

El sujeto pasivo del IRPF que desarrolla una actividad económica, acogido al régimen de estimación directa simplificada y que percibe una subvención de capital puede optar por el criterio de caja, imputando la subvención en varios ejercicios

Se confirma la sentencia que consideró correcto que un sujeto pasivo del IRPF que desarrollaba una actividad económica, acogido al régimen de estimación directa simplificada y que percibió una subvención en el año 2015, optara en dicho ejercicio por el criterio de imputación temporal de caja, imputando la subvención de capital percibida en varios ejercicios en función de la amortización de los bienes de equipo adquiridos con la mism.

Idéntico asunto ha sido resuelto por la STS de 29 de marzo de 2022 -rec. cas. 3679/2020-, y en la que fijó como doctrina que 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. En caso de que las subvenciones de capital se hayan concedido para adquirir activos o cancelar pasivos, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para dichos elementos, o cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. La opción tributaria que se haya ejercitado por el criterio de caja no impide la aplicación de la regla anterior, dada su especialidad y por la remisión de la LIRPF a la Ley del impuesto de sociedades y ésta al resultado contable.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 04/04/2022

Nº de Recurso: 8138/2020

Nº de Resolución: 412/2022

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

Ponente: JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

En Madrid, a 4 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 8138/2020, interpuesto por La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia nº , 938, de 25 de septiembre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Sede de Valladolid), pronunciada en el recurso nº. 1265/2019,

contra la resolución de 30 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, desestimatoria de la reclamación nº. NUM000 presentada frente a la liquidación provisional por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2015, dictada por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Palencia de la AEAT, siendo la cuantía de la reclamación de 6.543,12 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida D^o. Jon , representado por el procurador de los Tribunales D^a. Miguel Ángel Sanz Rojo, bajo la dirección letrada de D^o. Jesús Puertas Ibañez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso nº. 1265/2019, seguido en la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de de Castilla-León (Sede de Valladolid), con fecha 25 de septiembre de 2020, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- ESTIMAR el recurso contencioso- administrativo interpuesto por don Jon contra la resolución de 30 de septiembre de 2019 del TEAR de Castilla y León (reclamación núm. NUM000), que se anula, al igual que la liquidación de la que trae causa, por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, sin efectuar especial pronunciamiento en cuanto a costas procesales".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de La Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 11 de noviembre de 2020, ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de de Castilla-León (Sede de Valladolid), preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 30 de noviembre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida D^o. Jon , representado por el procurador de los Tribunales D^a. Miguel Ángel Sanz Rojo, bajo la dirección letrada de D^o. Jesús Puertas Ibañez.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 7 de julio de 201, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia 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".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 27 de julio de 2021, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1.- Los artículos 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y 7 de su Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.
- 2.- El artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (actual artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).
- 3.- El artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El Sr. Abogado del Estado manifiesta que, la Sala de instancia ha infringido dichos preceptos, dando prevalencia a las reglas contables de imputación temporal de subvenciones de capital que atienden al devengo, sin tomar en consideración una circunstancia esencial, como es que el sujeto pasivo había optado en su autoliquidación por el criterio de caja. En virtud de la normativa citada resulta que en el marco del IRPF para la imputación temporal de rentas en el ámbito de las actividades económicas desarrolladas por sujetos pasivos se debe estar, como regla general, al principio del devengo para imputar los correspondientes gastos e ingresos de la actividad, 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, criterio que puede considerarse como criterio contable generalmente aceptado. Ese criterio contable es también el criterio habitual de imputación fiscal en el ejercicio de actividades económicas como refleja el art. 19.1 TRLIS (art.11.1 LIS) Ahora bien, siendo esa la regla general, la norma admite una excepción: la que se entiende concedida para aquellos sujetos pasivos que "opten" por el criterio de cobros y pagos, esto es, por el criterio de imputación temporal de caja, lo que puede tener lugar, entre otros casos, cuando se aplica el régimen simplificado de estimación directa en el IRPF. Luego, en determinados casos, el principio o criterio del devengo puede alterarse por voluntad del sujeto pasivo, mediante el ejercicio de la correspondiente opción. En casos como el presente, en el que resulta aplicable el régimen de estimación directa simplificada, la opción (que se mantendrá por un periodo mínimo de tres años salvo el caso previsto en ordinal 2º, del apartado 2, del artículo 7, del RIRPF) se realizará en el momento de presentar la declaración y lógicamente, la elección que realice el obligado tributario deberá aplicarse a la totalidad de los ingresos y gastos de la actividad incluyendo por tanto también, las subvenciones, ya sean éstas de capital o de explotación, pues la norma no contiene excepción alguna.

