

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081539

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 434/2021, de 24 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8415/2019

SUMARIO:

IRPF. 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. El art. 14 Ley 35/2006 ha sido objeto de atención e interpretación en varias sentencias de este Tribunal, [Vid., STS de 26 de junio de 2018, recurso n.º 1180/2017 (NFJ070893)]. La cuestión a despejar consiste en determinar si estas ayudas, consideradas a efectos fiscales como rendimientos de trabajo, podían ser exigidas por la parte recurrente no en 2014, sino en los períodos anteriores de 2011, 2012 y 2013, en cuyo caso deberán imputarse a efectos del IRPF a estos períodos (practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, que como dice la sentencia de instancia, no consta que se haya hecho así). La subvención, pues, posee un régimen específico que la singulariza de otro tipo de ayudas públicas, por más que exista una evidente vinculación con la relación laboral y de seguridad social que la justifica y la afecta al fin para el que se otorgó. Pero la finalidad para la que se prevé, aún su singularidad, en modo alguno modifica o le hace perder a estas ayudas su condición de subvención. No puede existir controversia que el derecho de la parte recurrente a percibir las ayudas que nos ocupa, incluida la cantidad adicional, no nace sino hasta, al menos, el momento de dictarse el acto que se la concede -sin perjuicio de la verificación de haber cumplido los requisitos y condiciones reglamentariamente impuestas-, lo que hace patente que estamos en el primer supuesto contemplado en el art. 14 Ley IRPF, «Es evidente que cuando la primera de aquellas reglas afirma que los rendimientos se imputarán al período "en que sean exigibles por su perceptor" solo puede referirse al momento en el que el acreedor de la renta puede reclamar su cumplimiento por no estar la obligación (de la que el ingreso deriva) sujeta a condición, término o modo». A la cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que las ayudas percibidas 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 [Vid. ATS de 21 de mayo de 2020, recurso n.º 8415/2019 (NFJ077862) y 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 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14 y 17.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 434/2021

Fecha de sentencia: 24/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8415/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/03/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.EXTREMADURA SALA CON/AD

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 8415/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 8415/2019, interpuesto por D^o. Oscar, representado por el procurador de los Tribunales D^o. José Antonio Sandín Fernández, bajo la dirección letrada de D^a. Teresa Fernández Pérez, contra la sentencia n.º. 347, de 17 de octubre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, pronunciada en el recurso n.º. 189/2019, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de 21 de diciembre de 2018, recaída en la reclamación NUM000, sobre Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso nº. 189/2019, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, con fecha 17 de octubre de 2019, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- Que en atención a lo expuesto debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Dº. Oscar contra la resolución del TEARE de 21 de diciembre de 2018 a que se refieren los presentes autos y en su virtud la debemos de ratificar y ratificamos por ser conforme a Derecho y todo ello con expresa condena en cuanto a costas para el recurrente".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de Dº. Oscar, se presentó escrito con fecha 5 de diciembre de 2019, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 16 de diciembre 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 Dº. Oscar, representado por el procurador de los Tribunales Dº. José Antonio Sandín Fernández, bajo la dirección letrada de Dª. Teresa Fernández Pérez, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 21 de mayo de 2020, 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) Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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".

Cuarto. *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. José Antonio Sandín Fernández, en nombre y representación de Dº. Oscar, por medio de escrito presentado el 15 de julio de 2020, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 14 y 17 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre las Personas Físicas, así como el Real Decreto 196/2010, de 26 de febrero.

2.- La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Sección Tercera, Valladolid), de fecha 18 de diciembre de 2018.

