

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054667

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de julio de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5293/2013

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo de Aragón: requisitos para su tratamiento como subvención de capital. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Las subvenciones de capital, son aquellas que se destinan a financiar inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual, y que al estar vinculadas a cubrir las necesidades financieras que surgen en el desarrollo de una actividad a lo largo de varios ejercicios, se imputarán a resultados a medida que se vayan devengando dichos gastos, y ello con independencia de cuando y como se produzca el cobro efectivo de la subvención. Pues bien, a la vista la normativa reguladora de la subvención cuya tributación se cuestiona, aun cuando podría deducirse en un primer momento que la exigencia de una inversión mínima en inmovilizado es un requisito más para la obtención de la subvención, no obstante y aun cuando el importe de ésta se establezca en función de circunstancias exclusivamente personales, este Tribunal Central estima que debe tener el tratamiento tributario de subvención de capital, y, como tal, imputarse fiscalmente en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas o, si no fuesen susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención. No puede en el presente caso concluirse que la finalidad de la subvención sea asegurar unos ingresos mínimos durante el inicio de la actividad y puesta en marcha de la iniciativa empresarial o profesional -lo que nos llevaría concluir que estamos ante una subvención corriente-, pues, a diferencia de lo que sucede en la regulación de otras Comunidades Autónomas para este tipo de subvenciones, en la regulación aragonesa se exige como requisito tanto la realización de determinadas inversiones como su mantenimiento, no limitándose a exigir tan solo el mantenimiento de la actividad durante determinado plazo. En conclusión, las subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo, deben recibir el tratamiento fiscal de subvención de capital en aquellos supuestos en los que resulte exigible tanto la realización de determinadas inversiones en inmovilizado como su mantenimiento. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Orden de 27 de marzo de 2008 de Aragón (Por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo), arts. 1, 3, 5, 6 y 10.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

RD 1514/2007 (PGC), NV 18.^a.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (03/07/2014), ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 17 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de fecha 26 de marzo de 2013, por la que se resuelve la reclamación número 50/937/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Determinada obligada tributaria presentó autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, período 2008. Entre los conceptos declarados se encontraban rendimientos de actividades económicas atribuidos por una sociedad civil en un porcentaje de participación del 50%.

Para el cálculo de los ingresos de la actividad económica, la interesada tuvo en cuenta una subvención de 7.000,00 euros, que por la obligad tributaria fue calificada como de capital, pues entendía que le fue concedida por la realización de inversiones en inmovilizado y para favorecer la primera instalación e inicio de sus actividades, por lo que no incluyó en los ingresos derivados de la actividad el importe total de la subvención, sino únicamente la parte proporcional correspondiente a las amortizaciones de los bienes de inversión imputables al ejercicio 2008.

2. Como resultado de un procedimiento de comprobación limitada, el órgano de gestión notificó a la interesada liquidación provisional en la que, entre otras cuestiones, regulariza los rendimientos de la actividad económica, al considerar que la subvención para el establecimiento como trabajador autónomo percibida por importe de 7.000,00 euros se debe de calificar como corriente y no como de capital, debiéndose imputar en su totalidad al período impositivo en que se ha producido su devengo, esto es, al período 2008.

El órgano de aplicación de los tributos motiva esta regularización indicando que "del análisis de la Orden de 27 de marzo de 2008 del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción de empleo autónomo (BOA de 11 de abril de 2008) se deriva que la finalidad de la subvención es la asegurar unos ingresos mínimos en el inicio de la actividad y a la estabilidad laboral, por lo que estamos ante una subvención corriente. Asimismo, y a pesar que entre los requisitos solicitados para su concesión (no es el único) se exige la realización de una inversión mínima de 9.000,00 euros (este requisito no se exige a personas con discapacidad y mujeres objeto de violencia de género) no se está exigiendo la realización de inversiones concretas sino que es uno más de los requisitos exigidos para su concesión y no para todos los solicitantes de la misma como ya se ha indicado".

3. La interesada interpone recurso de reposición contra la liquidación, siendo desestimado. Frente a esta resolución desestimatoria, deduce reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (en adelante, TEAR), la cual es estimada en parte por la resolución de 26 de marzo de 2013 que constituye el objeto del presente recurso.

