, habrá de seguirse para todos las cantidades cobradas que constituyen ingresos, con independencia de su naturaleza siempre que no exista una excepción expresamente prevista. Y no hay en la normativa aplicable una excepción para las subvenciones de capital.

Atendiendo a los términos en que la cuestión aparece planteada en el auto de admisión del recurso de casación, solicitó de la Sala que fije la siguiente doctrina en el presente recurso:

"Las subvenciones de capital percibidas por los sujetos pasivos de **IRPF**, cuando se haya optado previamente por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de **caja**, han de imputarse siguiendo ese mismo criterio."

Y en su virtud, instó de esta Sala que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustadas a derecho tanto la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29-82019 impugnada en la instancia, como los actos administrativos de los que trae causa.



4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El procurador don Julio César Samaniego Molpeceres, en representación de don Carlos María, presentó escrito de oposición de fecha 19 de octubre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación argumenta, en síntesis, que las normas citadas como infringidas por la parte recurrente, han de ser interpretadas a la luz de las que cita en su escrito de oposición.

Expresa que la tesis de la Abogacía del Estado presupone nacer en quiebra técnica la mayoría de las empresas que hayan recibido una subvención de capital para adquirir elementos amortizables a varios años e, incluso, les debería llevar a declararse en concurso nada más nacer cuando ni siquiera han comenzado a generar recursos.

Aclara que, si por alguna circunstancia hubiera de entenderse que algunos de los preceptos que indica la Abogacía del Estado en este recurso han sido infringidos -cosa que, expresamente, niega el escrito de oposición-, habría que estar al art. 7.2 del Código Civil para evitar la aplicación de una situación técnica injusta.

Recuerda que el Código de Comercio [Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio ("CCo"), "Gaceta de Madrid" núm. 289, de 16 de octubre] exige que las cuentas se realicen "conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados", por lo que debe acudir a la norma de valoración 18ª.1.1 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, "BOE" núm. 278, de 20 de noviembre.

Insiste que resulta evidente que la normativa no distingue entre estar el sujeto pasivo en el régimen o criterio de devengo o en el régimen o criterio de cobros y pagos a efectos de **IRPF**, y entiende que no lo hace porque de hacerlo estaría incurriendo en una gravísima discriminación entre uno y otro contribuyente, y porque es lógico y justo que si el gasto efectuado se ha de deducir en diversos ejercicios, no puede imputarse a ingresos la subvención recibida para afrontar el gasto, porque en algunos de los supuestos en que la subvención hubiera constituido un porcentaje muy elevado del gasto, sobre todo al principio de instalación, como es el caso de su principal, llevaría directamente a la empresa a la ruina en el primero de los ejercicios económicos, al no poder amortizar la totalidad de un ingreso por subvención, recibido para sufragar un gasto determinado que no pueda amortizar, careciendo también de recursos para hacer frente a la obligación tributaria derivada del pago impositivo de esa subvención.

Alega la consulta vinculante V078717 de 17 de marzo de 2017, por la que se considera que la subvención concedida, en la medida en que tenga por objeto financiar el inmovilizado afecto a la actividad económica, constituirá a efectos del **IRPF** un rendimiento de la actividad económica, en cuanto tiene su origen en el ejercicio de tal actividad.

Se refiere también a la consulta 3 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sobre el tratamiento contable de una subvención destinada a la adquisición de un elemento del inmovilizado, otorgada en un ejercicio posterior a dicha adquisición y por un importe del 75 por ciento del precio de adquisición del citado activo, concluyendo en un criterio de imputación (contenido en la consulta número 10 del BOICAC nº 40) que responde a la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos asociados a la operación.

Y entiende que la postura jurisprudencial a fijar habría de ser la que resumidamente concreta:

"Las subvenciones de capital percibidas por los sujetos pasivos de **IRPF**, cuando se haya optado previamente por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de **caja**, han de imputarse en la misma forma en que resulten amortizables o deducibles los bienes adquiridos con dicha subvención, al objeto de evitar discriminación frente a quienes hayan optado por criterio de devengo u otros."

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 28 de octubre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 22 de marzo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica



El debate casacional se centra en determinar el ejercicio fiscal al que habrán de imputarse las subvenciones de capital, percibidas por los sujetos pasivos de **IRPF**, cuando se haya optado, previamente, por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de **caja**.

En otras palabras, se hace preciso esclarecer si la norma especial contable, referida concretamente a las subvenciones de capital, es de aplicación preferente a las derivadas de los criterios generales sobre imputación que recoge la Ley del **IRPF** aplicable al caso.

