

**INSTRUCCIÓN Nº 4/2009, DE 20 DE FEBRERO, DE LA INTERVENCIÓN GENERAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, SOBRE CRITERIOS DE FISCALIZACIÓN APLICABLES A DETERMINADOS PAGOS AFECTADOS POR LAS RETENCIONES PREVISTAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.**

La Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF en adelante) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades (IS en adelante), sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF en adelante), al que se ha incorporado la regulación en materia de pagos a cuenta que se estableció mediante el Real Decreto 1576/2006, de 22 de diciembre, así como el Real Decreto-Ley 2/2008 de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, el Real Decreto 861/2008, de 23 de Mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo y de actividades económicas y el Real Decreto 1975/2008, de 28 de Noviembre, sobre las medidas urgentes a adoptar en materia económica, fiscal, de empleo y de acceso a la vivienda, han venido a introducir importantes modificaciones que tienen incidencia en el ámbito de las retenciones y de los ingresos a cuenta.

La presente Instrucción no pretende abordar, de una manera total y exhaustiva, el sistema de las retenciones contemplado en la descrita normativa fiscal sino que se va a circunscribir a los aspectos esenciales de aquellas que afectan a los pagos, bien de los rendimientos del trabajo del propio personal de la Administración de la Junta de Andalucía, bien de las actividades económicas de aquellos terceros que prestan diversos servicios a la misma.

Dada la incidencia que los nuevos porcentajes de retención tienen en los expedientes de gastos que son objeto de fiscalización por las Intervenciones, esta Instrucción tiene la finalidad de clarificar y sistematizar los tipos aplicables en cada caso, a efectos de disponer de un instrumento ágil de trabajo para el mejor cumplimiento de las funciones de control interno encomendadas. En este sentido es necesario dictar las instrucciones de servicio en esta concreta materia que contribuyan a la deseada homogeneización en

los criterios de fiscalización de aquellos pagos afectados por el sistema legal de retenciones.

Conviene recordar, por tanto, el régimen normativo vigente en esta materia de acuerdo con el siguiente **sumario**:

## 1. GENERALIDADES.

## 2. CALCULO DE LAS RETENCIONES EN LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO.

2.1. Las retribuciones incluidas en la nómina general.

2.2. Las indemnizaciones por razón del servicio.

A) Consideraciones generales

B) Análisis de algunas concretas indemnizaciones.

2.3. Las ayudas de acción social.

2.4. Las retribuciones en especie.

2.5. Regularización del tipo de retención.

## 3. CALCULO DE LAS RETENCIONES EN LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

### 1. GENERALIDADES.

Con carácter general y en materia de pagos a cuenta, para que exista la obligación de retener es preciso que el pagador de la renta esté obligado a practicar retención y que la renta satisfecha esté sujeta a retención. Dicha obligación nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas correspondientes.

En el IRPF están sometidas a retención, entre otras, las siguientes rentas :

- Los rendimientos del trabajo
- Los rendimientos de las siguientes actividades económicas :
  - actividades profesionales
  - actividades agrícolas y ganaderas
  - actividades forestales
  - las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2º del RIRPF que determinan su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

Un resumen general de los diferentes tipos de retenciones que procede efectuar en cada una de las modalidades de rentas relacionadas anteriormente y que serán objeto de análisis desglosado por esta Instrucción, se recoge en el **Anexo I**.

También están sujetas a retención, independientemente de su calificación, las siguientes rentas:

- Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos (tipo fijo del 18 por 100),
- Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores (18 por 100) y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen (24 por 100).
- Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios (18 por 100).
- Las retribuciones a los no residentes.

Están obligados a retener, con carácter general, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación, las personas jurídicas y demás entidades, no debiéndose considerar que se satisfacen rentas cuando se efectúa una simple mediación de pago.

## 2. CALCULO DE LAS RETENCIONES EN LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO.

El importe de las retenciones sobre los rendimientos del trabajo depende de la propia naturaleza de dicho rendimiento.

En términos generales, el importe de la retención para los rendimientos del trabajo viene determinado por el porcentaje que resulte de los cálculos atendiendo a la cuantía y características de los rendimientos, así como a las circunstancias personales y familiares del contribuyente. En este caso el importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención, calculado de la manera prevista en el artículo 86 del RIRPF, a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, excluidos los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores y teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo con el artículo 87 del mismo RIRPF. El tipo de retención resultante no podrá ser inferior al **2 por ciento** cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al **15 por ciento** cuando los rendimientos de trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. No obstante, no se aplicará el tipo mínimo del 15% de retención a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.

Sin embargo, si se trata de rendimientos del trabajo percibidos por la condición de administrador o derivados de cursos, conferencias, atrasos, etc, quedan sometidos a tipos fijos de retención, con independencia de su cuantía y de las circunstancias del perceptor.

