



Roj: **STS 1456/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1456**

Id Cendoj: **28079130022022100109**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/03/2022**

Nº de Recurso: **3679/2020**

Nº de Resolución: **392/2022**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 1608/2020,**
ATS 11547/2020,
STS 1456/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 392/2022

Fecha de sentencia: 29/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3679/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/03/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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.: 3679/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 392/2022

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 29 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3679/2020**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que por Ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia nº 492/2020, de 25 de mayo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid- en el recurso nº 804/2019. Ha comparecido como parte recurrida el procurador don Miguel Ángel Sanz Rojo, en nombre y representación de **DON José**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 25 de mayo de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]Que estimamos la demanda presentada por el Procurador de los Tribunales don Miguel Ángel Sanz Rojo, en la representación procesal que tiene acreditada en autos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta y uno de mayo de dos mil diecinueve, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM NUM000, referida a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año dos mil trece, que, como las actuaciones de las que trae causa, se anula por no ser conforme a derecho, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración. Se imponen las costas procesales a la parte demandada [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de 8 de julio de 2020, de preparación de recurso de casación, contra tal sentencia, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas las siguientes normas, que forman parte del derecho estatal: el artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y el artículo 7 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en relación con el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 7/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y con el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 13 de julio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, como recurrente, ha comparecido el 29 de julio de 2020 y el procurador Sr. Sanz Rojo en nombre de don José, como recurrido, lo ha hecho el 21 de julio de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 3 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...]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** [...]"*

2. El Abogado del Estado, interpuso recurso de casación en escrito de 15 de febrero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, en que solicita de este Tribunal Supremo: *"[...] dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31-5-2019 y los actos administrativos de los que trae causa [...]"*

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.



El procurador don Miguel Ángel Sanz Rojo, en representación de don José, parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 18 de marzo de 2021, en que pide de la Sala: "[...] dicte sentencia fijando la doctrina legal en los términos que han quedado expuestos, desestimando el recurso y confirmando la Sentencia recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente [...]".

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 22 de marzo de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista de la cuestión de interés casacional para formar jurisprudencia, tal como es planteada en el auto de admisión, 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**. 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.

SEGUNDO.- Antecedentes del asunto y fundamentación del auto de admisión y de la sentencia de instancia.

Según resume, a partir del fundamento jurídico segundo, el auto de admisión de este recurso, fechado el 3 de diciembre de 2020:

*"[...] SEGUNDO.- El debate suscitado en la instancia y que pretende esclarecer la administración recurrente gira en torno a si deben regularizarse los ingresos percibidos por un contribuyente, empresario individual que tributa en el régimen de estimación directa simplificada, y que aun habiéndose acogido al **criterio** de **caja**, imputa el importe de una subvención de capital recibida para la adquisición de bienes de equipo difiriéndolo en los periodos correspondientes a los de la amortización de los bienes financiados con la misma.*

A fin de determinar con precisión las cuestiones que presentan interés casacional objetivo derivadas de este recurso conviene recopilar los hechos que se deducen de la sentencia y resolución administrativa recurrida y que interesan al caso:

*Tras la notificación de un requerimiento al contribuyente en el que se solicitaba que se aportaran, entre otros documentos, los relativos a la subvención de instalación de jóvenes agricultores y a la subvención de planes de mejora, la administración recurrente giró una propuesta de liquidación por el IRPF del año 2013 en la que se determinaba una cuota a pagar de 24.571,45 euros, resultado de imputar a ese ejercicio las cantidades percibidas como subvenciones de capital al haber optado el contribuyente por el **criterio** de cobros para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.*

Presentadas alegaciones por el interesado, en fecha 28 de marzo de 2017 se notifica acuerdo de liquidación por IRPF del año 2013 en el que se confirma la antedicha cuota que, finalmente, se ve incrementada por unos intereses de 2.817,73 euros.

