

Instrucción 1/2022 de la Subdirección General de Tesorería sobre las retenciones por IRPF a aplicar en el pago de indemnizaciones por impartición de cursos, asistencia a tribunales y otros supuestos.

La Generalitat está obligada a practicar retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) al realizar pagos a terceros.

Anualmente, debe informar a la Agencia Tributaria (AEAT), a través de las correspondientes declaraciones informativas anuales, de los perceptores de los pagos realizados, de las retenciones practicadas, del importe de las retribuciones satisfechas y calificación fiscal de las mismas. Por su parte, la información declarada a la AEAT constituye el soporte para la emisión de los certificados de renta que se ponen a disposición de los contribuyentes antes del inicio de cada campaña fiscal.

No obstante, a pesar de las numerosas validaciones implementadas en los sistemas de gestión, así como de las comprobaciones y revisiones de datos que se efectúan previamente a la presentación de las citadas declaraciones anuales, se ponen de manifiesto reiteradamente por parte de la Agencia Tributaria discrepancias en la calificación fiscal de las actividades declaradas, así como errores en las retenciones practicadas, fundamentalmente en rentas declaradas en el modelo tributario 190 "Resumen anual. Retenciones y pagos a cuenta del IRPF". Se ha comprobado que un número significativo de las incidencias y errores detectados corresponde a retribuciones por impartición de cursos, seminarios y otras actividades formativas, así como a pagos por asistencia a tribunales en procesos selectivos, debido a la falta de uniformidad, tanto en los criterios con que se registran contablemente dichos gastos, como en la calificación fiscal de las operaciones.

Al objeto de unificar criterios, desde la Subdirección General de Tesorería se ha considerado oportuno elaborar la presente Instrucción, cuyo propósito es conseguir una mayor calidad en la información fiscal que se remite a la Agencia Tributaria, evitando errores que causan perjuicio tanto a la Generalitat, en su condición de retenedor, como al perceptor, en su condición de contribuyente, y que pueden dar lugar al inicio de procedimientos de comprobación/ inspección por parte de aquélla.

La Tesorería carece de competencias en materia contable y presupuestaria. Las indicaciones que, al respecto, se contienen en la presente comunicación deben entenderse sin perjuicio del criterio que dicte, finalmente, el órgano competente en la respectiva materia. Por consiguiente, las presentes notas se ciñen al ámbito fiscal, tratando de clarificar conceptos y armonizar el tratamiento en el referido ámbito, de los distintos tipos de rendimientos que se analizan.

I. IMPARTICIÓN DE CURSOS

1.1 Calificación fiscal de las retribuciones y tipos de retención a aplicar.

Con relación a las retribuciones correspondientes a la impartición de cursos y actividades formativas análogas (seminarios, conferencias, talleres, jornadas...) organizadas o promovidas por la Generalitat, podemos distinguir **los siguientes supuestos** desde el punto de vista de su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- a) Cursos impartidos por personal propio al servicio de la Generalitat.
- b) Cursos impartidos por personal externo a la Generalitat: personal al servicio de otras Administraciones Públicas, personal docente de Universidades, o terceros que realizan dicha actividad con carácter esporádico u ocasional, no estando obligados a darse de alta en el IAE ni a emitir factura.
- c) Cursos impartidos por profesionales independientes, que ejercen actividades profesionales por su cuenta, obligados a emitir factura.

Debemos resaltar que, de conformidad con el art. 20. 9º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, las actividades formativas están sujetas, pero exentas de dicho impuesto. Ello se traduce en que el profesional estará igualmente obligado a emitir factura, aunque la cuota de IVA sea cero, debiendo indicar en la misma expresamente la disposición al amparo de la cual aplica dicha exención (art. 6.1, j) Reglamento de Facturación).

En los **casos a) y b)**, las retribuciones obtenidas por quienes imparten los cursos u actividades formativas análogas tienen la consideración fiscal de **rendimientos del trabajo** para su perceptor.

