



Roj: **ATS 9601/2021 - ECLI:ES:TS:2021:9601A**

Id Cendoj: **28079130012021201495**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **07/07/2021**

Nº de Recurso: **8138/2020**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 3108/2020,**
ATS 9601/2021,
STS 1570/2022

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 07/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8138/2020

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8138/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D^a. María Isabel Perelló Doménech

En Madrid, a 7 de julio de 2021.

HECHOS

PRIMERO.- 1. El abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que estima el recurso nº 1265/2019 formulado frente a resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de 31 de mayo de 2019, que desestima la reclamación económico-administrativa, referida a la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"] del año 2015.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, la administración recurrente identifica como 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. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, ya que "si la Sala hubiera aplicado en justos términos los artículos citados y tomado en consideración el alcance de la opción realizada por el obligado tributario, la consecuencia habría sido la desestimación del recurso.

La Sala de instancia ha dado primacía a la naturaleza de la subvención de capital como subvención destinada a la adquisición de elementos que han de perdurar más allá del ejercicio para considerar que no puede excluirse el criterio de devengo, que es el que siguen para estos casos las normas contables."

4. Considera que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por las siguientes razones:

4.1. Concurren circunstancias de las comprendidas en el apartado 2 del artículo 88 LJCA, y en particular, la de la letra c), pues la doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso: "la situación planteada puede repetirse en muchos otros casos en los que se percibe una subvención de capital y se ha optado expresamente por el criterio de cobros y pagos o de caja. La cuestión puede hacerse extensiva a la imputación de cualesquiera subvenciones siempre que exista una opción por el **sistema** de caja pues siempre se planteará si se sigue el puro criterio de caja o se atiende al devengo".

4.2. Se da la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, ya que en la resolución impugnada se han aplicado normas sobre las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia. Considera que a pesar de que existen pronunciamientos sobre la imputación temporal de ingresos y gastos, la existencia de un supuesto distinto exige matizar las conclusiones, y ello en atención a que en este caso se ha ejercitado por el contribuyente una opción que incide sobre la norma y, según la consideración del recurrente, habría de aplicarse en la imputación temporal de una subvención de capital.

SEGUNDO.- La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 30 de noviembre de 2020, habiendo comparecido las partes, el abogado del Estado recurrente, y don Jon , como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. -1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89 LJCA, apartado 1), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la administración recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89 LJCA, apartado 1).



2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque la sentencia discutida: (i) sienta una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], y (ii) ha aplicado normas sobre las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA].

Por último, justifica la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en que los preceptos infringidos siguen vigentes y mantienen su redacción originaria, habiendo sido algunos de ellos sustituidos por otros con idéntica o muy similar redacción, con lo que la doctrina que se establezca tendrá proyección futura, así como en que la cuestión suscitada es puramente jurídica y de amplio alcance, por lo que también ha de darse por cumplido el requisito del artículo 89.2.f) LJCA.

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, don Jon , 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, el jefe de la dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Palencia de la AEAT, notificó acuerdo de liquidación por el IRPF del año 2015 en la que se determinaba una cuota a pagar de 6.543,12 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, y una vez estimadas parcialmente las alegaciones del interesado.

Esta decisión administrativa fue recurrida en vía económico-administrativa por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León dictada en fecha 30 de septiembre 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 septiembre de 2020 por la Sección Tercera 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, (ECLI:ES:TSJCL:2020:1827), 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 secuencia 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.

CUARTO.- Normas que deberán ser interpretadas.

A estos efectos, la Administración recurrente plantea la interpretación del artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 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, 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.

QUINTO.- Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten 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.

SEXTO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. 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.

3. 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.

4. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar o, en su caso, cambiar o corregir, el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en la citada sentencia.

5. Esta Sección de Admisiones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha considerado que la cuestión planteada en este recurso de casación es sustancialmente igual a la que en su día se consideró que gozaba de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, al darse la presunción del artículo 88.3.a) LJCA, en el recurso 3679/2020, admitido por auto de 3 de diciembre de 2020.

6. Por las razones expuestas, y dado que no existe un criterio jurisprudencial unívoco sobre qué regla de imputación debe prevalecer en los casos en que el contribuyente perciba subvenciones de capital y hubiere optado por el criterio de caja en el ejercicio correspondiente al tributar en el régimen de estimación directa simplificada, así como que se trata de una cuestión que cuenta con una vocación de proyección general, procede admitir el presente recurso de casación en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA.

SEPTIMO. - Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO. - Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA 8138/2020, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia dictada el 25 de septiembre de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que estima el recurso nº 1265/2019.

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

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

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

4º) Publicar este auto en la página web del Consejo General del Poder Judicial, sección correspondiente al Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.



6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

Así lo acuerdan y firman.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