Dado que la controversia ha sido resuelta en nuestra sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, que desestima el recurso de casación núm. 3679/2020, deliberado en la misma fecha que el presente recurso de casación y que fue también interpuesto por el abogado del Estado contra una sentencia de la misma Sala de Valladolid, razones de unidad de doctrina y de seguridad jurídica exigen una remisión a la referida sentencia.

SEGUNDO. - Remisión a la sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, rca 3679/2020

Como se acaba de poner de manifiesto, ya hemos resuelto la cuestión casacional que aquí se nos presenta en la sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, rca 3679/2020, por lo que procede remitirnos a sus consideraciones, teniendo en cuenta, a mayor abundamiento, que tanto la sentencia impugnada en el recurso de referencia como la que constituye el objeto del presente recurso de casación, fundamentan sus respectivos fallos estimatorios en el criterio sentado por la misma Sala de Valladolid, en la sentencia de 29 de mayo de 2020, recaída en el recurso contencioso-administrativo 715/2019, ECLI:ES:TSJCL:2020:1827.

En el Fundamento de Derecho Cuarto de nuestra sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, rca 3679/2020, damos cuenta de los razonamientos jurídicos que fundamentan la respuesta que hemos de expresar para resolver el asunto y que, atendiendo las circunstancias expresadas, reproducimos a continuación con las necesarias adaptaciones.

Los razonamientos de la Sala de Valladolid, expresados en lo esencial, deben ser acogidos, desestimando en consecuencia el recurso de casación formalizado por el abogado del Estado, por las siguientes razones:

1) La tesis de la Administración tributaria parte de una errónea configuración del principio de imputación temporal: según el criterio del devengo, -por remisión a la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, conforme a lo establecido en el artículo 14.1.b) de la LIRPF, en la redacción aplicable al caso- la imputación ha de realizarse al momento de adquisición del derecho a la subvención. Ha de recordarse que esta subvención se percibe mediante un pago único. El criterio de cobro -el elegido por el Sr. Carlos María - le lleva a imputar la subvención al periodo en que su importe es percibido.

2) Sin embargo, el razonamiento del TEAR, seguido por el abogado del Estado como sustento de su pretensión casacional, altera este esquema legal y viene a sostener que, si se opta por el principio del devengo -expresa o tácitamente-, el empresario individual se puede imputar por partes anuales, en función de la amortización de los activos adquiridos con la subvención de capital (coincidente con la regla de la Norma 18ª del PGC), siendo así que esta norma resultaría aplicable pese a ser rigurosamente incompatible con el principio del devengo, el cual exigiría una imputación única de la totalidad de la cantidad recibida como ayuda pública en el momento en que se reconociera su derecho, esto es, en que éste fuera exigible.

3) En cambio, si se opta por el criterio del cobro -como aquí ha sucedido- se perdería esa posibilidad y habría que imputar la totalidad de la subvención en el ejercicio de su percepción, sin vincularla a la amortización de los activos para la que se concede.

4) El propio artículo 14 de la LIRPF de 2006 dispone que "*[L]os rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse*".

5) Por tanto, la LIRPF se remite, a los efectos de imputación temporal -entre otros- a la ley del impuesto sobre Sociedades, el TRLIS de 2004, aplicable al caso y ya derogado, aunque la norma pervive en la vigente LIS de 2014.

6) No cabe hablar de jerarquía o prioridad del artículo 14 LIRPF sobre las normas contables, ni apelar al rango reglamentario de éstas, pues hay una remisión de dicha norma a las que disciplinan el impuesto sobre sociedades, en cuanto a los rendimientos de actividades económicas, cuya base imponible encuentra su fundamento mismo en la norma contable. Así, el artículo 10.3 TRLIS de 2004 -norma que se reproduce en el vigente artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -LIS- dispone que: "*[...] En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas [...]*".

Por tanto, hay una remisión explícita a lo que señalen las normas contables -y, dentro de las normas de registro y valoración contenidas en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el plan general de contabilidad, la Norma 18ª PGC- bajo la intitulación de "18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos" una especialidad, esto es, una regla especial respecto de la imputación temporal, en lo referido a los ingresos derivados de la percepción de una subvención de capital, en los términos que hemos visto.

7) Tal criterio contable y, por ende, fiscal, es ajeno, o está al margen, de las dos reglas generales del art. 14.1 LIRPF, como lo prueba que la introducción por Real Decreto-Ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación, de una regla como la que hemos visto, se haya integrado, en el nuevo párrafo segundo del artículo 14.1.b) LIRPF, que dispone que "No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes", regla que se repite en el apartado I (ele), entre las reglas especiales.

