

## Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

## Documento seleccionado

Nº de consulta	V2417-19
Órgano	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
Fecha salida	13/09/2019
Normativa	LIRPF, 35/2006, Arts. 7, 14, 17, 18, 32. RIRPF, RD 439/2007, Arts. 2, 3, 12, 25.

**Descripción de hechos** En 2018, la consultante percibió: un Premio Nacional de Fin de Carrera de Educación Universitaria, convocado mediante Resolución de 1 de junio de 2018 de la Secretaría de Estado de Educación, Formación Profesional y Universidades, y un Premio a la calidad lingüística del TFM (Trabajo Fin de Máster), convocado por la Universidad de Santiago de Compostela y dirigido al alumnado de la universidad que elabore y defienda su TFM en lengua gallega.

Por otra parte, percibió un salario del Gobierno de Cantabria que, con posterioridad ha tenido que devolver parcialmente por haberlo recibido de forma incorrecta. En sus datos fiscales (se entiende que los correspondientes al período impositivo 2018), figura la cantidad de salario inicialmente percibida sin aplicársele la corrección correspondiente.

Además, ha percibido una ayuda de un ayuntamiento para sufragar los gastos de los estudiantes que cursan estudios fuera del término municipal.

**Cuestión planteada** Cómo declarar los dos premios y la ayuda.  
Cómo proceder, en su declaración por IRPF 2018, en relación con el salario que ha tenido que devolver en parte.

**Contestación completa** Premio Nacional Fin de Carrera.  
El artículo 7 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, establece, en sus letras j) y l), que estarán exentas:

“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.”

“l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios «Príncipe de Asturias», en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.”

Dichos preceptos se encuentran desarrollados, respectivamente, en los artículos 2 y 3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Al no estar amparado el Premio Nacional Fin de Carrera por la exención recogida en el artículo 7.l) de la LIRPF, ni por la recogida en el párrafo j) del mismo artículo, para proceder a su calificación tributaria se hace preciso acudir al artículo 17.1 de la LIRPF, que define los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”. Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente tal consideración (la de rendimientos del trabajo), entre los que incorpora (párrafo h) “las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley” (becas exentas).

En el presente caso, el premio no se corresponde realmente con el concepto de beca —subvención para realizar estudios o investigaciones, en términos del Diccionario de la Real Academia Española— pues se otorga exclusivamente como reconocimiento de un brillante expediente académico, lo que comporta la previa realización de los estudios de una carrera universitaria, realización que por haber alcanzado un determinado nivel de puntuación del expediente académico se hace acreedora del premio.

Por tanto, realizando una interrelación del concepto genérico de rendimientos del trabajo, de la inclusión de las becas para la realización de estudios entre estos rendimientos y de la vinculación de los premios a la realización de unos estudios, procede otorgar la calificación de rendimientos del trabajo al premio de fin de carrera objeto de consulta.

Por lo que respecta a la imputación temporal del premio, procede indicar que, como regla general, los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por el perceptor, tal como establece el artículo 14.1.a) de la LIRPF.

De acuerdo con los datos aportados, en el presente caso, procedería su imputación temporal al período 2018.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18 de la LIRPF, dicho artículo establece:

“1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...)”.

Por su parte, el apartado 1 del artículo 12 del RIRPF dispone:

“1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) **Premios** literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran **premios**, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.”

Conforme con la normativa expuesta, el premio objeto de análisis (Premio Nacional Fin de Carrera), que surge con su concesión por la entidad convocante, no se encuentra entre los rendimientos del trabajo calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, pues no se corresponde con ninguno de ellos. En este punto, y ante su denominación de premio procede señalar expresamente su falta de correspondencia con los mencionados en el párrafo g) del transcrito artículo 12.1: no se trata de **premios** literarios, artísticos o científicos, sino de **premios** que se otorgan por la obtención de un determinado resultado final en la realización de una carrera universitaria.

A lo expuesto en el párrafo anterior hay que añadir que tampoco se encuentra vinculado este premio a la existencia de un período de generación superior a dos años, ya que nace con la resolución o acuerdo aprobatorio de su concesión, por lo que se trata de un derecho económico nuevo y no de un derecho que se hubiera ido generando con anterioridad.

Por todo lo expuesto, cabe concluir que en el presente caso no procede la aplicación de la reducción del 30 por 100.

