

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077862

**TRIBUNAL SUPREMO**

Auto de 21 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8415/2019

**SUMARIO:**

**IRPF. Devengo. Imputación temporal. Rendimientos del trabajo.** *Imputación temporal en IRPF de subvenciones a trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo.* Según consta en la sentencia de instancia y en la resolución económico-administrativa, el recurrente percibió dos ayudas que fueron incluidas en la base imponible de su liquidación por el IRPF del año 2014. Estas ayudas, concedidas mediante resolución de 1 de agosto de 2014, se imputan por la Administración en su totalidad a ese año con fundamento en que la Ley del Impuesto vincula los rendimientos del trabajo a su exigibilidad, y tratándose de una subvención, esta circunstancia no se produce hasta que no se acuerda su concesión, con independencia de que el Real Decreto 196/2010 establezca que los efectos se retrotraigan al momento en que el trabajador reunía los requisitos establecidos para su obtención. Sobre la cuestión referente a cómo deben tributar en el IRPF las subvenciones concedidas al amparo de lo previsto en el Real Decreto 196/2010 existen pronunciamientos judiciales contradictorios. La STSJ de Castilla y León (Sede de Valladolid) de 18 de diciembre de 2018, recurso n.º 527/2018 (NFJ073000), ha mantenido un criterio opuesto al que sustenta el fallo desestimatorio de la sentencia recurrida en cuanto que considera que la «cuantía adicional convenio», al ser concedida en relación con unas concretas cuotas de la Seguridad Social de unos ejercicios determinados debe imputarse a cada uno de estos ejercicios por aplicación de la regla general de imputación temporal del devengo del art. 14.2.b) de la Ley IRPF, y no de forma íntegra al año en que se percibe la ayuda. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de determinar si las ayudas percibidas por los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo y, en particular, las cuantías adicionales concedidas para financiar la suscripción de un convenio especial con la Seguridad Social por la pérdida del nivel de cotización sufrida por los trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo, deben imputarse como rendimientos del trabajo del IRPF al ejercicio en el que se perciben o si procede la imputación a ejercicios anteriores al tratarse de subvenciones integradas por diversas sumas que se corresponden con las cuotas de la Seguridad Social de distintos periodos. [Vid. STSJ de Extremadura de 17 de octubre de 2019, recurso n.º 189/2019 (NFJ077863), contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 86, 88 y 89.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 17.

**PONENTE:***Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don FERNANDO ROMAN GARCIA

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 21/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8415/2019

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry 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.: 8415/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry 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. Luis María Díez-Picazo Giménez, presidente

D. José Luis Requero Ibáñez

D. César Tolosa Tribiño

D. Fernando Román García

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 21 de mayo de 2020.

## HECHOS

### Primero.

1. Por la procuradora Dña. M<sup>a</sup> Concepción González Rodríguez, en representación de don Oscar, se presentó escrito de preparación de recurso de casación frente a la sentencia dictada el 17 de octubre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm.189/2019, interpuesto contra resolución económico-administrativa recaída en asunto sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos los artículos 14 y 17 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre las Personas Físicas, (LIRPF), y el Real Decreto 196/2010, de 26 de febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001.

Las normas citadas se consideran infringidas, en síntesis, por cuanto de su interpretación conjunta, a juicio del recurrente, se ha de colegir que resulta de aplicación la regla general de imputación temporal del devengo, lo que implica que la subvención percibida, comprendida por los ingresos correspondientes a las cuotas adicionales de convenio, no tenga que imputarse como rendimiento en el ejercicio en que se percibe.

De los razonamientos expuestos en el escrito de preparación presentado se infiere que la infracción que se imputa a la sentencia recurrida resulta determinante del fallo, pues una interpretación diversa de las normas invocadas, en concreto, el artículo 14.2. LIRPF, así como del RD 196/2010, haría obligado concluir que lo procedente era la exclusión como ingresos del ejercicio del IRPF de 2014 de las cantidades percibidas como parte de la subvención correspondientes a las cuotas de los años 2011, 2012, y 2013.

Asimismo, la parte recurrente sostiene que en su recurso de casación concurren las circunstancias previstas en las letras a) y b) del artículo 88.2 LJCA, pues aunque cita el apartado 3 del precepto, en todo momento alude a una interpretación contradictoria con otras resoluciones judiciales -88.2.a-.