8) En consecuencia, la norma de valoración 18ª, antes reproducida, establece una regla de imputación gradual o sucesiva, en lo atinente a las subvenciones de capital que ahora nos ocupan, que no distingue entre el criterio de devengo o **caja** elegido en el impuesto sobre sociedades o, por remisión a las reglas de este, en el **IRPF** y, menos aún, es admisible que tal regla de reparto al ritmo de la amortización de los bienes o activos que se adquieran con el importe de la subvención, dada su naturaleza, sólo fuera aplicable a los que hubieran elegido la regla del devengo y no a los que optaron por el de **caja**.

Ello lo prueba el que el contenido material o sustantivo de la norma 1.3. "Criterios de imputación a resultados" ninguna relación guarda con el devengo o con el cobro (que sería todo al mismo ejercicio):

"...La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad...".

Así, a efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

"...c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

- Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance [...]".

9) Debe señalarse, además, de acuerdo con lo razonado en la sentencia aquí impugnada, que la reforma operada por el Real Decreto-Ley 5/2020 para incorporar a la Ley del impuesto personal la misma regla que, para un ejercicio anterior, pretendió aplicarse el contribuyente, puede rectamente entenderse como una norma interpretativa o aclaratoria, a efectos fiscales, de lo que ya antes estaba previsto respecto del modo de contabilizar las subvenciones de capital, haciéndola explícita y formal y dotándola de rango legal.

10) En tal sentido puede ser interpretada la alusión, dentro de la norma 18ª de valoración, ya reproducida más arriba, a que la imputación se efectuará *atendiendo a su finalidad...* que no es otra que la de permitir el acceso a la actividad empresarial agrícola de los jóvenes agricultores.

11) El voto particular de la sentencia objeto del recurso de casación núm. 3679/202, resuelto por nuestra sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, se refiere a la cuestión de la infracción o quebrantamiento, por parte del contribuyente, de la opción tributaria ejercitada por el criterio de cobro, que el Abogado del Estado reivindica como principio conculcado por aquél.

A tal respecto, el artículo 119.3 LGT establece que "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración". Sin embargo, es de considerar que no vemos acertada la tesis del Abogado del Estado sobre la infracción del artículo 119 LGT, acerca de las opciones tributarias.

Ello es así porque el contribuyente no se desdice, ni formal ni materialmente, de la opción ejercitada por el criterio del cobro, que es un criterio general, para ingresos y gastos corrientes, pero que resulta compatible con la posible existencia de otros criterios o reglas especiales de imputación, como aquí sucede, en relación con la adquisición de ingresos o asunción de gastos sustantivamente diferentes y, en particular, a las subvenciones de capital, destinadas a favorecer la instalación de agricultores jóvenes.

A tal efecto, cabe recordar que la regla de valoración a que nos referimos, y que la Administración parece obviar en su existencia misma, haciéndola compatible con la regla del devengo, pero no con la de **caja** o cobro, dispone, como principio interpretativo sustancial, que "La imputación a resultados de las subvenciones,



donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables **se efectuará atendiendo a su finalidad** , así como que "A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:...

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

- Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance".

TERCERO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, remitiéndonos al Fundamento de Derecho Quinto de nuestra sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, rca 3679/2020, declarar lo siguiente:

1.- Las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se imputarán atendiendo a su finalidad, conforme a las normas contables, aplicables a las sociedades y, por reenvío de las normas de éstas, a los empresarios individuales que deben tributar por el **IRPF**.

2.- En caso de que las subvenciones de capital se hayan concedido para adquirir activos o cancelar pasivos, se aplica la regla prevista en relación con los activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, esto es, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

3.- La opción tributaria que el contribuyente haya ejercitado por el criterio de **caja** no impide la aplicación de la regla anterior, dada su especialidad y la remisión que la Ley del **IRPF** de 2006, aplicable al caso, efectúa a la normativa específica del impuesto sobre sociedades y ésta, a su vez, al resultado contable.

4.- No hay infracción del artículo 119.3 de la LGT por el hecho de que, quien haya optado por el criterio de cobro o **caja** aplique la regla especial contenida en la Norma de valoración núm.18 del PGC, pues tal decisión no supone una revocación de la opción, sino la selección preferente de una *lex specialis*.

La sentencia impugnada resulta conforme con la doctrina que se acaba de exponer, circunstancia que fundamenta la desestimación del recurso de casación.

CUARTO. - Costas

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Tercero, por remisión al Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia núm. 392/2022, de 29 de marzo, rca 3679/2020.

2.- Desestimar el recurso de casación 8193/2020, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 28 de octubre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede en Valladolid, en el recurso núm. 1131/2019.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.