El recurrente manifiesta que la inaplicación del artículo 14.2. LIRPF y del RD 196/2010, supone que, el afectado sufra una doble penalidad, por un lado el retraso de la Administración (Comunidad Autónoma de Extremadura) en llevar a cabo el abono de las cantidades a las que tiene derecho en compensación (ayuda adicional) a las cuotas abonadas en virtud del convenio suscrito con la Seguridad Social, cuotas que el interesado ha adelantado, y que percibe mucho tiempo después de cuando debiera haberlas recibido, hecho que, le acarrea además, una penalidad fiscal, consistente en una tributación, que, en ningún caso sufriría si la subvención se hubiera percibido cuando era debido de conformidad con la normativa establecida en el RD 196/2010. La sentencia recurrida ignora la modificación efectuada en el RD 196/2010, por el RD 1783/2011, de 16 de diciembre, y que amplió las medidas recogidas en el RD 196/2010, que establece una ayuda adicional, a los exclusivos efectos de financiar la suscripción de un convenio especial con la Seguridad Social por la pérdida del nivel de cotización que hayan podido sufrir los trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo. Esta norma señala que la subvención especial, así como la cantidad adicional, se devengarán desde que el trabajador reúna los requisitos establecidos para cada supuesto, retrotrayendo sus efectos como máximo a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto (28 de febrero de 2010). Además, la sentencia recurrida es contradictoria con otras resoluciones judiciales (STSJ Castilla-León de 18 de diciembre de 2018) que ante una cuestión sustancialmente igual 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. Por todo ello, sostiene la recurrente que los 17.609,09 € como consecuencia de la concesión de la subvención prevista por el RD 196/2010, no pueden ser tratados tributariamente de conformidad con el criterio de imputación temporal al ejercicio 2014, cuando la propia resolución que acuerda la concesión de dicha ayuda (de fecha 1 agosto 2014) desglosa la cuantía que corresponde a cada ejercicio (2011, 2012, 2013 y 2014), tal y como certifica en propio Servicio Público de Empleo Estatal, en certificado aportado al expediente administrativo. La cantidad de 17.609,09 € percibida en concepto de ayuda adicional al convenio suscrito con la Seguridad Social está directamente relacionada con las cuotas ingresadas por el recurrente en virtud del convenio especial suscrito en agosto de 2011. Por lo tanto, argumentar que no es exigible la percepción de estas cantidades correspondientes a la ayuda adicional de convenio hasta la aprobación de la resolución (agosto de 2014) supone desconocer la específica naturaleza de la subvención y su concreta regulación que retrotrae la fecha de efectos de los derechos reconocidos al día siguiente de la publicación del RD 196/2010.

Concluye que las ayudas percibidas por la recurrente y, en particular, las las cuantías adicionales concedidas para financiar la suscripción de un convenio especial con la Seguridad Social por la pérdida de nivel de cotización sufrida por los trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo, deben imputarse como rendimientos del trabajo a efectos de IRPF en los ejercicios anteriores al tratarse de subvenciones integradas por diversas sumas que se corresponden con cuotas de Seguridad Social de distintos periodos.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "resuelvan estimar y casar la citada sentencia en el sentido de establecer la estimación del Recurso Contencioso Administrativo presentado frente a la Resolución de fecha 21 de diciembre de 2018 del Pleno del Tribunal Económico Administrativo Regional de Extremadura, desestimatoria de la Reclamación Económico Administrativa núm. NUM000, interpuesta por esta parte, contra el acuerdo de fecha 20 de julio de 2016 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Delegación de Badajoz, desestimatorio a su vez del recurso de reposición presentado contra la liquidación practicada por la AEAT en relación al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas del ejercicio 2014, reconociéndose al recurrente el derecho a que se excluyan como ingresos del IRPF del ejercicio 2014 las cantidades correspondientes a la ayuda adicional convenio 2011 (1.647,24 €), 2012 (3.728,83 €) y 2013 (4.315,20 €), rectificándose la liquidación efectuada, y procediéndose a la devolución, al recurrente, de las cantidades correspondientes. Todo ello con expresa imposición en costas".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 11 de septiembre de 2020, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que los razonamientos jurídicos de la sentencia recurrida son acertados en base a los hechos que se aceptan como probados. La recurrente considera que los importe recibidos como subvención deben imputarse a cada uno de los ejercicios de los que se están subvencionando las cotizaciones sociales. El Sr. Abogado del Estado considera que la confusión de la recurrente en el recurso viene dada por la expresión de "retroactividad" que se menciona en el RD 196/ 2010 que se refiere a una subvención (ayuda especial), que no se refiere a que sea una subvención de imputación retroactiva sino a que son subvencionables los abonos de convenios de seguridad social de un determinado periodo: no más atrás de la publicación del propio Real Decreto, no más delante de la fecha de jubilación del solicitante, eso es lo subvencionable y eso es lo abonado en este caso (el importe correspondiente a varios abonos de convenios de seguridad social, partiendo de que es una ayuda), toda vez que la resolución administrativa en 2014 abona los importes correspondientes a las cotizaciones de una serie de ejercicios, los de los años anteriores en los que se cumplían los requisitos establecidos en el RD 196/ 2010, y no son cuatro subvenciones (tantas como ejercicios) es el abono de un solo importe pero que se calcula con referencia a los gastos efectuados correspondientes a los abonos de cotizaciones sociales de una serie de ejercicios. Señala que, de prosperar el razonamiento del recurso,