En particular, refiere que "la sentencia cuya impugnación se pretende por esta parte fija, ante una cuestión sustancialmente igual, una interpretación de las normas de Derecho estatal (en este caso, LIRPF y RD 196/2010), una interpretación contradictoria con otras resoluciones judiciales como la ya mencionada Sentencia núm. 1171, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de fecha 18 de diciembre de 2018, dictada en los autos de procedimiento ordinario núm. 527/2018. Sentencia en la que sí se reconoce el derecho del recurrente, en aplicación del artículo 14 de la LIRPF, a que se excluyan como ingresos del ejercicio en que son percibidos (en este caso el 2014), los ingresos correspondientes a las cuotas adicionales de convenio"(sic.).

Por último, la defensa de la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo puede inferirse de los argumentos mantenidos relativos al elevado número de trabajadores afectados por expedientes de regulación de empleo que suscribieron convenios con la Seguridad Social y que tardaron años en recuperar las cantidades adelantadas para el pago de las cuotas correspondientes a los referidos convenios, a quienes puede favorecer la consagración de un criterio único sobre la imputación temporal de estas ayudas en el IRPF.

### Segundo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de diciembre de 2019. Emplazadas las partes para su comparecencia, tanto la representación de la recurrente como el abogado del Estado, en nombre de la Administración recurrida, se han personado 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. Dmitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### Primero.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación ( artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y don Oscar encuentra legitimado para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En los escritos de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas de Derecho estatal que se reputan infringidas, y se justifica que fueron alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que esta hubiera debido observarlas aun sin ser alegadas [ artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito laparte recurrente entiende presente el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en su recurso de casación, al concurrir las circunstancias contenidas en el artículo 88.2.a) y b) de la Ley de la Jurisdicción.

### Segundo.

La cuestión sobre la que versa el recurso interpuesto se circunscribe ala determinación del periodo o periodos impositivos a que ha de imputarse el rendimiento constituido por una subvención acordada al amparo de lo dispuesto en el RD 196/2010,por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001.

Pues bien, con carácter previo a discernir si concurre el interés casacional en la cuestión planteada en el mismo, conviene partir de los siguientes presupuestos fácticos:

Según consta en la sentencia de instanciay en la resolución económico-administrativa, el recurrente percibió dos ayudas, calificadaspor el citado real decretocomo subvención especial y cantidad adicional, respectivamente,ayudas que fueron incluidas en la base imponible de su liquidación por el IRPF del año 2014. Estas ayudas, concedidas mediante resolución de 1 de agosto de 2014, se imputan por la Administración en su totalidad a ese año con fundamento en que la Ley del Impuesto vincula los rendimientos del trabajo a su exigibilidad, y tratándose de una subvención, esta circunstancia no se produce hasta que no se acuerda su concesión, con independencia de que el Real Decreto 196/2010 establezca que los efectos se retrotraigan al momento en que el trabajador reunía los requisitos establecidos para su obtención.

Practicada liquidación por la Agencia Tributaria en la que se incrementaba la base imponible del impuesto en la cantidad de 17.609,09 euros y resultaba una deuda a ingresar, este acuerdo fue confirmado en sede de reposición.

Formulada reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, fue desestimada por resolución de 21 de diciembre de 2018.

Frente a tal resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, finalmente desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

### Tercero.

La sentencia recurrida desestima el único motivo esgrimido por la demandante, referido a la imposibilidad de imputar la ayuda a la financiación de la cotización a la Seguridad Social de los años 2011, 2012, 2013 y 2014, al ejercicio 2014, con base en el siguiente razonamiento: "Para resolver adecuadamente el caso que nos ocupa hemos de tener en cuenta que nos encontramos en el ámbito de una subvención, es decir, en el que el particular recibe una cantidad de dinero que no se corresponde exactamente con el concepto de derecho subjetivo previo y el propio recurrente reconoce que nos encontramos ante una subvención.

De acuerdo con lo que se establece en el artículo 14 apartado 1 a) y en las reglas especiales 2 a), b) y c), con relación a las ayudas públicas y los derechos laborales controvertidos en su exigibilidad o cuantía se establece, como regla general, que el rendimiento de trabajo se imputará al período impositivo en que sea exigibles por su perceptor y que en el caso de que el derecho o cuantía se encuentre sujeta a controversia, el criterio es diferente y se fija en la fecha de la firmeza de la resolución judicial, por lo que entendemos que, en atención a la naturaleza subvencional del dinero de referencia, la interpretación conjunta de los preceptos y la acotación del concepto de exigibilidad, y en este sentido plenamente aplicable el criterio general establecido en materia de subvenciones o ayudas públicas, lo que nos conduce a la desestimación del recurso, dicho todo ello, además, señalando que el recurrente no acredita haber presentado las declaraciones complementarias que ahora defiende".