Frente a esta liquidación se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 9 de junio de 2017.

*Esta decisión administrativa fue confirmada en vía económico- administrativa por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León dictada en fecha 31 de mayo de 2019 con fundamento en que, aunque en materia de imputación temporal de rentas en el ámbito de las actividades económicas desarrolladas por sujetos pasivos, en el marco del IRPF se debe estar, como regla general, al principio del devengo, la norma admite que el sujeto pueda utilizar **criterios** distintos a este, así que habiendo optado en este caso por el **criterio** de cobros y pagos o de imputación temporal de **caja**, necesariamente la cantidad recibida deberá imputarse al ejercicio en el que se percibió, con independencia de su exigibilidad.*

Frente esta última resolución se interpuso recurso contencioso administrativo que fue estimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *La sentencia dictada el 25 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, funda su fallo estimatorio*



en el **criterio** sentado por la misma sala en la sentencia de 29 de mayo de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo 715/2019 de la que reproduce, entre otros, los siguientes razonamientos:

"[...] b) No cabe, pues, aceptar sin más la directa subordinación que la Administración demandada efectúa entre imputación proporcional de la subvención y **criterio** de devengo, ni, por tanto, el corolario de imputación íntegra en un solo ejercicio en caso de **criterio** de **caja**, ya que, desde dicho condicionamiento no resulta de la norma 18ª analizada, lo que, en principio, bastaría para la estimación del recurso, sin perjuicio de lo cual cabe añadir las consideraciones que a continuación se exponen (...).

e) Ahora bien, al entender de la Sala esta "prevalencia" de los **criterios** fiscales sobre los contables no es suficiente para concluir, como lo hace la Administración demandada, que de optar por el **criterio** de **caja** el ingreso seciente a una subvención de capital haya de imputarse íntegramente en el ejercicio en que se percibe su importe (...).

Es decir, la propia normativa tributaria contempla el gasto deducible por amortización del inmovilizado material al margen del devengo o de **caja** ya que el momento de "puesta en condiciones de funcionamiento", del que lógicamente va a depender el período de vida útil, es un elemento material/fáctico independiente de la fecha en que se expidió la factura de venta (devengo) o de la fecha en que se abonó su importe (**caja**) e, incluso, del momento en que el adquirente recibió materialmente el activo pues, al menos en teoría, podría no ponerlo en funcionamiento de modo inmediato o en el mismo ejercicio fiscal.

f) En definitiva, si el empresario en régimen de estimación directa simplificada está obligado a efectuar las amortizaciones con arreglo a las Tablas aprobadas por la Administración, al margen pues de los **criterios** fiscales de devengo o **caja**, y si la única norma contable sobre imputación temporal de subvenciones de capital establece, también al margen de los **criterios** contables de devengo o **caja**, una imputación proporcional vinculada a las normas de amortizaciones del activo inmovilizado material adquirido mediante la misma, la conclusión concreta al parecer de la Sala no puede ser otra que, cualquiera que sea el **criterio** fiscal de imputación temporal (devengo o **caja**) seguido por el contribuyente en régimen de estimación directa simplificada, el ingreso seciente a una subvención de capital ha de imputarse en proporción a las amortizaciones de lineal previstas para el inmovilizado material de que se trate.

g) Por lo demás, esta conclusión parece corroborarse con la reforma de la LIRPF operada por el Real Decreto-ley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación, que añadió un párrafo segundo al artículo 1.b) sobre imputación de rendimientos de actividades económicas: "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"; y ello a la vista de la propia exposición de motivos: (...).

En fin, dicha exposición contempla la "preocupación" sobre el tratamiento fiscal relativo a la imputación temporal de las subvenciones, pero sólo respecto de las subvenciones corrientes, no sobre las subvenciones de capital y ello, precisamente -al entender de la Sala-, porque presupone que en estos casos la imputación es siempre dilatada en el tiempo en función de las amortizaciones del bien al que en cada caso se refieran, consideraciones que nos llevan, como se anticipó, a la estimación del recurso".