En el **supuesto c)**, las retribuciones abonadas al profesional que desarrolla este tipo de actividades tienen la consideración de **rendimientos de actividades profesionales**.

*(Nota aclaratoria: debemos advertir que **una minuta no es una factura**. La factura es un documento legal de naturaleza mercantil y trascendencia fiscal que debe cumplir obligatoriamente lo dispuesto en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Facturación. La minuta carece de tales atributos y, en consecuencia, su emisión – en ausencia de factura - ni permite calificar las retribuciones como rendimientos de actividades empresariales ni debe comunicarse al SII (Suministro Inmediato de Información del IVA). Fiscalmente, la minuta recoge retribuciones que deben calificarse como rendimientos del trabajo y, por lo tanto, el tipo de actividad con el que se informarán estas operaciones es el tipo “F”, y no el tipo “G”)*

La Generalitat, al abonar rentas por impartición de cursos, sean rentas del trabajo o rentas procedentes de actividades profesionales, está obligada a practicar retención en concepto de pago a cuenta del IRPF correspondiente a su perceptor, de conformidad con la normativa que resulta de aplicación (véase “Anexo Normativo) y que se resume a continuación.

Retenciones a aplicar:

- Cuando los cursos sean impartidos por **personal propio** al servicio de la Generalitat, la retribución abonada al perceptor tiene la calificación fiscal de **rendimientos del trabajo** y el tipo de retención a aplicar **es del 15 %** (aplicará tanto a personal en la nómina SIGNO como a personal sanitario).
- Cuando los cursos sean impartidos por **personal externo a la GV, pero que no tiene obligación de emitir factura** (personal al servicio de otras Administraciones Públicas, personal de Universidades, o terceros que ejerzan la actividad de forma esporádica u ocasional, sin obligación de estar dados de alta en el IAE ni a emitir factura), la retribución que se abone tiene la calificación fiscal de **rendimientos del trabajo** y el tipo fijo de retención a aplicar **es del 15 %**.
- Cuando los cursos sean impartidos por profesionales independientes, obligados a emitir factura, estas retribuciones tendrán la consideración de **rendimientos de actividades profesionales**, debiéndose aplicar el tipo fijo del **15%**. **Excepcionalmente**, procederá aplicar el tipo del **7%** en el caso de actividades de nuevo inicio. En cualquier caso, el tipo de retención debe venir especificado en factura.

IMPORTANTE: No obstante lo establecido en los párrafos anteriores, y hasta la entrada en funcionamiento de NEFIS:

En el caso a) -nóminas de personal propio no sanitario gestionadas en SIGNO-, y condicionado por la configuración actual de las aplicaciones de contabilidad y caja fija, como tipo de retención se seguirá aplicando el tipo de nómina, siempre que éste sea igual o superior al tipo fijado legalmente (15%).

En caso de que el tipo de nómina sea inferior al 15%, se aplicará el tipo fijo del 15%, de conformidad con lo previsto por la Ley.

DGTIC ha iniciado los trabajos necesarios para que esta validación esté operativa a la mayor brevedad posible. También aplicará a los pagos que se tramiten por caja fija.

1.2 Asignación de clave fiscal a efectos de presentación del modelo tributario 190 y código de tipo de actividad asociado.

En el modelo 190 correspondiente a cada ejercicio fiscal se relaciona la totalidad de las retribuciones **satisfechas o abonadas** en el mismo por la entidad declarante (Generalitat), **codificadas mediante una serie de claves y subclaves** en función del tipo de percepción.

Las percepciones derivadas de la impartición de cursos, seminarios y similares, cuando se trate de rendimientos del trabajo (casos a) y b) descritos en el apartado anterior), deben declararse con clave F, subclave 02 en el modelo 190.

Si se obtienen como rendimientos derivados de actividades profesionales, se declararán con clave G, subclave 01 (caso general) o subclave 03 (actividades de nuevo inicio con retención al 7%).

