

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 20-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0380/2025

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Subvención para financiar la cuota reducida del RETA. La subvención recibida tiene la naturaleza de ingreso derivado de la actividad económica, al estar destinada al pago de un gasto necesario para dicha actividad. Como tal, debe tributar en concepto de rendimiento de actividad económica, al no estar exenta. Su imputación temporal deberá hacerse conforme al principio de devengo contable, es decir, se incluirá en la base imponible del ejercicio o ejercicios en que se devenguen los gastos para los que se concedió (cuotas de autónomos). Esta imputación se realiza siguiendo las normas del Impuesto sobre Sociedades y, más concretamente, conforme a lo dispuesto por la Norma 18ª del Plan General de Contabilidad. Si la subvención corresponde a varios ejercicios, deberá imputarse proporcionalmente a los ejercicios en que se devenguen los gastos correspondientes.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante manifiesta que le ha sido concedida una subvención para financiar la cuota reducida al Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos regulada en el artículo 38 ter de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

Cuestión planteada:

Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la subvención.

Contestación:

Se parte de la consideración de que la consultante no ha optado por el criterio de cobros y pagos para imputar los rendimientos de la actividad económica, al no manifestarse en la consulta.

La subvención concedida a la consultante para el pago de gastos incurridos en el desarrollo de la actividad económica, se considera a efectos del IRPF como rendimiento de la actividad económica, por tener su origen en la actividad económica desarrollada, en aplicación de lo establecido en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, encontrándose sometida a tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no estando amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente.

Por su parte, el artículo 28.1 de la LIRPF establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en ese artículo, en el artículo 30 de dicha Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS, dispone que, "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

En cuanto a la imputación temporal de las subvenciones, el artículo 14.1.b) de la LIRPF, dispone que "b) 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.

Síguenos en...



No obstante, las ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España podrán imputarse por cuartas partes, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes”.

La remisión anterior nos lleva al artículo 11.1 de la LIS, que establece como regla general de imputación, que “1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

Por lo tanto, y a falta de normas específicas en la normativa del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, resulta de aplicación, a efectos de determinar el rendimiento de la actividad económica correspondiente a la subvención percibida y su imputación temporal, lo establecido en la normativa mercantil de carácter contable.

La Norma de valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos, - que, de acuerdo con la Norma y Registro y Valoración 1ª del Plan General de Contabilidad, es la plasmación en materia de subvenciones del principio de devengo y del resto de principios contables establecidos en el marco conceptual del Plan general de Contabilidad-, distingue entre el reconocimiento de la subvención y su imputación a resultados.

En cuanto al reconocimiento de la subvención, la referida Norma de valoración establece que:

“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”.

Por lo que respecta a la imputación a resultados, una vez reconocida la subvención como no reintegrable, la citada Norma establece lo siguiente:

“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.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

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.

Síguenos en...

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

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente”.

Por lo tanto, las subvenciones concedidas para financiar gastos específicos deberán reflejarse como rendimientos del ejercicio o ejercicios en que se devenguen dichos gastos.

Lo que comunico a usted con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