Recuerda que el sistema de fuentes (art. 7 LGT) del ámbito tributario, exige aplicar en primer término las normas tributarias, en este caso, el art. 7 del Reglamento IRPF, cuyo tenor literal es claro, extendiéndose el ejercicio de la opción a todos los ingresos y gastos. Así, 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, 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. En el caso de las subvenciones de explotación, si se aplica el criterio del devengo deberá imputarse al ejercicio en que dicha subvención sea exigible, momento en el que debe considerarse

devengada; y si se aplica el criterio de caja deberá imputarse el ingreso en el año en el que efectivamente se cobre, con independencia de su exigibilidad. En el presente caso, consta en el expediente que el recurrente optó con la presentación de la autoliquidación por el IRPF del año 2015 por la imputación temporal aplicando el criterio de cobros y pagos (casilla 091 de la declaración). Ello implica, que habiéndose cobrado la subvención en el ejercicio 2015, será en este ejercicio cuando deban incluirse como ingresos de la actividad; no puede ahora alterarse el criterio de caja por el que optó, toda vez que la opción, una vez ejercitada, no admite modificación, salvo que se haga en el periodo de declaración, pues así resulta del art. 119.3 LGT, o bien que se aprecie la concurrencia de circunstancias excepcionales, circunstancias que no se dan en este caso.

Señala que, la cuestión sobre el alcance del art. 119.3 LGT debe analizarse a la luz de la reciente doctrina del TS (SSTS de 18 de mayo de 2020; RCA 5692/2017 y de 15 de octubre de 2020; RCA 6189/2017), que aplicándola al presente caso se ha de concluir que la opción por el criterio de caja es irrevocable y se extiende a la imputación de las subvenciones de capital.

Respecto a la introducción del nuevo párrafo añadido al art. 14.1.b) LIRPF debido al Real Decreto-Ley 5/2020, de 25 de febrero (surte efectos desde 1 de enero de 202), lo que pretende es 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 a aplicar a las subvenciones de capital cuando se ha optado por el criterio de caja (una cosa es que a partir de 1 de enero de 2020 las ayudas para primera instalación puedan imputarse en cuatro años y otra distinta qué pasa con cualesquiera otras subvenciones de capital).

Manifiesta que, tampoco son decisivos los argumentos de la Sala 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.

En relación con 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.

Concluye que, 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.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 30-9- 2019 y los actos administrativos de los que trae causa".

Por su parte, el procurador D^o. Miguel Ángel Sanz Rojo, en nombre y representación de recurrida D^o. Jon , por medio de escrito presentado con fecha 13 de octubre de 2021, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que, la sentencia recurrida no infringe las normas ni la jurisprudencia invocadas por el Sr. Abogado del Estado. La sentencia de instancia confirma que, a efectos de la determinación del rendimiento de la actividad económica gravado por el IRPF, una subvención de

capital, recibida para la adquisición de bienes de equipo (se trata de subvenciones de Instalación de Jóvenes Agricultores y de Planes de Mejora) debe imputarse a los periodos impositivos correspondientes a los de la amortización de los bienes financiados con dicha subvención, rechazando la tesis de la Administración de que, por aplicación del criterio de caja, por el que el sujeto pasivo había optado, haya de imputarse íntegramente al ejercicio en que la percibió. Este criterio no incurre en las infracciones invocadas por el Abogado del Estado y es plenamente conforme a Derecho, toda vez que:

(i) Las infracciones alegadas por el Sr. Abogado del Estado no inciden en la ratio decidendi de la Sentencia impugnada, ya que no entra a debatir el carácter especial y preferente de la norma contable en relación con el criterio de devengo, ni la consideración o no de ingreso de la subvención antes de su imputación en proporción a la amortización; sino que se sitúa, porque interesa dialécticamente, en el ámbito de aplicación del criterio de devengo, como si la Sentencia hubiera hecho aplicación de él, cuando es obvio que no es así. Por tanto, no permite concluir las infracciones que invoca pues parten de una hipótesis que no coincide con la de la Sentencia recurrida.

(ii) La adecuación a Derecho de la ratio decidendi de la Sentencia: la imputación de las subvenciones de capital en función de la amortización es un criterio especial de aplicación preferente a los criterios de imputación temporal de ingresos, tanto al de devengo como al de caja.