A fin de confeccionar correctamente la declaración del modelo 190, en la aplicación informática GNOMO - que da soporte a la elaboración de los modelos fiscales - se han definido una serie de parámetros en base a cuyo cruce el sistema asigna la clave y subclave fiscal a los distintos tipos de retribuciones. Entre los parámetros más importantes se encuentran el "Tipo de actividad" y el subconcepto económico al que se imputa el gasto.

Al grabar los documentos contables de gastos sujetos a retención, el gestor debe **cumplimentar el campo [Tipo de actividad]**. Los valores con que informar dicho campo están codificados en la propia aplicación contable, habiéndose definido distintos códigos en función de la naturaleza de la retribución a pagar:

- En el supuesto a) definido anteriormente, es decir, cuando los cursos sean impartidos por personal empleado público de la Generalitat:

El código a consignar en el campo [Tipo de actividad] es el **código "F" "Cursos"**.

- En el supuesto b), cursos y otras actividades formativas impartidas por personal externo a la Generalitat que no actúa en calidad de profesional independiente (no se emite factura):

El código a consignar en el campo [Tipo de actividad] es el **código "F" "Cursos"**.

- En el supuesto c), cursos impartidos por profesionales, con emisión de factura:

El código a consignar en el campo [Tipo de actividad] es el **código "G" "Actividad profesional"**.

También se informará con tipo de actividad "G" los gastos correspondientes a facturas emitidas por una sociedad civil profesional (SCP).

IMPORTANTE: Sólo se podrá informar el tipo de actividad “G” cuando el perceptor del pago haya emitido factura.

Cuando los cursos se impartan por personal propio, el gasto deberá contabilizarse en el subconcepto económico 23302. En el caso de que el perceptor fuera personal eventual o alto cargo, el gasto se contabilizará en los subconceptos 233.03 y 233.04, respectivamente.

II ASISTENCIA A TRIBUNALES

2.1 Calificación fiscal de las retribuciones y tipos de retención a aplicar.

Los pagos en concepto de indemnizaciones/gratificaciones por asistencia a tribunales en procesos selectivos desarrollados por la Generalitat, (oposiciones y otras pruebas selectivas de personal, concursos, exámenes oficiales...), así como la participación en la organización y desarrollo de los mismos, tienen la calificación **de rendimientos del trabajo, tanto si el perceptor es personal empleado público de la Generalitat, como si es personal externo.**

En este tipo de operaciones, no se dará nunca el supuesto de que apliquen rendimientos de otra naturaleza.

Tipos de retención a aplicar:

- Si se trata de personal propio no sanitario (nóminas SIGNO): se aplicará **el tipo de nómina**, aunque sea inferior al 15%.
- Si es personal en nómina de Sanidad: se aplicará el **tipo fijo del 15 %** (la aplicación de nóminas de Sanidad no está integrada con contabilidad ni Caja fija).
- Si se trata de personal externo: se aplicará el **tipo fijo del 15%**.
Sólo excepcionalmente, el gestor podrá aplicar un tipo superior si así lo solicitase el perceptor, tipo que se correspondería con el tipo de retención aplicado por el pagador principal, pero nunca uno inferior.

Es decir: **Cuando se trate de personal externo, no aplicará en ningún caso un tipo de retención inferior al 15%** (aunque el sistema informático lo permita debido a la imposibilidad de modificar las parametrizaciones vigentes).

2.2 Asignación de clave fiscal a efectos de presentación del modelo tributario 190 y código de actividad asociado

Este tipo de percepciones debe declararse siempre en la **clave A 0 del modelo 190, tanto si se trata de personal propio como externo.**

En consecuencia, el tipo a informar por el gestor en el campo **[Tipo de actividad]** es el **código “A” en todos los casos.**

En este tipo de operaciones no procede la emisión de factura, por lo que nunca se informarán con tipo de actividad “G”, ni con cualquier otro tipo distinto de “A”.

Cuando el perceptor sea empleado público de la Generalitat, el gasto deberá contabilizarse en el económico 233. Cuando se trate de personal externo, aplica el subconcepto 22607.