Por tanto, los tipos de retención que se deben aplicar son, fundamentalmente, los siguientes:

- a) Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 del RIRPF, antes citado. La base para calcular este tipo de retención lo constituye la "*cuantía total de las retribuciones de trabajo*". Esta cuantía se calcula, según la regla general contenida en el artículo 83.2.1ª del RIRPF, tomando la suma de las retribuciones, dinerarias o en especie que vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural a excepción, entre otros, de los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. La suma de las retribuciones así calculadas incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, y según establece el precepto antes mencionado, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurren circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior. A este tipo de retención se le puede denominar como "**tipo general de retención**".
- b) El **15 por ciento** para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.
- c) El **15 por ciento** para los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores.

Las modificaciones más significativas en esta materia son las siguientes:

- Se incrementan las cuantías de los rendimientos del trabajo a partir de los cuales no existe obligación de retener (umbrales de retención).
- Se modifica el procedimiento general para determinar el importe de la retención, como resultado de desagregar los rendimientos netos de trabajo personal del mínimo personal y familiar. Así, para determinar el tipo de retención será necesario calcular dos magnitudes, por una parte la base, similar a la actual, y por otra el mínimo social y familiar a efectos de retención (artículos 56 a 61 LIRPF). Sobre la base de estos datos, se aplica la escala de retención, teniendo en cuenta, en su caso, la satisfacción por decisión judicial de anualidades por alimentos a favor de los hijos.
- Se prevé la reducción del tipo general en dos enteros cuando la cuantía total de las retribuciones, a las que se refiere el artículo 83.2 del RIRPF, sea inferior a 33.007,20 euros y el contribuyente hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual.

Teniendo en cuenta el anterior régimen de cuantificación de las retenciones en los rendimientos de trabajo personal, es conveniente examinar los distintos ámbitos en los que, atendiendo a la realidad concreta que presenta la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias administrativas, procede aplicar estas concretas retenciones. Tales ámbitos son los siguientes:

- El de las retribuciones incluidas en la nómina.
- El de las indemnizaciones por razón del servicio.
- El de las ayudas de acción social.
- El de las retribuciones en especie

### **2.1. Las retribuciones incluidas en la nómina general.**

Este ámbito coincide con el previsto en los artículos 1 y 2 de la Orden de 12 de diciembre de 2005, conjunta de las Consejerías de Economía y Hacienda y de Justicia y Administración Pública, por la que se regula la nómina general de la Administración de la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos y se establece el procedimiento para su elaboración. El cálculo del tipo de retención aplicable, en este caso, se efectúa por los correspondientes sistemas informáticos de gestión de la nómina (Sistema SIRHUS y los que elaboran la nómina del personal docente y de los centros e instituciones sanitarias dependientes del Servicio Andaluz de Salud), coincidiendo el mismo con el tipo general de retención al que antes se ha hecho mención.

La única singularidad destacable en este ámbito retributivo es el tipo especial aplicable en los casos de abono de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, siendo éste, como ya se ha mencionado, el del **15 por ciento**. En relación con este tipo especial de retención, y teniendo en cuenta las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos en esta materia, debe concluirse que sólo quedarían sometidos al tipo especial del **15 por ciento**, los siguientes atrasos:

- a) Los derivados de resoluciones judiciales cuando se satisfagan en un ejercicio posterior a aquél en que la resolución judicial ha adquirido firmeza.
- b) Los previstos en convenios colectivos cuando se satisfagan en ejercicios posteriores al de su exigibilidad, lo que normalmente se produce con la publicación en un boletín oficial.

c) Los derivados de una revisión salarial cuando se satisfacen en un ejercicio posterior a aquel en que se acuerda.

Por el contrario, se deberá aplicar **el tipo general de retención**, en los siguientes tipos de atrasos:

- Los derivados de resoluciones judiciales cuando se satisfagan en el mismo ejercicio en que haya adquirido firmeza.
- Los previstos en convenios colectivos cuando se satisfacen en el mismo ejercicio de su exigibilidad.
- Los derivados de una revisión salarial cuando se satisfacen en el mismo ejercicio en que se acuerda.

En este punto es necesario aclarar que el complemento de productividad del personal que corresponda a un determinado ejercicio, cuya liquidación y pago se realice en el ejercicio siguiente, debe imputarse a este último ejercicio aunque traiga causa de los servicios prestados en un año anterior. Por ello, este concepto no debe considerarse como atraso, ya que se abona en el mismo periodo impositivo de su exigibilidad, debiéndose aplicar a su percepción, por tanto, el tipo general de retención.

También debe hacerse mención, en este ámbito, a las horas extraordinarias y a las gratificaciones por servicios extraordinarios. En ambos casos debe aplicarse el tipo general de retención y su importe debe tenerse en cuenta para el cálculo del mismo al tratarse de "retribuciones variables previsibles", de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83 del RIRPF.