En su resolución el TEAR, resuelve, en síntesis, en los siguientes términos:

- La subvención percibida por el importe de 7.000,00 euros, en concepto de Subvención para Establecimiento como Trabajador Autónomo, lo fue al amparo del artículo 5 de la Orden de 27 de marzo de 2008 (BOA de 11 de abril) del Gobierno de Aragón, para la promoción del Empleo Autónomo, que la vincula necesariamente a la realización de unas inversiones en activo fijo;

- Por lo tanto, como el destino del capital concedido fue la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo, se trata de una subvención de capital que debe integrarse en los resultados de la actividad económica en proporción a la depreciación experimentada durante el ejercicio por los activos financiados con la misma, y sólo tratándose de activos no depreciables, la subvención de capital se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los bienes financiados con la misma;

- Como en el expediente no constan los bienes adquiridos con la subvención percibida, se acuerda la anulación de la liquidación y se ordena retrotraer actuaciones a efectos de que la oficina gestora verifique qué bienes son los adquiridos, la fecha de adquisición de los mismos y la depreciación experimentada según las tablas de amortización aplicables.

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea formulando las alegaciones que a continuación se exponen:

Resulta pacífico que la subvención de 7.000 euros percibida por la interesada tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la calificación de rendimientos de actividades económicas. También es pacífico que su tratamiento tributario será distinto según la calificación que proceda otorgar a la ayuda: subvención corriente o de capital; si se califica como subvención corriente tendrá el tratamiento de ingreso del ejercicio, mientras que si se califica como subvención de capital se imputará fiscalmente en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas y, si los bienes no fuesen susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención. La discusión radica, pues, en torno a la concreta calificación de la subvención percibida por la interesada.

Según los datos obrantes en el expediente, la mentada subvención fue reconocida a la interesada por Resolución del Instituto Aragonés de Empleo, de fecha 23 de septiembre de 2008, por la que se resuelve su concesión en concepto de Subvención para Establecimiento como Trabajador Autónomo, conforme a lo establecido en el artículo 5 de la Orden de 27 de marzo de 2008 (BOA de 11 de abril), del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo.

Tras la lectura de este precepto y, en concreto, de sus apartados primero, segundo y sexto, el TEAR concluye que la Orden de 27 de marzo de 2008 vincula necesariamente la subvención concedida a la realización de unas inversiones en activo fijo, de modo que, como el destino del capital concedido fue la adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo, se trata de una subvención de capital.

La interpretación del caso que realiza este Departamento difiere de la mantenida por el TEAR por cuanto:

- En primer lugar, es cierto que la normativa reguladora de la subvención exige como condición una inversión mínima en inmovilizado, pero junto a este requisito se exige un período mínimo de permanencia como desempleado e inscrito como demandante de empleo en el Servicio Público de Empleo, con ciertas excepciones, e incluso hay casos en que no se exige inversión alguna (personas con discapacidad y mujeres víctimas de violencia de género).

- Por otra parte, aun en el caso de exigencia de una inversión mínima en inmovilizado, el importe de la subvención no se establece en función de la cuantía de la inversión, dependiendo dicho importe de circunstancias exclusivamente personales, como son la edad del solicitante, su sexo, el tener una discapacidad, el ser víctima de violencia de género o el ser trabajador excedente del sector textil y de la confección.

- De lo anterior podemos deducir que la finalidad de esta subvención no es realmente favorecer inversiones en inmovilizado, sino fomentar la creación de empleo, asegurando unos ingresos durante el inicio de la actividad y puesta en marcha de la iniciativa empresarial o profesional, por lo que concluimos que estamos ante una subvención corriente y no de capital.

- Así lo corrobora la Dirección General de Tributos en la contestación a la consulta vinculante V1175-11, de 12 de mayo de 2011, en la que se analiza un caso análogo al que ahora nos ocupa. Para apoyar su interpretación el TEAR se remite a la contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta tributaria número 2193-03, de 12 de diciembre de 2003, pero de la misma lectura de esta contestación se desprende que en ella la DGT se limita a exponer las dos opciones de calificación de la subvención, sin posicionarse expresamente por ninguna de ellas en el caso concreto consultado, algo que sí hace en la contestación a la consulta vinculante V1175-11.

