INFORME SOBRE SUBVENCIONES PÚBLICAS

En el presente informe se van a abordar los siguientes aspectos relacionados con la declaración de las subvenciones y ayudas públicas en las declaraciones informativas.

En primer lugar, se van a establecer los criterios para su adecuada calificación como rendimiento del trabajo, rendimiento de la actividad económica o como ganancia patrimonial, ya que ello es fundamental para determinar el modelo en el que deben consignarse.

En segundo lugar se van a enumerar diversas subvenciones y ayudas que están exentas, siempre que cumplan los requisitos establecidos.

En tercer lugar se expondrán las normas de devengo de este tipo de ayudas.

Por último se van a explicar los modelos de declaraciones informativas en los que deben consignarse.

1. CALIFICACIÓN EN EL IRPF DEL PERCEPTOR DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS.

Las subvenciones públicas tienen la siguiente calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

1) **Se califican como rendimientos del trabajo** las subvenciones públicas que persiguen una función social, teniendo como finalidad paliar o aliviar la situación económica del perceptor. Incluyéndose, entre otras las siguientes:

   - Ayudas públicas dirigidas a adquisición de libros de texto y material didáctico e informático complementario. (Exento si es para cursar estudios reglados del sistema educativo V1857-16)
   - Ayudas públicas para comedor (Exentas si se conceden dentro del curso escolar para cursar estudios reglados)
   - Ayudas para transporte escolar (V2035-06 establece la exención de "*las becas para compensar gastos de desplazamiento y otros en los que puedan incurrir en el desarrollo del curso*", siempre que se perciban para cursar estudios reglados)
   - Cheques guardería (La ayuda está exenta si es para cursar estudios reglados V1733-05, V2046-14)
   - Ayudas de Integración y Emergencia Social, destinadas a sufragar gastos de alimentos, luz y agua. (pueden estar exentas por el artículo 7.y)
   - Renta social para personas en riesgo de exclusión social. (pueden estar exentas por el artículo 7.y)
   - Ayudas públicas para asistencia en domicilio, la prestación estará exenta siempre que se haya reconocido por la Administración competente la situación de dependencia y la ayuda efectivamente ha sido concedida a

través de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. En otro caso, cualquier otra prestación de tipo social que no corresponda a los términos anteriormente descritos, aún concedidas en relación situación de dependencia, implicará una mayor capacidad económica en el mismo, y constituirá una renta sujeta al impuesto del beneficiario de la misma.

También está exenta la concesión de ayudas para cubrir gastos no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, destinados al restablecimiento de la salud. Quedaría excluida de gravamen la ayuda para contribuir a los gastos que se ocasionen por estancia en Residencias Asistidas dentro de la "Ayuda Asistencia a domicilio, estancia en centro de día o residencias" (V2798-09)

- Ayudas públicas dirigidas a las mujeres que sufren violencia de género y que se encuentran en una situación de dependencia económica del agresor, careciendo de rentas y con dificultades para obtener un empleo (pueden estar exentas por el artículo 7.y)
- Ayudas económicas de acompañamiento por la participación en el programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo, establecidas para promover la transición al empleo estable y la recualificación profesional de las personas desempleadas (PREPARA) .Estas ayudas se van a enmarcar dentro de medidas de apoyo a los trabajadores desempleados, por lo que atendiendo a sus características y finalidad, se deben calificar como rendimientos del trabajo personal.
- Ayuda pública satisfecha por una Comunidad Autónoma a aquellos trabajadores que tuviesen una situación de reducción de su jornada de trabajo para el cuidado de su hijo Exenta artículo 7.z (V4212-16).
- Ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud, entendiendo a estos efectos el empleo de las diversas fórmulas de asistencia sanitaria para reponer la salud del beneficiario están exentas. Cualquier otra prestación de tipo social que no responda con exactitud a los términos antes descritos, concedida en relación con enfermedades o lesiones pero cuyo fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas V1698-16

Estas subvenciones públicas se incluirán en la declaración del IRPF dentro de los rendimientos de trabajo personal, salvo que estén exentas.