## **2.2. Las indemnizaciones por razón del servicio.**

### **A) CONSIDERACIONES GENERALES.**

Estas indemnizaciones vienen previstas y reguladas, fundamentalmente, en el Decreto 54/1989, de 21 de marzo, sobre indemnizaciones por razón del servicio de la Junta de Andalucía, norma ésta que ha sido modificada por los Decretos 190/1993, de 28 de diciembre, 220/1998, de 20 de octubre, 404/2000, de 5 de octubre y, recientemente, por el Decreto 157/2007, de 29 de mayo. También se recogen percepciones de esta misma naturaleza en el Acuerdo de 31 de Octubre de 2000, del Consejo de Gobierno, por el que se establece la concesión de indemnización específica por gastos de vivienda y alojamiento.

En este apartado deben incluirse conceptos indemnizatorios tales como: los gastos de desplazamiento, los gastos de alojamiento y manutención, los traslados de residencia, las asistencias a sesiones de tribunales de acceso a la función pública y de comisiones de valoración de los concursos de provisión de puestos de trabajo, las cantidades percibidas por la colaboración con carácter no permanente ni habitual en las actividades

de los órganos de la Administración autonómica encargados de la formación del personal y, como supuesto especial introducido por el Decreto 157/2007, las indemnizaciones por la colaboración del personal de la Administración de la Junta de Andalucía en los procesos electorales y referendos.

Varias son las consideraciones relevantes que deben tenerse en cuenta respecto a estas indemnizaciones:

a) Como regla general, nos encontramos ante rendimientos del trabajo personal de sus respectivos perceptores, dado que tales indemnizaciones entran dentro de la categoría legal prevista en el artículo 17 de la LIRPF, sin que puedan subsumirse en ninguno de los supuestos de rentas exentas contemplados en el artículo 7 de dicha norma legal. Las únicas excepciones destacables quedarían circunscritas a los gastos de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, así como a los gastos de traslado, con los límites que reglamentariamente estén establecidos. Estos casos excepcionales serán abordados posteriormente.

b) El tipo de retención aplicable a estos rendimientos es el de carácter general calculado a efectos de las retribuciones incluidas en nómina. Por tanto, cualquier órgano que deba satisfacer estas indemnizaciones deberá tener en cuenta el tipo al que está sometido su perceptor en el correspondiente sistema de cálculo y confección de la nómina general para, una vez determinado, aplicárselo al importe bruto de la indemnización.

c) Al tratarse de "retribuciones variables previsibles", han de ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención.

## B) ANALISIS DE ALGUNAS CONCRETAS INDEMNIZACIONES.

Tras el análisis general de estos rendimientos, resulta conveniente detenerse en aquellas indemnizaciones que pueden dar lugar a mayores problemas interpretativos. Se abordarán las siguientes:

- ◆ Dietas y gastos de desplazamiento.
- ◆ Asistencias por colaborar en actividades de formación.
- ◆ Asistencias por participación en órganos de selección o comisiones de valoración.
- ◆ Indemnizaciones por traslado.
- ◆ Indemnizaciones por participación en procesos electorales y referendos.
- ◆ Indemnizaciones por alquiler de viviendas.

### Dietas y gastos de desplazamiento.

A los efectos previstos en el artículo 17.1.d) de la LIRPF, quedan exceptuadas de gravamen (y por tanto del sistema de retenciones) las cantidades que la Administración destine a compensar los gastos de locomoción de sus empleados, tanto si éstos utilizan medios de transporte público, como si utilizan medios particulares si, en ese segundo caso, la cantidad abonada no es superior a 0,19 euros por kilómetro recorrido, cantidad ésta prevista en la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 11 de julio de 2006 y fijada exactamente en atención a la que establece la normativa del IRPF como exenta de gravamen.

Quedan también exceptuadas de gravamen las cantidades destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengados por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. El artículo 9.A.3 del RIRPF considera como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente los siguientes: por gastos de estancia, los importes que se justifiquen; por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

En consecuencia, el abono de dietas que excedan de los límites establecidos en el RIRPF debe considerarse rendimiento de trabajo sometido a gravamen y, por tanto, practicarse una retención al **tipo general**. Estaríamos en este caso, por ejemplo, cuando se proceda al abono de una dieta por importe de 64,27 euros para gastos de estancia en hotel, prevista en el Decreto 54/1989 para territorio nacional, en aquel caso en el que no se presenta factura alguna por el empleado público, o por el importe que excede de la factura que se presente y hasta contemplar la cantidad que debe abonar la Administración.

#### Asistencias por colaborar en actividades de formación.

Cuando el perceptor de las asistencias por impartir cursos, conferencias o seminarios (previstas en los artículos 30.2 y 33 del Decreto 54/1989) es un empleado que preste servicios en la Administración de la Junta de Andalucía, sus Organismos e Instituciones, la retención aplicable debe ser la de carácter general que corresponda al mencionado empleado (ex artículo 80.1.1º del RIRPF).