La aplicación de la norma especial contenida en la regla 18ª SEGUNDA PARTE del PGC con preferencia al criterio de caja, resulta de los caracteres expuestos: norma definitoria de ingresos, que no es concreción del principio de devengo y que es aplicable por así disponerlo la norma fiscal.

(iii) El criterio de la Sentencia se ajusta al principio de correlación de ingresos y gastos porque permite otorgar un tratamiento equiparable al precio de adquisición y a su financiación.

(iv) El Real Decreto Ley 5/2020, de 25 de febrero, corrobora esta interpretación.

Por todo lo anterior, considera que la sentencia recurrida es conforme Derecho en cuanto la imputación de las subvenciones de capital para la adquisición de inmovilizado en función de la amortización de los bienes adquiridos es un criterio especial, que ni es resultado del criterio de devengo contemplado en el art. 19 TRLIS, ni puede verse desplazado por el criterio de caja al amparo de los arts. 14 LIRPF, 7 RIRPF y 119 LGT.

Concluye que, las subvenciones de capital percibidas por los sujetos pasivos del IRPF, se han de imputar temporalmente según el criterio especial contenido en la Regla 18ª Parte Segunda del Plan General de Contabilidad, tanto cuando sea de aplicación el criterio de devengo para la imputación temporal de ingresos y gastos, como cuando se haya optado por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos o criterio de caja.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a 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. - Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 14 de octubre de 2021, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 22 de marzo de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El debate.

A la vista de cómo propone el debate el Sr. Abogado del Estado y la denuncia de la parte recurrida en el sentido de que el mismo ha sido desenfocado, preciso se hace centrar el marco del conflicto y la respuesta que recibió de la Sala de instancia.

Los presupuestos fácticos no se discuten. Se hace constar que el sujeto pasivo del IRPF desarrolla una actividad económica; está acogido al régimen de estimación directa simplificada; percibe una subvención de capital en el año 2015 y opta en dicho ejercicio por el criterio de imputación temporal de cobros y pagos - criterio de caja- e imputa la subvención de capital percibida en varios ejercicios, en función de la amortización de los bienes de equipo adquiridos con la misma.

La tesis de la Administración se concreta en que al tratarse de una subvención de capital de acogerse el sujeto pasivo al criterio del devengo, 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; cuando opta por el criterio de cobros y pagos, como es el caso, el criterio de caja, 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.

La Sala de instancia llega a la conclusión que a continuación se expondrá sobre la base de unos razonamientos principales, otros a mayor abundamiento y uno de confirmación de la tesis expuesta en base a la reforma legal de la LIRPF operada por el Real Decreto-ley 5/2020, que añade un párrafo segundo al artículo 1.b) sobre imputación de rendimientos de actividades económicas.

La conclusión se esboza del modo siguiente -añadimos las negritas, para acentuar lo más importante-:

"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 amortizaciones del activo del inmovilizado material adquirido mediante la misma, la conclusión coherente 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 forma lineal previstas para el inmovilizado material de que se trate" .

Ya se ha dicho que estamos ante una subvención de capital. Los argumentos principales hechos valer en la sentencia de instancia son los siguientes:

a) 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), es aplicable tanto cuando el empresario o profesional sigue el criterio de devengo, como si opta por el de caja, pues este no modificaría el tratamiento contable de las amortizaciones y subvenciones.

b) No todas las normas contempladas en el PGC siguen necesariamente el criterio del devengo. 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 conforme a su dicción la imputación ha de efectuarse "atendiendo a su finalidad"

c) Conforme establece la Norma 18ª del PGC, cuando la subvención se conceda para financiar gastos específicos se imputará como ingreso "en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando" , se aparta del principio de devengo; y al establecer que cuando la subvención se conceda para adquirir activos del inmovilizado material se imputará como ingresos del ejercicio "en

proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos”, se prescinde tanto del criterio de devengo, es decir, del momento en que la subvención se concede o reconoce y es exigible, como del criterio de caja, esto es, de la fecha en que efectivamente su destinatario la haya percibido.

En definitiva, la tesis que mantiene la Sala de instancia sobre la base de los supuestos analizados, es que la Norma 18ª contiene una norma especial de imputación temporal; por lo que aplicando la misma, la imputación realizada por el sujeto pasivo es correcta.