2) **Se califican como rendimientos de actividades económicas** las subvenciones cuando las mismas se concedan a empresarios o profesionales vinculándose al ejercicio de la actividad económica desarrollada distinguiéndose:

   a) Las destinadas a sustituir ingresos del ejercicio tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes y se consideran una mayor ingreso de la actividad económica.

   b) Si la obtención de la subvención pública está ligada a un elemento patrimonial afecto a la actividad se tratará como subvención de capital y deben imputarse como ingreso de la actividad económica en la misma proporción que la amortización de los bienes de inmovilizado financiados con las mismas. Por ejemplo las subvenciones públicas al denominado "Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE)" si son percibidas por empresarios o profesionales, para la adquisición de vehículos que vayan a tener la consideración de afectos a la actividad, se integran como mayor ingreso en el rendimiento de la actividad económica.

Estas subvenciones públicas se incluirán en la declaración de IRPF en el apartado correspondiente a la actividad económica o profesional.

3) **Se califican las subvenciones públicas como ganancia de patrimonio**

   a) Cuando su obtención está ligada a un elemento patrimonial no afecto a actividad económica**.**

   - Subvenciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual
   - Subvenciones por la reparación de defectos estructurales en la vivienda habitual
   - Ayudas públicas para el pago del IBI
   - Ayudas públicas derivadas del Plan Renove de los bienes de los que se trate (electrodomésticos, calderas, ventanas, aire acondicionado etc).
   - Ayudas públicas para la instalación de rampas, ascensores, aunque se instalen para mejorar la movilidad
   - Ayudas públicas al denominado "Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE)" Si los beneficiarios son contribuyentes del IRPF que no realizan ninguna actividad económica son una ganancia patrimonial.
   - Ayudas públicas para el alquiler de vivienda. (V1369-11)

Estas subvenciones públicas, si bien están ligadas a un elemento patrimonial, no derivan de transmisión y por tanto deben ser incluidas en la declaración de IRPF en el apartado G1 de la declaración del IRPF "Otras ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales".

   b) Cuando su obtención no está ligada a un elemento patrimonial, y no se califica como rendimiento del trabajo o de la actividad económica, por ejemplo

- Renta básica de emancipación
- Bonos culturales. Aunque las ayudas se instrumenten mediante entrega de los bonos para su descuento en productos y servicios culturales, su tratamiento es el de ganancia patrimonial.

Sin perjuicio de expuesto, la normativa del IRPF establece la exención de determinadas subvenciones y ayudas públicas, a las que se refieren el artículo 7 y la Disposición Adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. ALGUNAS EXENCIONES DE LAS AYUDAS PÚBLICAS (art. 7 de la LIRPF).

- Prestaciones públicas por maternidad percibidas de las CCAA y Entidades locales.

h) Las prestaciones familiares reguladas en el Capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

- Ayudas para estudios reglados.

j) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Algunos ejemplos son las ayudas para libros, cheque guardería, transporte escolar y comedor escolar.

- Ayudas concedidas en base a la Ley de Promoción de la autonomía personal y atención a personas en situación de dependencia.

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

- Renta social y ayudas a víctimas de violencia de género.

y) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Asimismo estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

En principio, estas ayudas se conceden a personas que carecen de recursos y que no perciben otro tipo de ayudas, por lo que no es probable que el conjunto de ayudas percibidas supere este nivel de 1,5 veces el IPREM. Puesto que para ser beneficiario de la ayuda hay que acreditar la ausencia de recursos, éste es un dato que tiene la entidad concedente y, en consecuencia, está en condiciones de determinar si el beneficiario cumple o no los requisitos para aplicar la exención.