Si, por el contrario, el perceptor no reúne las circunstancias contempladas en el apartado anterior (supuesto, por ejemplo, de cursos organizados por la Administración de la Junta de Andalucía pero impartidos por funcionarios de otras Administraciones), o los honorarios percibidos no deban calificarse como rendimientos profesionales, el tipo de retención aplicable deberá ser del 15 por ciento (ex artículo 80.1.4º del RIRPF).



Asimismo, si el perceptor es no residente, de no aportar la certificación de la Administración tributaria de su país para aplicar el Convenio para evitar la doble imposición entre los dos países, se efectuarán las retenciones de la Ley de no residentes.

### Asistencias por participación en órganos de selección o comisiones de valoración.

Estas indemnizaciones (la asistencia por participar en comisiones de valoración) han sido objeto de una profunda reforma mediante el Decreto 157/2007, de 29 de mayo, por el que se modifica al Decreto 54/1989, de 21 de marzo, sobre indemnizaciones por razón del servicio de la Junta de Andalucía.

Su sometimiento, como rendimiento de trabajo, a gravamen del IRPF es incuestionable y, por tanto, a su régimen de las retenciones.

Se deberá aplicar el tipo general de retención vigente en la nómina del correspondiente perceptor.

### Indemnizaciones por traslado de residencia.

Como se sabe, esta indemnización se contempla en los artículos 23 y siguientes del Decreto 54/1989 y presenta diversos supuestos de hecho que dan lugar a la misma.

El régimen específico de sometimiento de estas cantidades al Impuesto y, por tanto, a su régimen de retenciones, debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 9.B.2 del RIRPF a cuyo tenor: *"Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen a los contribuyentes con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres."*

Para un mayor examen del sometimiento al Impuesto de las indemnizaciones por traslado previstas para titulares de cargos que hayan sido nombrados por Decreto, debe tenerse en cuenta el informe de 1 de septiembre de 1995, emitido por la Intervención General de la Junta de Andalucía, y recogido en su Boletín núm. 36 (página 91 y siguientes).

### Indemnizaciones por participación en procesos electorales y referendos.

Esta concreta indemnización se ha incorporado recientemente al catálogo de las contempladas en el Decreto 54/1989 en la redacción dada al mismo por el Decreto 157/2007, de 29 de mayo, que le introduce una nueva disposición adicional novena.

Al igual que se ha hecho en el análisis de las asistencias por colaboración en actividades de formación, en esta concreta indemnización también debe contemplarse dos claros supuestos:

a) Cuando la persona que colabora en el proceso electoral es un empleado que preste servicios en la Administración de la Junta de Andalucía, sus Organismos e Instituciones, la retención aplicable debe ser la de carácter general (ex artículo 80.1.1º del RIRPF) que corresponda al mencionado empleado.

b) Si, por el contrario, el perceptor no reúne las circunstancias contempladas en el apartado anterior, difícilmente puede atribuirse el carácter de indemnización a las cantidades que se le abonan. Tal carácter es solo atribuible a los rendimientos abonados al personal dependiente de la Junta de Andalucía, como destinatario del Decreto 54/1989, en cuya regulación se integra tal indemnización. En consecuencia, el tipo de retención aplicable en ese segundo caso (personal ajeno a la Administración de la Junta de Andalucía) podría ser uno de los previstos en el artículo 86.2 del RIRPF: o el 2 por ciento, si se tratase de relaciones inferiores al año, o el 15 por ciento, si estuviésemos ante relaciones laborales especiales de carácter dependiente.

### Indemnizaciones por alquiler de viviendas.

Es la única de las indemnizaciones por razón del servicio que se encuentra fuera del Decreto 54/1989.

Su regulación se contiene en el Acuerdo del Consejo de Gobierno de 31 de octubre de 2000 y, como se sabe, consiste en una cantidad mensual máxima equivalente al 2,5 por ciento de las retribuciones anuales establecidas para los Directores Generales en la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, excluida productividad, considerándose incluida en dicha cantidad máxima las retenciones u obligaciones fiscales que deban practicarse.

El tipo de retención aplicable a esta indemnización no puede ser otra que la de carácter general aplicable al alto cargo nombrado por Decreto a favor del que se haya reconocido esta concreta indemnización.

**2.3. Las ayudas de acción social.**

La Administración de la Junta de Andalucía tiene establecido un régimen de ayudas de acción social a favor del personal a su servicio. Dichas ayudas vienen establecidas y reguladas, fundamentalmente, en la Orden de 18 de abril de 2001, por la que se aprueba el Reglamento de Ayudas de Acción Social para el personal al servicio de la Administración de la Junta de Andalucía.