sería perfectamente trasladable a todas las subvenciones que compensan por gastos ya realizados o incluso por gastos a realizar, lo que, además de crear una gran complicación administrativa (habría que efectuar toda una serie de liquidaciones complementarias respecto a los ejercicios IRPF de los sucesivos años en que se haya realizado cada gasto que haya resultado subvencionado), es contrario al espíritu y letra de lo que debe ser una subvención, un importe a tanto alzado entregado por una Administración Pública para una determinada atención que se entiende de interés público, habiendo cumplido los requisitos pre establecidos para ello. Por todo ello concluye que, la posición de la sentencia de instancia es muy acertada toda vez que la imputación de la subvención recibida ha sido efectuada por la Administración Tributaria en la forma legalmente aplicable al importe de una subvención.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia que desestime el presente recurso de casación y con-firme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el art. 93 LRJCA".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 24 de septiembre de 2020, 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 23 de marzo de 2021, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Sobre la subvención y los hechos.

El Real Decreto 196/2010, con la modificación introducida por Real Decreto 1783/2011, en lo que ahora interesa, viene a reconocer y regular dos tipos de ayuda, las denominadas subvención especial y cantidad adicional a favor de 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. Se contempla y regula su régimen jurídico, esto es, los requisitos para obtenerlas, su finalidad, las sumas que pueden alcanzar y la fórmula cómo se habían de calcular.

La norma prevé el carácter de subvenciones de las expresadas ayudas, en régimen de concesión directa, rigiéndose por lo establecido en la Ley 38/2003. Dispone su art. 2: "La ayuda regulada en el artículo 5 de este real decreto tendrá la naturaleza jurídica de subvención y se regirá por lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la citada ley; la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, así como las demás normas que resulten de aplicación".

La controversia que nos ocupa gira fundamentalmente sobre el alcance que debe darse al siguiente precepto, "La subvención especial, así como la cantidad adicional, se devengarán desde que el trabajador reúna los requisitos establecidos para cada supuesto, retrotrayendo sus efectos como máximo hasta la fecha de entrada en vigor de este real decreto, y hasta el día inmediato anterior a aquél en que cumpla la edad ordinaria de jubilación conforme al artículo 161.1.a) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, adquiera la condición de pensionista de incapacidad permanente o por jubilación de forma anticipada, conforme a la normativa de Seguridad Social aplicable en cada caso, o concurra cualquier otra causa, de las previstas en este real decreto, de extinción o suspensión de esta subvención especial", en relación con lo dispuesto en los arts. 14 y 17 de la Ley 35/2006.

Como se ha puesto de manifiesto en los Antecedentes de la presente sentencia la parte recurrente señala que la sentencia impugnada no ha tenido en cuenta la naturaleza de las expresadas ayudas, ni la modificación sufrida por el Real Decreto 1783/2011, tal y como hizo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, de fecha 18 de diciembre de 2018, que determinó la aplicación del art. 14.2.b de la LIRPF, en aplicación de la regla general de imputación temporal del devengo, cuando de la regulación reglamentaria se deriva que debe retrotraerse la fecha de efectos de los derechos reconocidos al día siguiente de la publicación del RD 196/2010.

Hace girar la parte recurrente su argumento principal, con el que aspira se aplique el art. 14.2.b) de la Ley 35/2006, y que se impute las cantidades abonadas a los distintos períodos sobre los que se ha procedido al cálculo de las sumas devengadas, en torno a la naturaleza de las subvenciones, como ayudas a desempleados, íntimamente vinculadas a la relación laboral, y como ayudas para financiar la suscripción de un convenio especial con Tesorería General de la Seguridad Social por la pérdida del nivel de cotización que hayan podido sufrir tales trabajadores como consecuencia de la pérdida de empleo; circunstancias que conlleva que la subvención especial,

así como la cantidad adicional, se devengan desde que el trabajador reúna los requisitos, retrotrayendo sus efectos como máximo hasta el 28 de febrero de 2010, entrada en vigor del Real Decreto 196/2010.

