



Raúl de Francisco Garrido
Socio y director del Departamento
Contencioso-Tributario de Garrido Abogados

Imputación temporal en el IRPF. Preferencia de las normas especiales contables

En la actualidad están pendientes de resolución por el Tribunal Supremo varios recursos de casación relativos a la interpretación de las reglas de imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En las últimas semanas el Tribunal Supremo ha dictado varias sentencias que versan, en particular, sobre la imputación temporal de las subvenciones de capital, donaciones y legados percibidos por sujetos pasivos de este Impuesto que se habían acogido al criterio de caja para la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas.

El supuesto analizado tenía que ver con un contribuyente acogido al criterio especial de caja previsto en el artículo 7 del Reglamento del Impuesto que había percibido una subvención de capital.

El contribuyente había periodificado los ingresos asociados a dicha subvención conforme la imputación que realizaba de la amortización de los elementos subvencionados.

La Administración tributaria venía entendiendo que en estos casos, cuando un contribuyente en criterio de caja obtenía una subvención de capital, la subvención debía tributar en el período en el que efectivamente se cobrara la subvención, con independencia de si se trata de una subvención de explotación o de capital. Esta interpretación administrativa suponía, por tanto, que las subvenciones de capital sí generaban un coste fiscal explícito para los contribuyentes pues debían tributar en el período de cobro y sólo podían deducir los gastos asociados a los elementos subvencionados conforme a las reglas de imputación de las amortizaciones.

La interpretación administrativa vulneraba las reglas contables de imputación de este tipo de negocios jurídicos contenidas en el Regla 18ª del Plan General de Contabilidad. La tesis de la Administración se sustentaba en la supuesta especialidad de la regla de imputación temporal de criterio de caja frente a la genera-



lidad de las reglas contables. La regla general de imputación temporal de los rendimientos de las actividades económicas es la utilización de la regla de devengo que implica periodificar los ingresos y gastos en función de la corriente real de bienes y servicios, en vez de hacerlo atendiendo a las corrientes monetarias que se produzcan.

Por el contrario, el criterio de caja implica imputar los ingresos y gastos a efectos fiscales cuando se producen las corrientes monetarias. No obstante, bajo este criterio, las amortizaciones de los elementos subvencionados se imputan conforme a la depreciación efectiva de los mismos, es decir, se periodifica durante los años de utilización.

Por tanto, la tesis administrativa suponía separar la corriente de imputación temporal de los ingresos asociados a una subvención de capital de la corriente asociada a la imputación de los gastos ligados a la misma provocando que en lugar de la correlación de ingresos y gastos que preconiza la Norma 18ª del Plan General de Contabilidad, el contribuyente tributara en un período impositivo por el cobro de la subvención y en otros períodos dedujera el gasto asociado al elemento subvencionado. Nos encontramos, por tanto, ante un claro ejemplo del efecto perverso que una interpretación sesgada de la norma puede provocar.



La tesis administrativa defendía una interpretación que desnaturalizaba el concepto mismo de la subvención de capital

La Norma 18ª del Plan pretende asegurar que las subvenciones de capital no generen un resultado económico positivo o negativo de forma que los ingresos de las subvenciones se imputen al mismo período al que se imputan los gastos asociados al fin subvencionado. Es decir, la norma trata de primar la neutralidad en el resultado económico del beneficiario de la subvención.

Por lo tanto, en las subvenciones de capital prima asegurar esa neutralidad sobre el reflejo de un resultado positivo en el ejercicio en el que se obtiene la subvención ya que ese precisamente es el fin de las subvenciones corrientes, que tienen una finalidad económica diferente.

Pues bien, la tesis administrativa defendía una interpretación que desnaturalizaba el concepto mismo de la subvención de capital. En este tipo de subvenciones lo relevante no es el cobro de tesorería, sino que la subvención es la forma de financiar un elemento del inmovilizado.

Por lo tanto, ello debe primar a la hora de aplicar las reglas de imputación temporal, como ha reconocido el Tribunal Supremo en sus recientes sentencias de 29 de marzo de 2022, 30 de marzo de 2022 y 4 de abril de 2022.

El Tribunal Supremo alude a la remisión explícita que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realiza a lo que señalen las normas contables y, dentro de las normas de registro y valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, a la regla especial respecto de la imputación temporal, en lo referido a los ingresos derivados de la percepción de una subvención de capital.

El Tribunal considera que la Norma 18ª del Plan prevé un criterio de imputación temporal que difiere tanto de la regla general de devengo como de la regla de criterio de caja al establecer una regla de imputación gradual o sucesiva que no distingue entre ambas, fijando por el contrario, como regla de reparto el ritmo de la amortización de los bienes o activos que se adquieran con el importe de la subvención.

El Tribunal ha atendido, por tanto, al fondo económico de la operación *subvención de capital* en un acertado examen del verdadero sentido de este tipo de negocio jurídico. La subvención de capital, al contrario que la subvención corriente, no pretende mejorar el resultado económico del contribuyente subvencionado, sino financiar un elemento del activo adquirido por éste