Sin tener en cuenta la indemnización por accidentes, y aquellas otras ayudas consistentes en préstamos sin intereses (para necesidades urgentes o para adquisición de primera vivienda) y en anticipos reintegrables, el catálogo de las ayudas que podrían, inicialmente, revestir las características de rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plasma en la siguiente relación:

- a) Ayuda médica, protésica y odontológica.
- b) Ayuda para atención a disminuidos.
- c) Ayuda por defunción.
- d) Ayuda por sepelio.
- e) Ayudas de carácter excepcional.
- f) Ayuda de estudios.
- g) Ayuda de guardería y cuidado de hijos.
- h) Ayuda para alquileres.

Teniendo en cuenta que todas ellas presuponen una relación laboral o estatutaria con la Administración, estas ayudas deben ser consideradas rendimientos de trabajo personal y, en consecuencia, deben estar sometidas al tipo general de retenciones que corresponda a cada empleado público que las perciba.

Las únicas excepciones que cabe admitir en este sometimiento al Impuesto se refieren, en primer término, a aquellas ayudas destinadas al tratamiento o restablecimiento de la salud. Cualquier otra ayuda a empleados con enfermedades o lesiones para paliar o aliviar su situación económica, constituiría renta gravable, pues su finalidad es ajena a la asistencia sanitaria. Además de las anteriores, las ayudas por sepelio en principio también están exentas hasta el límite de los gastos incurridos.

De todas las ayudas descritas anteriormente, la "ayuda médica, protésica y odontológica" reúne los requisitos descritos anteriormente para no ser considerada renta ya que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la Orden de 18 de abril de 2001, antes mencionada: *"Esta modalidad de ayuda consistirá en una prestación económica destinada a sufragar, en la cuantía que se determine, los gastos habidos con ocasión de la adquisición de prótesis o atención médica especializada, no cubiertas por el sistema de Seguridad Social..."*. Igual consideración debe hacerse respecto a las "ayuda por sepelio".

#### **2.4. Las retribuciones en especie.**

Determinados rendimientos de trabajo se satisfacen, como se sabe, en especie. Constituye renta en especie (ex artículo 42.1 de la LIRPF) la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quienes las concedan.

En este caso, la obligación del que satisfaga o abone este tipo de rentas, no es la de retener sino la de efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente al perceptor, de acuerdo con la normativa del RIRPF. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la LIRPF, el tipo que corresponda de los previstos en el RIRPF.

El importe íntegro de la retribución a computar en ese tipo de rentas, a efectos del Impuesto, será la suma de su valor, determinado como se acaba de detallar, y del correspondiente ingreso a cuenta.

Se deben reseñar, por su incidencia en la Junta de Andalucía, tres tipos de rentas en especie:

##### **a) Las primas de los contratos de seguro.**

El personal al que se refiere el Reglamento de Ayudas de Acción social, tendrá asegurado los riesgos de muerte o incapacidad permanente en sus distintos grados producidos por accidente laboral o no laboral (artículo 31 de la Orden de 18 de abril de 2001)

Asimismo, los cargos nombrados por Decreto también tienen un seguro de vida formalizado por la Dirección General de Patrimonio, de la Consejería de Economía y Hacienda.

En relación con estas concretas retribuciones en especie, debe tenerse en cuenta que únicamente carecen de tal consideración, a efectos del IRPF, aquellas primas o cuotas

satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador (art. 42.2.e) de la LIRPF).

Por tanto, la fracción de prima satisfecha por la Junta de Andalucía en los mencionados seguros para cubrir los riesgos de accidente laboral o de responsabilidad civil, no debe considerarse retribución en especie. Sin embargo, la fracción de prima que cubra el accidente no laboral, o contingencias no previstas en el mencionado precepto, se considerará retribución en especie y, por tanto, sujeta al correspondiente ingreso a cuenta.

b) Los préstamos sin intereses.

Estos préstamos previstos en el Reglamento de Ayudas de Acción Social constituyen una clara retribución en especie por la diferencia entre el interés pagado (que en este caso es igual a 0) y el interés legal del dinero vigente en el periodo.

c) La utilización gratuita de viviendas por empleo o cargo público.

### **2.5. Regularización del tipo de retención.**

Como regla general, el tipo de retención aplicable a los rendimientos de trabajo personal debe ser objeto de un **nuevo cálculo** cuando varían las circunstancias que se tuvieron en cuenta al inicio de del ejercicio o de la relación laboral. Entre las circunstancias que deberán dar lugar a la preceptiva regularización del tipo de retención, el artículo 87.2 del RIRPF menciona las variaciones durante el año en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento.

La regularización del tipo de retención se deberá llevar a cabo de acuerdo con el procedimiento previsto en el apartado 3 del referido artículo, siendo necesario tener en cuenta, asimismo, las fechas de aplicación de los nuevos tipos de retención contempladas en su apartado 4.