Conforme resulta de los antecedentes obrantes en actuaciones la parte recurrente percibió las dos ayudas, la subvención especial y la cantidad adicional; da cuenta la sentencia de instancia que la subvención especial "le fue reconocida el 22 de diciembre de 2011 y la ayuda que le fue liquidada para el año 2014 de 5.500 €, que es la que se integran en la base imponible, resultando la cuestión litigiosa con relación a la segunda ayuda, que pudiéramos denominar especial y que le fue concedida mediante resolución de 1 de agosto de 2014 por importe de 12.109, 11 €, considerando la Administración que el devengo se produce este año de 2014 en cuanto a su imputación temporal, ya que la Ley del Impuesto vincula claramente los rendimientos del trabajo a su exigibilidad, la cual en el caso de las subvenciones 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 reúna los requisitos establecidos, con el límite máximo de la fecha de entrada en vigor del propio Real Decreto. El particular entiende que la finalidad de esta segunda concesión es la de financiar la cotización a la Seguridad Social de los años 2011, 2012, 2013 y 2014, señalando el importe para cada año y quedando acreditado que el recurrente suscribió el necesario convenio con la Seguridad Social y no siendo imputable al recurrente el retraso en el que la Administración Autonómica ha incurrido a la hora de resolver la solicitud de ayuda, que no lo ha sido hasta el 1 de agosto de 2014 y teniendo en cuenta que la finalidad es financiar el convenio con la seguridad, contemplando los pagos por periodos anuales y por lo tanto debe aplicarse la regla general del devengo de acuerdo con el artículo 17.1 de la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas admitiendo que, con carácter general, la exigibilidad de las subvenciones se produce cuando estas se conceden, de forma que la propia resolución de concesión es el título que permite exigir su abono, reconociéndosele efecto retroactivo en el Real Decreto 196/2010, al momento en que se cumplan las condiciones establecidas para su concesión y encontrándose destinadas estas ayudas al abono de las cuotas de la Seguridad Social en virtud del convenio especial suscrito".

Segundo. Doctrina jurisprudencial sobre el art. 14 de la Ley 35/2006 .

El art. 14 de la Ley 35/2006 ha sido objeto de atención e interpretación en varias sentencias de este Tribunal, valga entre ellas por compendiar lo dicho, las sentencias de 26 de junio de 2018, rec. cas. 1180/2017, y 3 de diciembre de 2020, rec. cas. 4869/2019, en la primera se fijó como doctrina legal que (las negritas las incorporamos):

"La regla general es que los rendimientos del trabajo (...) se imputan al período "en que sean exigibles por su perceptor". La primera puntualización se refiere a las rentas no satisfechas "por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a la percepción o su cuantía", supuesto en el que la imputación temporal coincidirá con el ejercicio en el que adquiera firmeza la resolución judicial que determine el derecho o su importe.

La segunda precisión afecta a aquellos rendimientos del trabajo que "se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles", que se imputarán temporalmente a estos últimos siempre que ello derive de "circunstancias justificadas no imputables al contribuyente".

Más allá de la interesante disquisición sobre el alcance y significación en el ámbito tributario de los conceptos de "devengo" y "exigibilidad", el análisis conjunto de las tres proposiciones legales mencionadas (la regla general y las dos que la acotan o matizan) permite extraer varias consecuencias:

1. Es evidente que cuando la primera de aquellas reglas afirma que los rendimientos se imputarán al período "en que sean exigibles por su perceptor" solo puede referirse al momento en el que el acreedor de la renta puede reclamar su cumplimiento por no estar la obligación (de la que el ingreso deriva) sujeta a condición, término o modo. Quiere ello decir, por tanto, que la ley no ha previsto, como criterio de imputación temporal, el del pago o el de la percepción efectiva del rendimiento de que se trate, pues, de ser así, no habría hecho referencia alguna a la posibilidad de exigir el ingreso, sino que se hubiera limitado a mencionar la "percepción" o el "pago" del rendimiento mismo. Es más, el propio artículo 14.2.b) de la ley del impuesto, como vimos, distingue expresamente entre "percepción" y "exigibilidad".