#### Cuarto.

Sobre la cuestión que el obligado tributario, hoy recurrente, pretende someter a consideración, la referente a cómo deben tributar en el IRPF las subvenciones concedidas al amparo de lo previsto en el Real Decreto 196/2010, de 26 febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001, tal y como se ha acreditado en el escrito de preparación se han emitido pronunciamientos judiciales contradictorios. Sobre idéntica problemática, el Tribunal Superior de Castilla y León, sede de Valladolid, en sentencia de 18 de diciembre de 2018, dictada en el recurso núm. 527/2018, (ECLI:ES:TSJCL:2018:4860), ha mantenido un criterio opuesto al que sustenta el fallo desestimatorio de la sentencia recurrida en cuanto que considera que la "cuantía adicional convenio", al ser concedida en relación con unas concretas cuotas de la Seguridad Social de unos ejercicios determinados debe imputarse a cada uno de estos ejercicios por aplicación de la regla general de imputación temporal del devengo del artículo 14.2.b) de la LIRPF, y no de forma íntegra al año en que se percibe la ayuda.

Habida cuenta de que es notoria la concurrencia de la circunstancia prevista en el artículo 88.2.a LJCA y de que se trata de una cuestión con una vocación de generalidad patente, dado el número de beneficiarios cuya situación tributaria pudo ser objeto de regularización por la imputación de la totalidad de la ayuda prevista en el citado Real Decreto 196/2010 al año de la concesión y percepción, y por la previsión de que otras normas semejantes contemplen ayudas análogas destinadas a la personas que pudieran resultar afectadas por expedientes de regulación de empleo de diversa naturaleza, resulta obligado apreciar en este recurso el invocado interés casacional que abre la puerta a este remedio procesal.

#### Quinto.

A la vista de cuanto antecede, la Sección de Admisión considera que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por cuanto nos hallamos ante una cuestión, la referente a la tributación en el IRPF de las subvenciones concedidas al amparo del Real Decreto 196/2010, de 26 febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001, sobre la que existen pronunciamientos judiciales contradictorios [ artículo 88.2.a) LJCA] y que precisa de un esclarecimiento que sirva para solucionar los litigios que pudieran surgir como consecuencia de las numerosas regularizaciones tributarias que se practiquen a los beneficiados por este tipo de ayudas.

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 determinar si las ayudas percibidas al amparo del Real Decreto 196/2010, de 26 febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001 y, en particular, las cuantías adicionales concedidas para financiar la suscripción de un convenio especial con la Seguridad Social por la pérdida del nivel de cotización sufrida por los trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo, deben imputarse como rendimientos del trabajo del IRPF al ejercicio en el que se perciben o si

procede la imputación a ejercicios anteriores al tratarse de subvenciones integradas por diversas sumas que se corresponden con las cuotas de la Seguridad Social de distintos periodos.

#### **Sexto.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión precisada en el anterior fundamento jurídico de esta resolución.

2. Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 14 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre las Personas Físicas, (LIRPF), y el artículo 5 del Real Decreto 196/2010, de 26 de febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001.

#### **Séptimo.**

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 tramitado con el número RCA/8415/2019, preparado por la representación procesal de don Oscar la sentencia dictada el 17 de octubre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso contencioso-administrativo 189/2019.

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

Determinar si las ayudas percibidas al amparo del Real Decreto 196/2010, de 26 febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001 y, en particular, las cuantías adicionales concedidas para financiar la suscripción de un convenio especial con la Seguridad Social por la pérdida del nivel de cotización sufrida por los trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo, deben imputarse como rendimientos del trabajo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al ejercicio en el que se perciben o si procede la imputación a ejercicios anteriores al tratarse de subvenciones integradas por diversas sumas que se corresponden con las cuotas de la Seguridad Social de distintos periodos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas, los artículos 14 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre las Personas Físicas, (LIRPF), y el artículo 5 del Real Decreto 196/2010, de 26 de febrero, por el que se establecen medidas para facilitar la reinserción laboral así como el establecimiento de

ayudas especiales a los trabajadores afectados por los expedientes de regulación de empleo 76/2000, de 8 de marzo de 2001 y 25/2001, de 31 de julio de 2001.

4º) Publicar este auto en la página web del 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.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

D. Luis María Díez-Picazo Giménez D. José Luis Requero Ibáñez  
D. César Tolosa Tribiño D. Fernando Román García  
D. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

Por causa del confinamiento sanitario, los Excmos. Sres. Magistrados estuvieron en Sala, votaron y no pudieron firmar. Firma en su lugar el Presidente de la Sala Tercera Excmo. Sr. D. Luis María Díez-Picazo Giménez.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.