### **3. CALCULO DE LAS RETENCIONES EN LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

Están sujetos a retención los siguientes rendimientos de actividades económicas:

- ◆ Los rendimientos de actividades profesionales.
- ◆ Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.
- ◆ Los rendimientos de actividades forestales.
- ◆ Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2º del RIRPF que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

Conviene recordar que están también sujetos a retención los rendimientos obtenidos por las comunidades de bienes y sociedades civiles de profesionales en régimen de atribución de rentas, en cuanto sean satisfechos por una persona física, jurídica o entidad obligada a retener (artículos 86 y siguientes de la LIRPF). En estos casos, una vez calculada las rentas a atribuir a cada uno de los socios o comuneros, aquellas se sujetarán al régimen de retenciones o ingresos a cuenta, con arreglo a las normas del IRPF, con independencia de que todos o algunos de dichos miembros sean contribuyentes por dicho Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Asimismo con carácter general, el porcentaje de retención aplicable es el vigente en el período impositivo en el que se satisface o abona el rendimiento.

#### A.- Rendimientos de actividades profesionales.

Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional debe aplicarse el **15 por ciento** de retención sobre los ingresos íntegros satisfechos.

Existen una serie de supuestos en los que el tipo de retención no es el general (15 por ciento), sino que se aplican unos tipos reducidos de retención.

Este es el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, siempre y cuando no hubieran ejercido ninguna actividad profesional en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades, el tipo de retención aplicable es del **7 por ciento**. Dicho tipo de retención resulta de aplicación en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes.

A estos efectos, los contribuyentes deben comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

#### B.- Actividad agrícola o ganadera.

Están sujetos a retención la totalidad de los rendimientos íntegros percibidos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital, y de las indemnizaciones.

El tipo de retención es del **2 por ciento** con carácter general y del **1 por ciento** en las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura.

#### C.- Actividad forestal.

Se aplica el tipo de retención del **2 por ciento** sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

#### D.- Actividad empresarial.

A partir del 21 de abril de 2007, debe aplicarse la nueva retención a cuenta del **1 por ciento** sobre los rendimientos íntegros de determinadas actividades económicas (fundamentalmente fabricación, construcción y transporte de mercancías) que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

Este nuevo tipo de retención constituye una medida de prevención del fraude fiscal y pretende favorecer el control de las facturas emitidas por los contribuyentes que están en módulos, tratando de evitar que estos facturen por entregas de bienes o prestaciones de servicios inexistentes.

Esta retención debe aplicarse desde el día 21 de abril de 2007, es decir, desde el día siguiente a la finalización del plazo de renunciaciones y revocaciones al método de estimación objetiva (hasta el 20 de abril de 2007) de conformidad con el artículo 5 de la Orden que desarrolla el método de estimación objetiva para 2007 (Orden EHA/804/2007, de 30 de marzo).

En el IRPF los regímenes de determinación del rendimiento de las actividades económicas, según la actividad desarrollada y los límites de cada uno son:

- Estimación directa, con dos modalidades (normal / simplificada)
- Estimación Objetiva

El tipo de retención del 1 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos sólo se aplica a ciertas actividades siempre que estén acogidas al régimen de estimación objetiva (afecta a los grupos 3 y 4 del IAE --carpintería metálica, y actividades de fabricación de artículos de ferretería, de piezas de carpintería, de muebles o de prendas de vestir---, y especialmente del Grupo 5 --actividades vinculadas con la construcción-- y del Grupo 7, en lo relativo al transporte de mercancías, excluyendo el de viajeros). La relación completa de las actividades económicas clasificadas en los grupos y epígrafes de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que están afectadas por esta retención del 1 por ciento, aparecen en el **Anexo II** de esta Instrucción.

Existe obligación de practicar esta retención salvo que el profesional matriculado en un epígrafe de los mencionados, comunique al pagador que determina el rendimiento neto de su actividad con arreglo al método de estimación directa. De este modo en el caso de que tributara por cualquiera de los regímenes de estimación directa (normal o simplificada) y quiera evitar la retención, deberá comunicarlo al pagador de los rendimientos, comunicación que deberá contener los datos que señala el artículo

95.6.3º del RIRPF. Se adjunta como **Anexo III** un modelo de comunicación que puede utilizarse a los efectos oportunos.

Por tanto, teniendo en cuenta el régimen normativo aplicable en esta materia, y al amparo de las facultades directivas conferidas a esta Intervención General de la Junta de Andalucía por las vigentes disposiciones legales y reglamentarias, se dicta la siguiente Instrucción:

## **I.- AMBITO Y FINALIDAD.**

I.1. La presente Instrucción se refiere al régimen de las retenciones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las cantidades derivadas tanto de rendimientos de trabajo como de actividades económicas, que satisfagan los órganos de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias administrativas.

I.2. Su contenido pretende, además de recordar el régimen legal y reglamentario de tales retenciones desde la perspectiva de la función interventora, dictar unas instrucciones de servicio necesarias para un mejor y más coordinado ejercicio de tal función en esta materia.