2. Consciente el legislador de que la indicada redacción del artículo 14.1.a) de la ley del impuesto puede determinar que no coincidan en el mismo período impositivo la "posibilidad de reclamar el abono del rendimiento" con su "efectiva percepción" por el interesado -que puede producirse en un ejercicio posterior-, aclara inmediatamente, en el artículo 14.2.b), que, cuando ello suceda, el contribuyente deberá practicar autoliquidación complementaria, imputando el rendimiento al período en el que era exigible (no a aquél en el que lo percibió) con una condición: que el abono se haya producido en período posterior "por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente".

3. Esta última regla (que obliga a una autoliquidación complementaria) tiene, sin embargo, una (única) excepción, que se produce cuando no se ha satisfecho la renta por estar pendiente de resolución judicial la

determinación del derecho a su percepción o su cuantía, pues en tal caso -previsto en el artículo 14.2.a)-, la imputación será al período impositivo en el que adquiera firmeza aquella resolución judicial.

4. La necesidad de practicar autoliquidación complementaria en los casos en los que exigibilidad y percepción se producen en períodos distintos solo cuenta con la excepción descrita (la de los créditos litigiosos), sin que la ley establezca distinción alguna, a los efectos que nos ocupan, en atención a la naturaleza jurídica de la renta o a la condición de la persona que la satisface. Dicho de otro modo, la norma que analizamos se refiere a " los rendimientos derivados del trabajo", entre los que se incluyen " en todo caso" las pensiones y haberes pasivos (artículo 17.2 de la ley del impuesto) de manera que, a nuestro juicio, de haber querido que esta clase específica de renta tuviera un criterio de imputación temporal distinto la ley debería haberlo dicho expresamente, pues es esa misma ley la que califica a las prestaciones que nos ocupan como rendimientos del trabajo".

Tercero. *Sobre la naturaleza jurídica de la subvención y aplicación de la anterior doctrina jurisprudencial al caso concreto.*

La cuestión a despejar consiste en determinar si estas ayudas, consideradas a efectos fiscales como rendimientos de trabajo, podían ser exigidas por la parte recurrente no en 2014, sino en los períodos anteriores de 2011, 2012 y 2013, en cuyo caso deberán imputarse a efectos del IRPF a estos períodos (practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, que como dice la sentencia de instancia, no consta que se haya hecho así).

No existe cuestión sobre que estamos en presencia de una subvención, sometida, como expresamente recoge el Real Decreto 196/2010, a las normas que regulan tal instituto, recordemos que el art. 2 del Real Decreto 196/2010, establece que "La ayuda regulada en el artículo 5 de este real decreto tendrá la naturaleza jurídica de subvención y se regirá por lo establecido en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y en el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la citada ley; la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; y el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, así como las demás normas que resulten de aplicación".

La subvención, pues, posee un régimen específico que la singulariza de otro tipo de ayudas públicas, por más que exista, en las ayudas que contemplamos, una evidente vinculación con la relación laboral y de seguridad social que la justifica y la afecta al fin para el que se otorgó. Pero la finalidad para la que se prevé, aún su singularidad, en modo alguno modifica o le hace perder a estas ayudas su condición de subvención. Con carácter general el reconocimiento y otorgamiento de la subvención exige necesariamente un acto administrativo al efecto, que otorga el derecho a percibir la subvención porque se cumple los requisitos y condiciones previamente establecidas. Particularmente respecto de las ayudas que analizamos, también, es preciso y necesario un acto administrativo que reconozca al beneficiario el derecho a percibir tanto la subvención especial como la cantidad adicional, en tanto que cumple con los requisitos establecidos, y que, además, respecto de la cantidad adicional exige que se haya suscrito un convenio especial con la Tesorería General de la Seguridad Social.

Una jurisprudencia consolidada ha considerado que la subvención tiene la condición de donación modal, supeditada al cumplimiento por parte del recurrente de los requisitos que se especifican en cada tipo de subvención. Es con el acto administrativo de otorgamiento de la subvención cuando nace el efectivo derecho subjetivo del beneficiario a su percepción, de suerte que la declaración de derechos no se produce cuando la subvención se concede sino cuando se ha concedido y se han cumplido los requisitos y observados las condiciones impuestas por la Administración. La concesión, pues, se produce siempre bajo la condición resolutoria de que el beneficiario cumpla unas exigencias o tenga un determinado comportamiento o realice una determinada actividad en los concretos términos en que procede su concesión. La naturaleza de la concesión delimita y condiciona su régimen jurídico.