[...] Este pronunciamiento cuenta con un voto particular que disiente del **criterio** mayoritario con fundamento en la misma tesis que mantiene la administración recurrente, esto es, en que la elección hecha sobre el **criterio** de imputación temporal, que en este caso puede apartarse de la regla general (**criterio** del devengo), vincula al sujeto pasivo mientras no se rectifique la opción con causa justificada, pues lo contrario atenta contra el principio de los actos propios [...].

TERCERO.- El régimen jurídico aplicable al asunto debatido.

Resulta procedente reflejar el conjunto de normas que constituyen el marco jurídico que ha de ser tomado en cuenta para la resolución de este asunto.

El artículo 14.1.b) LIRPF, intitulado "Imputación temporal", establece, en la redacción aplicable *ratione temporis*, lo siguiente:

"1. Regla general.

*Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes **criterios**:*

a) *Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.*

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 ".

Por su parte, el artículo 19, apartados 1 y 2, TRLIS, dispone:

"Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos.

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

*2. La eficacia fiscal de los **critérios** de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".*

Interesa también destacar que el artículo 7 del RIRPF establece cuanto sigue:

"Artículo 7. Imputación temporal de rendimientos

*1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los **critérios** de imputación temporal previstos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.*

*2. 1º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el **critério** de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.*

Dicho **critério** se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

*2º La opción por el **critério** señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.*

3º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio (...).

*4. En ningún caso, los cambios de **critério** de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio".*

Por último, en el escrito de preparación se invoca asimismo como infringido un precepto de la Ley General Tributaria que merece ser reproducido, el artículo 119.3, a cuyo tenor:

"[...] 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".

Conforme sigue indicando el auto de admisión:

"Tal como advierte el abogado del Estado, a pesar de que uno de los preceptos cuya interpretación se propugna se encuentra derogado, en concreto el artículo 19 TRLIS, ha de repararse en que el texto literal del artículo correspondiente de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades no difiere en lo sustancial de lo dispuesto en el invocado. Por este motivo no cabe plantearse una posible inadmisión en atención a que el asunto planteado no mantenga interés por el cambio normativo producido.

A mayor abundamiento, aunque la sentencia de instancia se basa en una adenda, introducida en el artículo 14 LIRPF por Real Decreto Ley 5/2020, referente a la imputación de las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España, para interpretar el precepto en



consonancia con la tesis mantenida por el otrora actor, ha de repararse en que la norma mantiene la regla general establecida en el párrafo primero a pesar de introducir una regla singular de aplicación para las mencionadas subvenciones, así como que el hecho de que la controversia pudiera haber quedado resuelta con efectos ad futurum no significa que hasta la entrada en vigor de esta reforma, en fecha 1 de enero de 2020, la solución legal fuera la misma [...]."

La fundamentación de la sentencia es más extensa y se transcribe seguidamente:

"[...] III.- Resueltas dichas cuestiones, procede ahora analizar lo que supone, en palabras del escrito rector del proceso, el "nudo gordiano" del litigio, en cuanto, efectivamente, se trata de resolver si se deben regularizar los ingresos percibidos por un contribuyente empresario individual que tributa en el régimen de estimación directa simplificada, habiéndose acogido al **criterio de caja**, como consecuencia de una subvención de capital recibida para la adquisición de bienes de equipo y que ha imputado su importe difiriéndolo en los periodos correspondientes a los de la amortización de los bienes financiados con dicha subvención, mientras que la Administración Estatal de Administración Tributaria ha imputado el total importe de la subvención en el mismo ejercicio en el que la percibe, argumentando que debe someterse necesariamente dicho ingreso al **criterio de caja**.