Concluye solicitando de este Tribunal Económico-Administrativo Central que se unifique criterio en el sentido de declarar que la subvención prevista en el artículo 5 de la Orden de 27 de marzo de 2008 (BOA de 11 de abril), del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo, debe recibir el tratamiento fiscal de subvención corriente.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no formuló alegación alguna.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si la subvención prevista en el artículo 5 de la Orden de 27 de marzo de 2008 (BOA de 11 de abril), del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo, debe recibir el tratamiento fiscal de subvención corriente o de capital, y, consiguientemente, la regla de imputación temporal que deba aplicarse.

Tercero:

El artículo 14.1.b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) dispone que "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 19.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), determina que “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”.

No existiendo una regla específica en el TRLIS relativa a las subvenciones, hay que acudir a la Norma Valorativa 18ª del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), que establece:

“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.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado...

(...)

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.

(...)

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 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 período para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.”

Por tanto, de acuerdo con la normativa transcrita, se puede concluir que dentro de las subvenciones debe distinguirse, a los efectos que aquí interesa, entre las subvenciones de capital y las subvenciones corrientes, las cuales se imputarán a resultados, o en nuestro caso, se integrarán en la base imponible, en función del anteriormente denominado principio de correlación de ingresos y gastos. De esta forma, las subvenciones de capital, que son aquellas que se destinan a financiar inversiones en inmovilizado o gastos de proyección plurianual, al estar vinculadas a cubrir las necesidades financieras que surgen en el desarrollo de una actividad a lo largo de varios ejercicios, se imputarán a resultados a medida que se vayan devengando dichos los gastos, y ello con independencia de cuando y como se produzca el cobro efectivo de la subvención. Frente a estas subvenciones se sitúan las subvenciones corrientes, que son aquellas destinadas a compensar gastos del ejercicio o pérdidas de ingresos.

En definitiva, todo lo anterior exige estudiar en cada supuesto cuál es la finalidad de la subvención para establecer la forma de imputación.

Cuarto:

El artículo 1 de la Orden de 27 de marzo de 2008 del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón establece:

“Artículo 1. *Objeto.*

La presente orden tiene por objeto fijar las bases reguladoras del programa de promoción del empleo autónomo, cuya finalidad es promover y apoyar proyectos de autoempleo que faciliten a personas desempleadas su establecimiento como trabajadores autónomos o por cuenta propia.”

El artículo 3, contenido en el capítulo Promoción del Empleo Autónomo, dispone:

“Artículo 3. *Programa de promoción del empleo autónomo.*

En el marco del programa de promoción de empleo autónomo regulado en la presente orden se establecen las siguientes subvenciones:

- a) Subvención para el establecimiento como trabajador autónomo.
- b) Subvención financiera.
- c) Subvención para asistencia técnica.
- d) Subvención para formación.”

Por su parte, el artículo 5 de la misma norma regula la primera de las subvenciones anteriormente indicadas en los siguientes términos:

“ Artículo 5. *Subvención para el establecimiento como trabajador autónomo.*

1. La subvención para el establecimiento como trabajador autónomo está prevista para aquellos desempleados que se establezcan como trabajadores autónomos o por cuenta propia y que realicen, para ello, una inversión en inmovilizado en los términos establecidos en el número 6 del presente artículo.

2. La cuantía de esta subvención se graduará en función de la dificultad para el acceso al mercado de trabajo de la persona solicitante, de acuerdo con la siguiente escala:

- a) 5.000 para desempleados en general.
- b) 6.000 euros para jóvenes desempleados de 30 o menos años.
- c) 7.000 euros para mujeres desempleadas.
- d) 8.000 euros para desempleados con discapacidad.
- e) 10.000 euros para mujeres desempleadas con discapacidad.

3. En el supuesto de mujeres víctimas de violencia de género que acrediten dicha condición mediante orden de protección o informe del Ministerio Fiscal, las cantidades previstas en las letras c) y e) del número anterior se incrementarán en un 10 por ciento.

4. (...).

5. Para poder acceder a la subvención prevista en este artículo, el beneficiario deberá haber permanecido desempleado e inscrito como demandante de empleo de forma ininterrumpida en el Servicio Público de Empleo, al menos, durante los cuatro meses anteriores al inicio de la actividad. No se exigirá este requisito cuando se trate de personas con un grado de discapacidad de, al menos, el 33%, de mujeres o de jóvenes menores de 25 años en la fecha de inicio de la actividad.

