

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089564

DGT: 17-09-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1966/2024

### SUMARIO:

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades empresariales. Ingresos. Subvención por KIT DIGITAL.** la subvención se considera un rendimiento de la actividad económica del autónomo. De acuerdo con el art. 27.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF), las subvenciones de este tipo se clasifican como ingresos derivados de actividades económicas. La imputación temporal de los rendimientos se realiza conforme a la normativa contable, es decir, cuando se devenga el gasto o la inversión correspondiente. Según la Norma 18ª del Plan General de Contabilidad, las subvenciones se registran inicialmente como pasivos y se imputan a los resultados cuando se cumplen las condiciones para que se consideren no reintegrables. Esto dependerá de la finalidad de la subvención, ya sea para financiar gastos específicos o para la adquisición de activos.

### PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 27.

#### Descripción sucinta de los hechos:

Sostiene el consultante: "Soy un trabajador autónomo. He solicitado el "Kit digital" y me lo han concedido. Aún no lo he usado".

#### Cuestión planteada:

Tributación de esta ayuda en el IRPF.

#### Contestación:

Se parte de la consideración de que el 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.

Por Orden ETD/1498/2021, de 29 de diciembre, por la que se aprueban las bases reguladoras de la concesión de ayudas para la digitalización de pequeñas, empresas, microempresas en situación de desempleo, en el marco de la Agenda Española Digital 2025, el Plan de Digitalización PYMEs 2021-2025 y el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España "Financiado por la Unión Europea-Next Generation EU (Programa Kit Digital) (BOE de 30 de diciembre) se establecen los requisitos y condiciones para la concesión de subvenciones por el Kit Digital.

En el artículo 8 de la mencionada Orden, se establecen los requisitos que deben cumplir los beneficiarios de la subvención por el Kit Digital, estableciendo:

"1. Son requisitos para obtener la condición de beneficiario, cuyo cumplimiento deberá acreditarse en la forma y con los medios que se determinen en cada convocatoria, los siguientes:

a) Tener la consideración de pequeña empresa o microempresa conforme a lo dispuesto en el Anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, y conforme a los efectivos y límites financieros que definen las categorías de empresas, enmarcando las categorías de microempresas, pequeñas y medianas empresas, así como las personas en situación de autoempleo.

b) Estar inscrito en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o en el censo equivalente de la Administración Tributaria Foral, que debe reflejar la actividad económica efectivamente desarrollada a la fecha de solicitud de la ayuda, y tener la antigüedad mínima que se establezca en las convocatorias.

c) No tener la consideración de empresa en crisis conforme a lo dispuesto en el artículo 2.18 del Reglamento (UE) n.º 651/2014, de 17 de junio de 2014, y al Anexo II de la presente orden.

d) Estar al corriente de las obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social.

e) No estar sujeto a una orden de recuperación pendiente tras una decisión previa de la Comisión Europea que haya declarado una ayuda ilegal e incompatible con el mercado común.

f) No estar incurso en ninguna otra de las prohibiciones previstas en el artículo 13.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. Dichas prohibiciones afectarán también a aquellas empresas de las que, por razón de las personas que las rigen o de otras circunstancias, pueda presumirse que son continuación o que derivan, por transformación, fusión o sucesión, de otras empresas en las que hubiesen concurrido aquéllas.

g) No superar el límite de ayudas de minimis conforme a lo dispuesto en el artículo 2.4 de la presente orden.

2. También es requisito para obtener la condición de beneficiario disponer de la evaluación del Nivel de Madurez Digital, de acuerdo con el test de diagnóstico disponible en la plataforma Acelera pyme”.

En el artículo 12, se establece el Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa.

Por su parte, el artículo 9.5 de la Orden establece que “El beneficiario, para adoptar las soluciones digitales accesibles en el Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa y destinar el importe de la subvención a estas, deberá formalizar los correspondientes Acuerdos de Prestación de Soluciones de Digitalización con los Agentes Digitalizadores Adheridos de conformidad con estas bases reguladoras y con lo que establezca la correspondiente convocatoria”.

Por último, en el artículo 23.1 de la Orden se establece:

“1. El pago de las ayudas se realizará a los Agentes Digitalizadores Adheridos, una vez justificada y comprobada cada fase, de conformidad con los artículos 31 y 32 de esta Orden. Los porcentajes para determinar la cuantía de los pagos de cada fase vienen establecidos en cada Categoría de Soluciones de Digitalización del Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa, y los importes correspondientes se establecerán en los Acuerdos de Prestación de Soluciones de Digitalización”.

En definitiva, el KIT DIGITAL se trata de una subvención canjeable para adquirir subvenciones digitales que estén incluidas dentro del Catálogo de Soluciones de Digitalización del Programa y, además, estas soluciones deben ser prestadas por un Agente Digitalizador certificado.

Por otra parte, la persona subvencionada no percibirá directamente el importe de la subvención, sino que el pago se realizará a través de los Agentes Digitalizadores, según lo establecido en el artículo 23.1 de la Orden ETD/1498/2021, antes transcrito.

Es decir, a efectos del IRPF, nos encontramos con una subvención percibida por un titular de una actividad económica.

La subvención por KIT DIGITAL percibida, en la medida en que tiene por objeto la financiación de gastos o de inversiones de titulares de actividades económicas tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de rendimientos de actividades económicas, conforme lo dispuesto 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 no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que dispone:

“Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquéllos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

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.

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.

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, en el presente caso, la subvención por Kit Digital se imputará, como rendimientos de la actividad económica que viene desarrollando el consultante y con independencia del método de determinación de los mismos: directa u objetiva —pues el rendimiento neto de módulos procede incrementarlo por otras percepciones empresariales, como las subvenciones corrientes y de capital—, al periodo impositivo que proceda con arreglo a lo establecido anteriormente en función del tipo de la Categoría de solución de digitalización objeto de la subvención.

Lo que comunico a Vd. 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.

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