En lo que afecta a esta cuestión, ha de señalarse que esta Sala ha fijado su posición en la sentencia dictada en el P.O. 715/2019, donde, en lo que interesa a esta cuestión, ha dicho lo siguiente:

"Una subvención de capital es la que está destinada a inversiones (las subvenciones de explotación o corrientes se conceden para compensar gastos del ejercicio o pérdida de ingresos de la actividad económica, vgr. las percibidas para la creación de empleo). Las subvenciones de capital son las que se destinan a financiar los diferentes elementos del inmovilizado, fijo, material o inmaterial. Deberán tratarse como ingreso integrándose como el resto de aquellos para determinar los rendimientos íntegros de la actividad que finalmente formarán parte de la base imponible.

Al entender de la Sala no cabe aceptar el argumento de la Oficina gestora, adverado por la resolución del TEAR impugnada, *de que cuando se trate de una subvención de capital y el empresario o profesional se acoja al **criterio** del devengo, se imputará como ingreso a resultados en la medida en que el bien o derecho se vaya amortizando por ser cuando se produce la corriente real de bienes y servicios*, mientras que *si opta -como en este caso- por el **criterio** de **caja** necesariamente deberá imputarse en su totalidad como ingreso en el que se cobre el importe de la subvención con independencia de la amortización del bien o derecho que financie*. Dicho de otro modo, la Administración entiende que el **criterio** de imputación temporal contenido en la norma 18ª, sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), únicamente es aplicable cuando el empresario o profesional sigue el **criterio** de devengo, pero no si ha optado por el **criterio** de **caja**, mientras que el recurrente entiende que dicha norma especial es aplicable en todo caso, y que su opción por el **criterio** de **caja** sólo podría alcanzarle a la imputación temporal no regulada en norma especial, pero como quiera que existen las normas del PGC (Registro y Valoración 2ª.2.1 -referente a las amortizaciones- y la 18ª -referente a las subvenciones-), el **criterio** de **caja** no modificaría el tratamiento contable de las amortizaciones y subvenciones.

En lo que aquí interesa, la norma 18ª del PGC (Plan General Contable) establece lo siguiente:

"[...] I. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos de los socios o propietarios";

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los **criterios** que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma...

...1.3. **Criterios** de imputación a resultados.

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

En este sentido, el **criterio** de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

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



- a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit (sic) de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.
- b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.
- 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 [...].
- d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente".

Así las cosas, no discutiéndose en el ejercicio 2012 -en que el recurrente cobró la subvención por Primera Instalación objeto de controversia-, y al amparo de lo dispuesto en el artículo 7.2.1º del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), el recurrente optó válidamente por el **criterio** de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de sus actividades económicas, el recurso, ya se anticipa, ha de correr suerte estimatoria, y es que

a) Es cierto que entre los principios contables indicados en el artículo 3 del PGC se encuentra el del devengo, en cuya virtud, "La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación: ... 2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."; no lo es, sin embargo, que todas las normas contempladas en el PGC sigan necesariamente dicho principio y, en concreto, la norma 18ª en cuanto a la imputación del ingreso derivado de una subvención pública no reintegrable no se inspira en el principio de devengo ya que, como" acabamos de ver, la imputación ha de efectuarse "atendiendo a su finalidad".

b) *No cabe, pues, aceptar sin más la directa subordinación que la Administración demandada efectúa entre imputación proporcional de la subvención y **criterio** de devengo, ni, por tanto, el corolario de imputación íntegra en un solo ejercicio en caso de **criterio** de caja, ya que, desde dicho condicionamiento no resulta de la norma 18ª analizada, lo que, en principio, bastaría para la estimación del recurso, sin perjuicio de lo cual cabe añadir las consideraciones que a continuación se exponen.*

c) Desde un punto de vista exclusivamente tributario, el artículo 14, sobre imputación temporal, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su apartado I. b) - redacción anterior al Real Decreto-Ley 5/2020, de 25 de febrero, al que luego nos referiremos-, establecía que:

"1 Regla general. Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes **criterios**:... 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.", sin que, por otro lado, se incluyera en el apartado 2 ninguna regla especial en relación con ayudas públicas vinculadas a actividades económicas, por lo que hemos de estar a la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades.

d) En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no se discute la prevalencia de las normas fiscales sobre las contables tanto en lo que se refiere a la determinación de la base imponible ex artículo 19, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en cuya virtud, "3. *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 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*", como en la determinación de los **criterios** de imputación temporal de ingresos y gastos, ya que tras prever el artículo 11 la aprobación por la Administración tributaria de un **criterio** de imputación temporal distinto al general de devengo según la normativa contable -como así ha ocurrido en este caso-, y tras señalarse en su apartado 3 que "1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de



forma acelerada" añade en su párrafo segundo que "Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores", sin que, tampoco en este caso, exista norma especial en relación con las subvenciones.

e) Ahora bien, al entender de la Sala esta "prevalencia" de los **criterios** fiscales sobre los contables no es suficiente para concluir, como lo hace la Administración demandada, que de optar por el **criterio de caja** el ingreso seciente a una subvención de capital haya de imputarse íntegramente en el ejercicio en que se percibe su importe.

En este sentido no podemos obviar que en el régimen de estimación directa simplificada al se acoge el recurrente las amortizaciones el inmovilizado material se practicarán ex artículo 30 RIRPF "de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas", tabla contenida en este caso en la Orden de 27 de marzo de 1998, por la que se aprueba la Tabla de Amortización Simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

Tampoco podemos olvidar que conforme a lo dispuesto en el artículo 3, sobre amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), tras señalar que, 1 ". Se considerará que la depreciación de los elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias es efectiva cuando sea el resultado de aplicar alguno de los métodos previstos en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley del Impuesto" y que "2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual..." añade " 3. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. Los elementos patrimoniales del inmovilizado material, inmaterial e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del período de su vida útil".

Es decir, la propia normativa tributaria contempla el gasto deducible por amortización del inmovilizado material al margen del devengo o de **caja** ya que el momento de "puesta en condiciones de funcionamiento", del que lógicamente va a depender el período de vida útil, es un elemento material/fáctico independiente de la fecha en que se expidió la factura de venta (devengo) o de la fecha en que se abonó su importe (**caja**) e, incluso, del momento en que el adquirente recibió materialmente el activo pues, al menos en teoría, podría no ponerlo en funcionamiento de modo inmediato o en el mismo ejercicio fiscal.

f) En definitiva, si el empresario en régimen de estimación directa simplificada está obligado a efectuar las amortizaciones con arreglo a las tablas aprobadas por la Administración, al margen pues de los **criterios** fiscales de devengo o **caja**, y si la única norma contable sobre imputación temporal de subvenciones de capital establece, también al margen de los **criterios** contables de devengo o **caja**, una imputación proporcional vinculada a las normas de amortizaciones del activo inmovilizado material adquirido mediante la misma, *la conclusión concreta al parecer de la Sala no puede ser otra que, cualquiera que sea el **criterio** fiscal de imputación temporal (devengo o **caja**) seguido por el contribuyente en régimen de estimación directa simplificada, el ingreso seciente a una subvención de capital ha de imputarse en proporción a las amortizaciones de lineal previstas para el inmovilizado material de que se trate.*

g) Por lo demás, esta conclusión parece corroborarse con la reforma de la LIRPF operada por el Real Decretoley 5/2020, de 25 de febrero, por el que se adoptan determinadas *medidas urgentes en materia de agricultura y alimentación*, que añadió un párrafo segundo al artículo 1.b) sobre imputación de rendimientos de actividades económicas:

" 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." ; y ello a la vista de la propia exposición de motivos : "Por otro lado, la norma incluye una modificación concreta que afecta a la fiscalidad de estas actividades en un elemento muy sensible y de una importancia capital para el sector.