Siendo ello así, no puede existir controversia que el derecho de la parte recurrente a percibir las ayudas que nos ocupa, incluida la cantidad adicional, no nace sino hasta, al menos, el momento de dictarse el acto que se la concede -sin perjuicio de la verificación de haber cumplido los requisitos y condiciones reglamentariamente impuestas-, lo que hace patente que estamos en el primer supuesto contemplado en el art. 14 antes referido, "Es evidente que cuando la primera de aquellas reglas afirma que los rendimientos se imputarán al período "en que sean exigibles por su perceptor" solo puede referirse al momento en el que el acreedor de la renta puede reclamar su cumplimiento por no estar la obligación (de la que el ingreso deriva) sujeta a condición, término o modo".

No habría pues cuestión controvertida sobre las consideraciones formuladas, puesto que ante una subvención no cabe más que entender que su exigibilidad va unida indefectiblemente, al menos, al acto de reconocimiento y otorgamiento; sin embargo, el problema se pretende enturbiar con la lectura que se hace del art. 5.3 de la disposición que comentamos que establece que: "La subvención especial, así como la cantidad adicional, se devengarán desde que el trabajador reúna los requisitos establecidos para cada supuesto, retrotrayendo sus efectos como máximo hasta la fecha de entrada en vigor de este real decreto, y hasta el día inmediato anterior a aquél en que cumpla la edad ordinaria de jubilación conforme al artículo 161.1.a) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, adquiera la condición de pensionista de incapacidad permanente o por jubilación de forma anticipada, conforme a la normativa de Seguridad Social aplicable en cada caso, o concurra cualquier otra

causa, de las previstas en este real decreto, de extinción o suspensión de esta subvención especial", pero, resulta evidente, que no estamos ni ante una norma tributaria, ni posee la Disposición General que lo regula de rango legal suficiente a efectos de determinar el devengo del IRPF; cuando se emplea el término devengar, en el contexto de la norma, es patente que carece de significación fiscal alguna, se emplea con el carácter y con el significado coloquial, y puesto en relación con la regulación sistemática de las concretas ayudas que se prevén, cuando se retrotrae los efectos no se está alterando el régimen jurídico subvencional comentado, no podría alterarse so pena de alterar la naturaleza jurídica subvencional de las ayudas que se otorgan, lo que supondría acoger un régimen jurídico aplicable ajeno al que sustenta y posibilita la efectividad de las ayudas; sino que simple y llanamente, integrando las consideraciones recogidas en el precepto, "se devengarán desde que el trabajador reúna los requisitos establecidos para cada supuesto, retrotrayendo sus efectos como máximo hasta la fecha de entrada en vigor de este real decreto, y hasta el día inmediato anterior a aquél en que cumpla la edad ordinaria de jubilación", se está delimitando uno de los elementos necesarios para calcular la cantidad que conformarán las ayudas a percibir, el elemento temporal de inicio para, en su caso, el prorrateo o las bases cotizadas. En definitiva, no existe la retroacción pretendida respecto de la exigibilidad de las ayudas, porque jurídicamente no resulta posible su reconocimiento a un momento anterior al acto de otorgamiento.

A la cuestión de interés casacional objetivo debe responderse en el sentido de que 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 2001y, 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.

Razones las anteriores que debe llevarnos a confirmar la sentencia recurrida por su acierto y bondad jurídica.

Cuatro. Pronunciamiento sobre costas.

No ha lugar a la imposición de las costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe en las partes, de manera que, como determina el art. 93.4 de la Ley jurisdiccional, cada parte abonara las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Ante las dudas jurídicas presentes en la cuestión en debate, como se aprecia de la propia respuesta que recibió en la instancia, procede no imponer las costas de la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

Fijar como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Tercero.

Segundo.

Desestimar el recurso de casación número 8415/2019, interpuesto por D. Oscar, representado por el procurador de los Tribunales D. José Antonio Sandín Fernández, contra la sentencia nº. 347, de 17 de octubre de 2019, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, pronunciada en el recurso nº. 189/2019, cuya confirmación resulta procedente.

Tercero.

Sin condena en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.

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.