- Gastos de enfermedad

Están exentas las ayudas económicas que se concedan por gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad correspondiente, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud, entendiendo a estos efectos el empleo de las diversas fórmulas de asistencia sanitaria para reponer la salud del beneficiario están exentas. Cualquier otra prestación de tipo social que no responda con exactitud a los términos antes descritos, concedida en relación con enfermedades o lesiones pero cuyo

fin sea paliar o aliviar la situación económica del perceptor, implicará una mayor capacidad económica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas V1698-16

- Ayudas para la reducción de jornada por cuidado de hijos.

z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

3. DEVENGO DE LAS SUBVENCIONES PÚBLICAS (Artículo 14 LIRPF).

1. Si se califican como rendimiento del trabajo.

Los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, salvo que sea aplicable alguna de las reglas especiales del artículo 14.2 de la LIRPF (ejemplos: rentas pendientes de resolución judicial; importes exigibles en un periodo y percibidos en uno posterior).

2. Si se califican como rendimiento de actividad económica.

Las subvenciones, auxilios o ayudas que concedan las Entidades integradas en las distintas Administraciones públicas territoriales o en la Administración institucional se entenderán satisfechos el día en que se expida la correspondiente orden de pago. De no existir orden de pago se entenderán satisfechas cuando se efectúe el pago.

3. Si se califican como ganancia patrimonial.

Se ha producido un cambio normativo desde el 01/01/2015.

- Hasta 31/12/2014: cuando se acuerda y cuantifica. Artículo 14.1.c)

  c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial

  Si entre la concesión y el pago transcurre más de un año, se puede acoger a la imputación de operaciones a plazos. Artículo 14.2.d)

- Desde 01/01/2015: cuando se paga. Artículo 14.2.c)

  c) Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado.

4. DECLARACIÓN POR LA ENTIDAD CONCEDENTE EN LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS.

1. Subvenciones y ayudas calificadas como Rendimientos del Trabajo.

Con carácter general, se declaran en el modelo 190 las subvenciones y ayudas que se califiquen como rendimientos del trabajo, con las especialidades establecidas para las becas que se mencionan más adelante.

Por lo tanto, la renta social, rentas de inserción y otras ayudas similares concedidas por los ayuntamientos y las CCAA deberán ser declaradas en el modelo 190, cualquiera que sea su importe, indicando su carácter exento si cumplen los requisitos del artículo 7.y).

Importante: la información contenida en el modelo 190 comprenderá los datos de las rentas mencionadas incluso aunque no hubieran sido efectivamente sometidas a retención o a ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como en los supuestos en que la aplicación de las reglas establecidas al efecto en la normativa vigente hubiera determinado la aplicación de un tipo de retención o ingreso a cuenta igual a cero.

Las rentas del trabajo exentas se declaran con la **clave L**. Algunas de estas ayudas tienen una subclave específica. En caso de no tenerla, se declaran en la subclave 25:

- L09: Prestaciones económicas de instituciones públicas con motivo del acogimiento, que estén exentas en virtud de lo establecido el artículo 7.i).
- L10: becas exentas en virtud del artículo 7.j)
- L19: Prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, que estén exentas en virtud de lo establecido en el artículo 7.x) de la Ley del Impuesto.
- L20: Prestaciones y ayudas familiares públicas vinculadas al nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores, que estén exentas en virtud de lo establecido en el artículo 7.z) de la Ley del Impuesto.
- L22: Prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar los recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender; con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, que estén exentas en virtud de lo establecido en el primer párrafo del artículo 7.y) de la Ley del Impuesto.
- L23: Ayudas concedidas a víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de

violencia de género por tal condición, que estén exentas en virtud de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 7.y) de la Ley del Impuesto.

- L25: Otras rentas exentas. Se incluirán en esta subclave las rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que debiendo relacionarse en el modelo 190, sean distintas de las específicamente señaladas en las subclaves anteriores.

2. Subvenciones y ayudas calificadas como Rendimiento de actividad económica.

Con carácter general se declaran en el modelo 347, estén o no exentas del impuesto, (salvo que hayan de incluirse en la declaración Informativa de Subvenciones e indemnizaciones satisfechas por Entidades Públicas/privadas a agricultores o ganaderos (modelo 346).

Una ayuda o subvención concedida en el desarrollo de una actividad económica no constituye un rendimiento satisfecho en contraprestación de un bien o servicio prestados. Por tanto, estas ayudas y subvenciones, estén o no exentas, no se declaran en el modelo 190, sino en el modelo 347.