#### **Premio a la calidad lingüística del Trabajo Fin de Máster.**

Al no estar amparado el premio por la exención recogida en el artículo 7.l) de la LIRPF, ni por la recogida en el párrafo j) del mismo artículo, para proceder a su calificación tributaria se hace preciso acudir a los artículos 12.1 y 25 del RIRPF, en los que, a efectos de la aplicación de la reducción del 30 por 100, se consideran —respectivamente— rendimientos del trabajo o de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, los “ **premios** literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran **premios**, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas”.

Por tanto, la calificación del premio objeto de consulta (premio a la calidad lingüística del TFM) solo puede abordarse desde su consideración como rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos del trabajo como “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”. Por su parte, el apartado 2

del mismo artículo incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente tal consideración (la de rendimientos del trabajo), entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Al otorgarse el premio a una obra literaria o científica concreta (el Trabajo de Fin de Máster), no comportando el otorgamiento cesión alguna de derechos de autor, su calificación a efectos de su tributación en el IRPF no puede ser otra que la de rendimientos de actividades económicas, en concreto profesionales, en cuanto responde a una actividad profesional: autoría de una obra literaria o científica.

Por lo que respecta a la reducción del 30 por 100 (que para actividades económicas opera sobre rendimientos netos), el artículo 32.1 de la LIRPF exige para su aplicación la existencia de un período de generación superior a dos años o que se trate de rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Al no estar vinculado el premio a la existencia de un período de generación, la única posibilidad será su inclusión entre los rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que nos lleva de nuevo al artículo 25 del RIRPF, que exige respecto a los **premios** literarios, artísticos o científicos, que no conlleven la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial, cesión que no concurre en este caso, por lo que a su importe sí le resulta aplicable la reducción del 30 por 100.

#### **Ayuda del Ayuntamiento.**

Según las bases de las ayudas de transporte escolar aportadas, se trata de ayudas económicas individuales (200 euros por beneficiario) destinadas a sufragar los gastos de desplazamiento de los alumnos que estudian fuera del término municipal durante el curso 2017-18, y en centros de enseñanza asistidos con fondos públicos, alguno de los siguientes estudios que no se imparten en el municipio: Ciclo Medio de Formación Profesional, Ciclo Superior de Formación Profesional, Estudios universitarios o de régimen especial y Otros estudios no impartidos en centros oficiales del término municipal. Para solicitar la ayuda se requiere, entre otros: empadronamiento de toda la unidad familiar en el municipio, estar cursando, en el curso 2017-18, alguno de los estudios indicados en un centro educativo sostenido con fondos públicos y tener aprobado al menos el 30% de las asignaturas correspondientes al curso 2016-17, y no superar los ingresos económicos que se fijan.

En desarrollo del artículo 7 j) de la LIRPF (anteriormente reproducido), el artículo 2 del RIRPF dispone lo siguiente:

"1. A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

(...).

2. 1.º El importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000 euros anuales.

Este último importe se elevará hasta un máximo de 18.000 euros anuales cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente. Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 21.000 euros anuales.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de doctorado, estará exenta la dotación económica hasta un importe máximo de 21.000 euros anuales o 24.600 euros anuales cuando se trate de estudios en el extranjero.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, cuando la duración de la beca sea inferior al año natural la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

(...)"

Conviene precisar que el ámbito de aplicación objetivo de la exención referida en el primer párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF comprende las becas percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, para todos los niveles y grados del sistema educativo.

Dentro de los estudios reglados en España se consideran la enseñanza de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva (artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación –BOE de 4 de mayo- y Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales –BOE de 30 de octubre-).

Por tanto, la ayuda de transporte recibida por la consultante estará exenta de tributación por el Impuesto, por aplicación del artículo 7 j) de la LIRPF, si le fue concedida para cursar estudios reglados en España.

Salario e incidencia de su devolución parcial por haberlo percibido indebidamente.

La imputación temporal de las rentas se recoge en el artículo 14 de la LIRPF, precepto que, en su apartado 1.a), establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación "al período impositivo en que sean exigibles por su percceptor".

Respecto a los rendimientos del trabajo (salario) indebidamente percibidos en 2018 procede indicar que ese carácter de indebidos, no exigibles —por tanto— por su percceptor, y que deben ser reintegrados al pagador —devolución que habría realizado la consultante con anterioridad a presentar su declaración por IRPF 2018—, comporta que no proceda incluirlos en la liquidación del impuesto, aunque en sus datos fiscales figure la cuantía íntegra de salario que inicialmente percibió.

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.