## **II.- CRITERIOS DE FISCALIZACIÓN PARA EL PAGO DE LOS RENDIMIENTOS DE TRABAJO Y DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.**

### **II.1.GENERALIDADES.**

Desde el punto de vista de la función interventora, el examen que deben hacer los Interventores sobre si las propuestas de pago que le someten los órganos gestores competentes se ajustan a toda la normativa sobre retenciones descrita anteriormente, se debe incardinar en el concreto procedimiento de "intervención formal de la ordenación del pago" regulado en los artículos 23 a 26 del Reglamento de Intervención de la Junta de Andalucía.

Además, de conformidad con el artículo 83 de la Ley General de la Hacienda Pública, será posible emitir un reparo suspensivo en el procedimiento de ordenación del pago cuando se aprecien graves irregularidades en la documentación justificativa de dicho pago o si faltan en el expediente requisitos o trámites esenciales.

Pues bien, todo pago de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta que no cumpla con la normativa del IRPF que regula esta obligación de los pagadores, deberá ser objeto de un reparo (o de un informe desfavorable en el ámbito del Anticipo de Caja



Fija) al representar una grave irregularidad en el procedimiento de ordenación del correspondiente pago.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta que el adecuado y total sometimiento a la normativa fiscal de retenciones de algunos pagos, bien por su carácter masivo y tradicionalmente fuera del sistema de retenciones (ayudas de acción social), bien por la necesidad de implantar procesos informáticos que faciliten la correcta aplicación de los adecuados tipos de retención, van a exigir un tratamiento singular.

Por ello, es preciso tener en cuenta los distintos supuestos que se pondrán de manifiesto a continuación.

## II.2. PAGOS DE RENDIMIENTOS DE TRABAJO.

Las irregularidades que las Intervenciones adviertan en el desempeño de sus funciones, tanto en las propuestas de los pagos, como en las reposiciones de Caja Fija, y que afecten al incumplimiento de la normativa del IRPF sobre retenciones o ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, deberán ser puestas en conocimiento de la Intervención General de la Junta de Andalucía, antes de la adopción por aquellas del informe de fiscalización que corresponda. La citada comunicación se dirigirá de manera urgente a este Centro Directivo (Servicio de control de gastos de personal), aportándose todos los elementos y documentos necesarios para un adecuado examen del expediente, y con una antelación de al menos cinco días al en que se cumpla el plazo establecido reglamentariamente para la fiscalización del gasto.

En este caso, la Intervención General dictará las instrucciones que procedan a la vista de las circunstancias concurrentes.

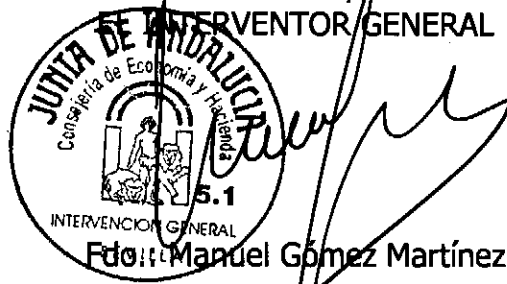
## II.3. PAGOS DE RENDIMIENTOS PROCEDENTES DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

En relación con estos pagos, y por lo que se refiere al cumplimiento de la legalidad relativa a las retenciones o ingresos a cuenta, las Intervenciones deberán tener en cuenta los siguientes criterios:

a) Los informes de fiscalización que procedan, respecto a los incumplimientos de la normativa aplicable, podrán ser emitidos sin previo conocimiento de la Intervención General.

- b) Como regla general, y salvo casos debidamente justificados, los Interventores no exigirán la aportación al expediente de ordenación del pago de aquellas comunicaciones previstas en el artículo 96 del RIRPF para la procedencia de tipos especiales de retención o, en el caso del apartado 6 de dicho artículo, para la inaplicación de la retención. Todo ello, sin perjuicio de las obligaciones atribuidas por el mencionado Reglamento a los pagadores (es decir, a los gestores de las propuestas de pago o pagadores directos en el sistema de Caja Fija), tanto de exigir tales comunicaciones, como de conservar las mismas debidamente firmadas.