3. Subvenciones y ayudas calificadas como Ganancia Patrimonial.

Con carácter general se declaran en el modelo 347.

4. Cumplimentación de los modelos 190 y 347 en relación con las becas exentas.

Desde el año 2014, como consecuencia de las modificaciones introducidas en el artículo 33 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en el modelo 347, de declaración anual de operaciones con terceras personas, deben reflejarse, con independencia de su importe, las subvenciones, auxilios y ayudas satisfechos por las Administraciones Públicas **siempre que tales operaciones no hayan debido incluirse en otras declaraciones específicas diferentes**. Así, lo contempla expresamente el apartado 3 del artículo mencionado, que señala:

"3. (...) Asimismo, las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, deberán relacionar en dicha declaración a todas aquellas personas o entidades a quienes hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas, cualquiera que sea su importe, ***sin perjuicio de la aplicación en este supuesto de la excepción prevista en el párrafo i) del apartado anterior.****"*

Y la letra i) del artículo 33.2 del R.D. 1065/2007, señala:

"2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, ***quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones****:*

(...) i) En general, todas ***aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente****."*

Por otro lado, según el artículo 2.2 de la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta:

"No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, tratándose de becas exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 7.j) de la Ley y 2 del Reglamento, ambos del impuesto, ***no se incluirán en el modelo 190 aquellas cuya cuantía sea inferior a 3.000 euros anuales****".*

De acuerdo con la normativa mencionada, **las becas exentas que se conceptúen como tales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.j) de la Ley 35/2006, deberán consignarse por parte de la entidad pública concedente en el modelo 347 si no superan los 3.000 euros y en el modelo 190 en caso de resultar iguales o superiores a dicha cuantía.**

Para lograr que todos los importes satisfechos a un mismo perceptor en concepto de becas exentas del artículo 7.j) se reflejen por parte de la entidad concedente en un mismo modelo de declaración informativa (190) y que además se eliminen con ello los problemas que se pueden producir en relación con la obligación de declarar por el hecho de consignarlas en el 347, ya que no se pueden calificar como exentas, está prevista la modificación de la Orden EHA/3127/2009, para eliminar el apartado 2.2., así como eliminar las referencias correspondientes de los Diseños de Registro. Esta modificación se abordará para 2017 y años posteriores.

5. Cumplimentación errónea del modelo 347 (en vez de hacerlo correctamente en el modelo 190) en relación con las ayudas exentas a las que se refiere el art. 7.y) de la Ley 35/2006, del IRPF.

Según la Orden HAP/2429/2015, de 10 de noviembre, por la que se modifica el modelo 190 para 2015, se da nueva redacción a la subclave 21 (artículo primero, punto 8), y se introducen nuevas subclaves, 22 a 25, dentro de las subclaves a utilizar en las percepciones correspondientes a la clave L. La subclave 22 queda redactada del siguiente modo:

"…/… 22 Prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios

económicos suficientes, que estén exentas en virtud de lo establecido en el primer párrafo de la letra y) del artículo 7 de la Ley del Impuesto."

Al igual que en el caso anterior, en el modelo 347, desde el ejercicio económico 2014, y como consecuencia de las modificaciones introducidas en los apartados 2 y 3 (anteriormente citados) del artículo 33.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, deben reflejarse, **con independencia de su importe**, las **subvenciones, auxilios y ayudas satisfechos por las Administraciones Públicas**, **siempre que tales operaciones no hayan debido incluirse en otras declaraciones específicas diferentes**.

Por tanto, dado que **las ayudas a que se refiere la letra y) del artículo 7 de la Ley del IRPF deben declararse en el modelo 190, con clave L-22, dichas ayudas NO deben reflejarse en el modelo 347, sea cual sea su importe**. Es muy importante, por las consecuencias fiscales que ello trae para los perceptores, que las entidades pagadoras de estas ayudas conozcan la normativa y califiquen correctamente las mismas a los efectos de su declaración, exclusivamente, en el modelo 190.

En A Coruña, a 22 de enero de 2017

Dependencia Regional de Gestión de Galicia