Existe una generalizada preocupación por el actual tratamiento fiscal de las ayudas a la incorporación de jóvenes a la actividad agraria, una de las líneas esenciales de la política de renovación del sector primario y uno de los ejes sobre los que versará la nueva Política Agrícola Común (PAC), en cuanto a su imputación temporal. El cambio de calificación fiscal de las subvenciones a la incorporación de jóvenes agricultores, derivadas del Marco Nacional de Desarrollo Rural, ha dificultado que puedan acceder a éstas una parte de los agricultores, desincentivando estas medidas, esencial en el proceso de renovación del proceso productivo. Mientras en el Marco Nacional del periodo 2007-2013 se contemplaban las ayudas a la instalación de jóvenes agricultores, como medidas destinadas a inversiones y gastos de instalación, el Marco Nacional 2014-2020 las condiciona directamente al desarrollo de un plan empresarial. En consecuencia, fiscalmente han pasado de considerarse subvenciones de capital a subvenciones corrientes como ayuda a la renta, lo que obliga al perceptor a tener que sufragar la totalidad del impuesto en el primer momento, sin posibilidad de fraccionamiento del pago a lo largo del período cuatrienal de percepción.

Por consiguiente, en muchos casos se liquidan los impuestos de una ayuda aún no percibida, lo que puede desincentivar precisamente la apuesta por el relevo generacional a través de esta medida. En consecuencia, se adapta la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para permitir en este supuesto, al igual que ya sucede en otros análogos, tributar en varios ejercicios. Esta reforma es de gran importancia y responde a una demanda tradicional del sector, dado que la incorporación de jóvenes es una de las líneas esenciales de la política de renovación del sector primario y uno de los ejes de la nueva PAC. Siendo sus efectos muy relevantes, no obstante, tiene coste cero para las arcas públicas pues permite el pago del impuesto a lo largo de las anualidades de ejecución de las ayudas, sin disminuir el volumen final de ingresos públicos, pero acomodándolo al marco temporal en que se recibe la ayuda".

En fin, dicha exposición contempla la "preocupación" sobre el tratamiento fiscal relativo a la imputación temporal de las subvenciones, pero sólo respecto de las subvenciones corrientes, no sobre las subvenciones de capital y ello, precisamente -al entender de la Sala-, porque presupone que en estos casos la imputación es siempre dilatada en el tiempo en función de las amortizaciones del bien al que en cada caso se refieran, consideraciones que nos llevan, como se anticipó, a la estimación del recurso".

IV.- Siendo este el **criterio** adoptado por la Sala al respecto, de acuerdo con el **criterio** de igualdad en la aplicación en la aplicación en la ley - SSTC 186/2000, de 10 julio, 161/2008, de 2 diciembre, 105/2009, de 4 mayo, 36/2011, de 28 marzo y 112/2017, de 16 octubre-, que impide dar una respuesta diferente a cuestiones iguales por un mismo Órgano Judicial, si no se aprecian razones bastantes que lo justifiquen, deberá ser mantenido en ente litigio, al no apreciarse razones bastantes para alterarlo [...]"

CUARTO.- Razonamientos jurídicos que fundamentan la respuesta que hemos de expresar para resolver el asunto.

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. José - 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 cuento 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 periodo 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) Los términos del voto particular opuesto a la sentencia que ahora examinamos trae a colación 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 es 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 no se 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*".

QUINTO.- Doctrina jurisprudencial que se establece.

En atención a lo que hemos razonado sobre el asunto enjuiciado, a la pregunta formulada en el auto de admisión, consistente 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** [...]]", cabe ofrecer la siguiente respuesta.

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 nº 18 del PGC, pues tal decisión no supone una revocación de la opción, sino la selección preferente de una *lex specialis*.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre 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:

1º) Fijar los **criterios** interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO** contra la sentencia nº 492/2020, de 25 de mayo, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso nº 804/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

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



Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