A los anteriores argumentos añade, abundando en las razones para su aplicación, las siguientes:

a) Las normas sobre IRPF no contienen ninguna regla especial en relación con ayudas públicas vinculadas a actividades económicas; ha de estarse, pues a la normativa propia del Impuesto sobre Sociedades.

b) Respecto de las subvenciones de capital tampoco prevé la normativa fiscal sobre el impuesto sobre sociedades un criterio de imputación temporal, por lo que ha de estarse a lo establecido en la norma contable.

c) En el régimen de estimación directa simplificada las amortizaciones del 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".

d) Conforme al Real Decreto 634/2015, respecto de la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material, "... 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" . Se contempla, pues, el gasto deducible por amortizaciones del inmovilizado material al margen de los principios de devengo o de caja ya que el momento de "puesta en condiciones de funcionamiento".

Denuncia la parte recurrida que el Sr. Abogado del Estado toma como premisa principal que para imputar la subvención en proporción a la amortización debe aplicarse el criterio de devengo, por lo que al haber optado el sujeto pasivo por el criterio de cobros y pago, art. 119.3 de la LGT, la opción es irrevocable; sin embargo, señala que ni este fue el debate, ni conforma la ratio decidendi de la sentencia, la cual consideró que no era de aplicación el criterio del devengo, si no que resultaba indiferente, a los efectos que interesa, que el sujeto pasivo hubiera optado por el criterio de caja, puesto que en el supuesto concreto contemplado existe una norma especial de imputación, por lo que el criterio contable de imputación de la subvención de capital es preferente tanto al criterio de imputación temporal del devengo como al de caja.

Al atender al escrito de interposición comprobamos que no le falta razón a la parte recurrente. El reproche primero y principal que hace el Sr. Abogado del Estado a la sentencia es que "la Sala de instancia ha infringido los preceptos que se citan, dando prevalencia a las reglas contables de imputación temporal de subvenciones de capital que atienden al devengo, sin tomar en consideración una circunstancia, esencial a nuestro juicio, como es que el sujeto pasivo había optado en su autoliquidación por el criterio de caja", lo cual mal se compadece con la ratio decidendi de la sentencia y con los argumentos que la sustenta. La sentencia, como ha quedado expuesto, en modo alguno considera que la imputación de la subvención de capital percibida se pueda realizar en varios ejercicios en función de la amortización de los bienes adquiridos pero sólo mediante la adopción del criterio del devengo; ni se plantea en absoluto que pueda revocarse la opción del criterio de cobros y pagos por la del devengo; ni tampoco ha estado en el debate, ni se ha examinado, la aplicación del art. 119.3 de la LGT, ni si era posible o no su revocación.

En definitiva, el Sr. Abogado del Estado insiste y reproduce la tesis que se recogía en la resolución del TEARA

- " 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, 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-, pero margina la fundamentación de la sentencia, sin entrar a combatir el por qué no es posible identificar un criterio de imputación temporal especial y específico aplicable, distinto del criterio del devengo y del de caja.

"Desarrollando la misma argumentación y siguiendo al TEAR, 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, 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", esto es, la tesis del Sr. Abogado del Estado consiste en que la imputación de la subvención de capital percibida en varios ejercicios sólo es posible cuando se ha optado por el criterio del devengo, siendo irrevocable dicha opción, creando un debate novedoso, " En efecto, la opción, una vez ejercitada, no admite modificación, salvo que se haga en el periodo de declaración, pues así resulta del art. 119.3 LGT , o bien que se aprecie la concurrencia de circunstancias excepcionales, circunstancias que no se dan en este caso", puesto que nunca trató la sentencia de instancia ni sobre la opción del art. 119.3 de la LGT, ni sobre su irrevocabilidad.

SEGUNDO.- Antecedentes jurisprudenciales.

En asunto idéntico al que nos ocupa y planteándose la misma cuestión con interés casacional objetivo, se ha pronunciado este Tribunal Supremo en sentencia de 29 de marzo de 2022, rec. cas. 3679/2020. Por elementales razones de coherencia y seguridad jurídica, procede reproducir lo dicho en la misma para resolver el presente recurso de casación.

Las razones para desestimar el recurso de casación fueron las siguientes:

"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. Simón - 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 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".

La doctrina fijada fue del siguiente tenor:

"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*.

TERCERO.- 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 la sentencia de referencia.
 - 2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia nº , 938, de 25 de septiembre de 2020, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León (Sede de Valladolid), pronunciada en el recurso nº. 1265/2019, contra la resolución de 30 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla y León, sentencia que ha de ser confirmada. Sin costas.
- Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa. Así se acuerda y firma.