En Sevilla, a



**ANEXO I**  
**CUADRO RESUMEN DE RETENCIONES**

TIPO DE RENDIMIENTO	ORIGEN	TIPO RETENCIÓN	PRECISIONES	
<b>DE TRABAJO</b> <b>(del personal dependiente de la junta de Andalucía, salvo indicación en contra en el apartado de "precisiones")</b>	RETRIBUCIONES NÓMINA GENERAL	GENERAL	-----	
	ATRASOS POR RESOLUCIÓN JUDICIAL	GENERAL	Cuando se satisfagan en el mismo ejercicio en que la resolución judicial ha adquirido firmeza	
		15 POR CIENTO	Cuando se satisfagan en un ejercicio posterior a aquel en que la resolución judicial ha adquirido firmeza	
	ATRASOS POR CONVENIO COLECTIVO	GENERAL	Cuando se satisfagan en el mismo ejercicio de su exigibilidad (publicación boletín oficial)	
		15 POR CIENTO	Cuando se satisfagan en ejercicios posteriores al de su exigibilidad (publicación boletín oficial)	
	ATRASOS POR REVISIÓN SALARIAL	GENERAL	Cuando se satisfagan en el mismo ejercicio en que se acuerdan (exigibilidad)	
		15 POR CIENTO	Cuando se satisfagan en ejercicio posterior a aquél en que se acuerdan	
	PRODUCTIVIDAD	GENERAL	- No se trata de atrasos porque se abonan en el mismo periodo impositivo de su exigibilidad. - Debe ser tenida en cuenta para el cálculo del tipo general de retención	
	GRATIFICACIONES Y HORAS EXTRAORDINARIAS	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención	
	ASISTENCIAS POR INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO	DIETAS NO EXENTAS	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
		ASISTENCIAS POR ACTIVIDADES DE FORMACIÓN	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
		ACTIVIDADES DE FORMACIÓN	15 POR CIENTO	Cuando el perceptor sea funcionario o empleado ajeno a la propia Administración u organismo pagador
		ASISTENCIAS POR PARTICIPACIÓN EN ÓRGANOS DE SELECCIÓN	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
		INDEMNIZACIÓN POR TRASLADO RESIDENCIA NO EXENTA	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
		INDEMNIZACIÓN POR PARTICIPACIÓN PROCESOS ELECTORALES	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
		PARTICIPACIÓN EN PROCESOS ELECTORALES	2 Ó 15 POR CIENTO	Cuando el perceptor sea funcionario o empleado ajeno a la propia Administración u organismo pagador
		INDEMNIZACIÓN POR ALQUILER DE VIVIENDA	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
	AYUDAS ACCIÓN SOCIAL	AYUDA MÉDICA, PROTÉSICA Y ODONTOLÓGICA	NO SOMETIDA A GRAVAMEN	-----
		AYUDA POR SEPELIO	NO SOMETIDO A GRAVAMEN	-----
		RESTO AYUDAS DE ACCIÓN SOCIAL QUE NO SEAN RETRIBUCIONES EN ESPECIE	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención
	RETRIBUCIONES EN ESPECIE	RETRIBUCIONES EN ESPECIE: - Primas contrato seguro - Préstamos sin intereses	GENERAL	Deben ser tenidas en cuenta para el cálculo del tipo general de retención

**ANEXO I**  
**CUADRO RESUMEN DE RETENCIONES (CONTINUACIÓN)**

TIPO DE RENDIMIENTO	ORIGEN	TIPO RETENCIÓN	PRECISIONES
<b>RENDIMIENTOS ACTIVIDADES ECONÓMICAS</b>	ACTIVIDADES PROFESIONALES	7 POR CIENTO	Contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, en el periodo impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes
		15 POR CIENTO	En los demás casos
	ACTIVIDADES AGRICOLAS Y GANADERAS	1 POR CIENTO	Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura
		2 POR CIENTO	Con carácter general
	ACTIVIDAD FORESTAL	2 POR CIENTO	-----
	ACTIVIDAD EMPRESARIAL	1 POR CIENTO	Sólo cuando se trate de una de las actividades económicas previstas en el artº 95.6.2º, del RIRPF y el perceptor determine su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva (módulos).

**ANEXO II**

Hay que retener el 1 por ciento de las cantidades abonadas a los empresarios y profesionales que tributan por estimación objetiva y que desarrollan alguna de las siguientes actividades :

<b>IAE</b>	<b>Actividad económica</b>
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislantes.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura, de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas.

Nunca hay que retener cuando el empresario perceptor del rendimiento es una persona jurídica.

Tampoco procede la práctica de la retención prevista cuando, el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador que determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

**ANEXO III**  
**COMUNICACIÓN**

D/Dña \_\_\_\_\_

NIF \_\_\_\_\_, con domicilio fiscal en calle \_\_\_\_\_ número \_\_\_\_\_,  
provincia \_\_\_\_\_, localidad \_\_\_\_\_.

La entidad \_\_\_\_\_  
CIF \_\_\_\_\_, con domicilio fiscal en calle \_\_\_\_\_ número \_\_\_\_\_,  
provincia \_\_\_\_\_, localidad \_\_\_\_\_, y en su nombre y representación  
D/Dña. \_\_\_\_\_ con  
NIF \_\_\_\_\_

**Comunica** \_\_\_\_\_ **a**  
**a la que va dirigida la comunicación)** \_\_\_\_\_ **(entidad**

Que desarrolla la actividad de \_\_\_\_\_

Estando dado de alta en e epígrafe del I.A.E. \_\_\_\_\_.

Que determina el rendimiento de dicha actividad con arreglo al método de estimación directa en la modalidad:

Normal  
 Simplificada

Y para que conste y surta los efectos oportunos, conforme a lo dispuesto en el Art. 95 del Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, firma la presente en \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.