Tampoco se exigirá este requisito para el supuesto de trabajadores excedentes del sector textil y de la confección contemplado en el número 4 del presente artículo.

6. La concesión de esta ayuda estará condicionada a que el beneficiario haya realizado, en el período comprendido entre los tres meses anteriores al inicio de la actividad y la fecha de solicitud de la subvención, una inversión en inmovilizado necesaria para el desarrollo de dicha actividad por una cuantía no inferior a 9.000 euros, sin incluir I.V.A. o, en su caso, los impuestos indirectos equivalentes cuando sean susceptibles de recuperación o compensación. No se exigirá un mínimo de inversión en el caso de las personas con discapacidad y mujeres víctimas de violencia de género.

7. Las solicitudes de esta subvención deberán presentarse en el plazo de los dos meses posteriores a la fecha de inicio de la actividad, determinada conforme se establece en el artículo 11.”

El artículo 6, dedicado a la subvención financiera, establece que ésta “tiene por objeto la reducción de los intereses de préstamos destinados a financiar inversiones para la creación y puesta en marcha de proyectos de

autoempleo”, disponiendo el apartado 6 los requisitos que deberá reunir el préstamo y las condiciones de la inversión para poder ser beneficiario de este tipo de subvención.

El artículo 10, que regula las obligaciones de los beneficiarios, prevé:

“Artículo 10. Obligaciones de los beneficiarios

Los beneficiarios de estas subvenciones tendrán las obligaciones establecidas con carácter general en el artículo 14 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, y las demás establecidas en esta orden. Además, en particular, estarán obligados, durante al menos tres años, a realizar ininterrumpidamente la actividad que fundamente la concesión de la ayuda o subvención, mantener su actividad empresarial, permanecer de alta en Seguridad Social o equivalente y mantener las inversiones subvencionadas, salvo que se justifique documentalmente el cese en aquélla por causas ajenas a la voluntad del beneficiario conforme a lo previsto en el artículo 19.7 de esta orden. “

Pues bien, a la vista la normativa reguladora de la subvención cuya tributación se cuestiona, en concreto los artículos 5.6 y 10 de la de la Orden de 27 de marzo de 2008, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, aun cuando de la lectura del artículo 5 podría deducirse en un primer momento que la exigencia de una inversión mínima en inmovilizado es un requisito más para la obtención de la subvención, no obstante y aun cuando el importe de ésta se establezca en función de circunstancias exclusivamente personales, dado que de conformidad con el artículo 10 una de las obligaciones del beneficiario es “mantener las inversiones subvencionadas” cuyo plan se debe especificar según consta en la memoria del proyecto empresarial que se debe presentar con el modelo de solicitud de la subvención de acuerdo con el Anexo II de la invocada Orden de 27 de marzo de 2008, este Tribunal Central estima que la subvención cuestionada debe tener el tratamiento tributario de subvención de capital, y, como tal, imputarse fiscalmente en la misma medida en que se amorticen las inversiones o los gastos realizados con cargo a las mismas o, si no fuesen susceptibles de amortización, la subvención se imputará íntegramente en el ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en el inventario del activo financiado con dicha subvención.

Así, no puede en el presente caso, a la vista de la Orden de 27 de marzo de 2008, concluirse que la finalidad de la subvención sea asegurar unos ingresos mínimos durante el inicio de la actividad y puesta en marcha de la iniciativa empresarial o profesional –lo que nos llevaría concluir que estamos ante una subvención corriente-, pues, a diferencia de lo que sucede en la regulación de otras Comunidades Autónomas para este tipo de subvenciones para el fomento del empleo de trabajadores autónomos, en la regulación aragonesa se exige como requisito tanto la realización de determinadas inversiones como su mantenimiento, no limitándose a exigir tan solo el mantenimiento de la actividad durante determinado plazo. Así, entre otras, podemos citar la normativa reguladora de este tipo de ayudas en la Comunidad Autónoma de Valencia, donde la Orden de 19 de diciembre de 2007 de la Consellería de Economía, Hacienda y Empleo, regula la concesión de ayudas para el fomento del empleo dirigido a emprendedores para el año 2008, contemplando estas ayudas para atenuar los costes de inicio de actividad, y concretamente recoge que las subvenciones se percibirán de una sola vez y para garantizar durante el inicio de la actividad unos ingresos mínimos o renta de subsistencia para aquellas personas desempleadas que se constituyan en personal autónomo o profesional durante el año 2008. En este caso, se exige acreditar unos gastos mínimos que deberán corresponder bien a inversiones en inmovilizado, bien a gastos de adquisición de mercaderías u otros bienes sujetos a reventa, pudiendo también incluirse como gastos corrientes el abono de alquileres y suministros de servicios. Por lo expuesto, esta subvención en cambio bien merece la calificación de subvención corriente, tal como ha señala el TEAR de Valencia en Resolución 46/11119/2011 de fecha 22 de julio de 2013.

Otro caso de normativa distinta a la aquí contemplada sería la de la Comunidad Autónoma de Extremadura, en la que es el propio Decreto 87/2004, de 15 de junio, el que, tras disponer en su artículo 1 que se trata de incentivos “cuyo objeto es el fomento de la creación de empleo mediante la constitución de desempleados en trabajadores autónomos”, en su artículo 6 señala, de forma inequívoca, que se trata de “una subvención de 3.000 € (incrementable a 10.000 €) en concepto de renta de inserción”, calificación del propio Decreto regulador de las ayudas que inclinaría a este Tribunal Central a considerarlas subvenciones corrientes o de explotación. En este mismo Decreto se exige realizar inversiones en inmovilizado material; sin embargo este requisito está matizado en el propio Decreto en el sentido de que el beneficiario ha de “Tener previsto realizar o haber realizado inversiones... en los tres meses anteriores a la fecha de alta en RETA o con posterioridad a ésta ...”, de donde este Tribunal Central deduce que esa obligada inversión, para la que no se establece ninguna fecha límite, no ha de ser financiada con vinculación necesaria a los fondos recibidos en concepto de subvención, si no que puede ser financiada con otros fondos propios del beneficiario o ajenos; inversiones que por su naturaleza serán luego objeto de las dotaciones para su amortización que, en cada caso, deban merecer. Esta conclusión ha sido la alcanzada por el TEAR de Extremadura en su Resolución 06/944/2010 y acumuladas de fecha 31 de mayo de 2012.

En cambio, otro caso similar al aquí objeto de discusión sería la normativa de la Comunidad Autónoma de Canarias, regulada, en lo que aquí nos interesa, en el artículo 9.1 apartados b) y c) de la Orden TAS/1662/2007, donde se exige que el beneficiario realice una inversión en inmovilizado material necesario para el desarrollo de la actividad por cuantía no inferior a 5.000 euros, en el período comprendido entre los tres meses anteriores al inicio de la actividad y los seis meses posteriores a dicho inicio, estableciendo el artículo 11 de la misma Orden, que el pago de la subvención se encuentra supeditado a que se acrediten, previamente, las inversiones realizadas. Así, dado que la mayor parte de los fondos deben ir destinados a la adquisición de inmovilizado necesario para el establecimiento y desarrollo de la actividad, la mayor parte de la subvención debe calificarse como subvención de capital. En ninguna parte del articulado de la Orden reguladora de la subvención se señala que la finalidad de la misma sea la de asegurar unos ingresos durante el inicio de la actividad y puesta en marcha de la iniciativa empresarial o profesional. Sin embargo, la ligazón clara y obligatoria de la subvención con la inversión en inmovilizado, al condicionar la concesión de a que la mayor parte de la misma sea destinada a la adquisición de inmovilizado, pone de manifiesto que esta subvención puede ser considerada, en todo o en su mayor parte, como subvención de capital. En este sentido, Resolución del TEAR de Canarias 35/4759/2012 de fecha 28 de marzo de 2014.

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso interpuesto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AEAT,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: la subvención prevista en el artículo 5 de la Orden de 27 de marzo de 2008 (BOA de 11 de abril), del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo del Gobierno de Aragón, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del programa de promoción del empleo autónomo, debe recibir el tratamiento fiscal de subvención de capital en aquellos supuestos en los que resulte exigible tanto la realización de determinadas inversiones en inmovilizado como su mantenimiento.

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