III. OTROS SUPUESTOS

3.1 Los pagos en concepto de:

- a) Ayudas que tengan la consideración fiscal de rendimientos del trabajo sujetos y no exentos, así como los pagos en concepto de becas por prácticas profesionales, cuando no proceda aplicar retención por razón de su cuantía.
- b) Ayudas y becas exentas, en virtud de lo previsto en el art. 7 de la Ley de IRPF.

Deben grabarse sin informar el campo [Tipo de actividad], debido a la configuración actual de la aplicación de gestión económica CONTAG-SIP. Sin embargo, ello es motivo de que la asignación que realiza automáticamente el sistema a este tipo de operaciones en cuanto a modelo tributario, clave y subclave, no sea correcta, exigiendo año tras año su corrección manual.

A fin de poder declarar estos pagos correctamente, desde Tesorería se precisa que los distintos órganos gestores le comuniquen anualmente el código actualizado de las sublíneas de ayuda/beca en que concurren las citadas condiciones.

3.2 Gratificaciones al personal que presta servicios como árbitros en los procedimientos arbitrales de consumo:

- a) Cuando el servicio lo preste personal propio al servicio de la Generalitat: deben grabarse del modo siguiente:
 - Tipo de actividad “A”,
 - Concepto económico 233.
 - Aplicará el tipo de retención de nómina.
- b) Cuando el servicio lo preste personal externo a la GV que no ejerza la actividad en condición de profesional y, por lo tanto, que no emita factura:
 - El gasto se grabará con tipo de actividad “F”.
 - Aplicará un tipo fijo de **retención del 15%.**
 - El gasto se imputará al subconcepto 22699.

- c) Cuando el servicio lo realice un tercero en condición de profesional, emitiendo factura (por ejemplo, abogados en ejercicio):
- El gasto se grabará con tipo de actividad “**G**”.
 - Aplicará un tipo de **retención del 15%** ó del **7%**, si se trata de nueva actividad (el tipo que conste en la propia factura).
 - El gasto se imputará al concepto económico 227.

3.3 Retribuciones e indemnizaciones a jurados y testigos en juicios penales: estas percepciones han de contabilizarse sin informar el campo [Tipo de actividad] en el subconcepto económico 22604. En caso contrario, en la aplicación GNOMO no se podrán realizar los ajustes necesarios para asignar correctamente la clave y subclave del modelo tributario 190 que corresponde a este tipo de percepciones.

ANEXO NORMATIVO

I. CURSOS

De acuerdo con el artículo 101.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, Ley IRPF), y para el caso de rendimientos de trabajo, se dispone lo siguiente:

*“3. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo 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, será del **15 por ciento**. (...)*

A su vez el artículo 80.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas (en adelante Reglamento IRPF), en su punto 4º, al referirse al importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo señala:

*“4.º 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.*

Por su parte, en el caso de rendimientos de actividades económicas (profesionales), el artículo 101.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece los siguientes tipos de retención:

“5. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán:

a) El 15 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria.

No obstante, se aplicará el porcentaje del 7 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente. (...)”

Asimismo, el artículo 95.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF se refiere al importe de las retenciones sobre **rendimientos de actividades económicas** en los siguientes términos:

*“1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de **retención del 15 por ciento** sobre los ingresos íntegros satisfechos.*

*No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será **del 7 por ciento** en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.*

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.”

II. ASISTENCIA A TRIBUNALES

De acuerdo con el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas señala:

*“1. Se considerarán **rendimientos íntegros del trabajo** 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.”*

Las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos se pronuncian claramente en ese sentido (entre otras, V609-07, V1194-13, V1184-21).

**TIPOS DE ACTIVIDAD PARA PAGOS CON RETENCIÓN A DECLARAR EN CONCEPTO DE RENDIMIENTOS SUJETOS A IRPF
POR IMPARTICIÓN DE CURSOS Y ASISTENCIA A TRIBUNALES**

| TIPO DE ACTIVIDAD (CONTAG) | DESCRIPCIÓN | CLAVES DE PERCEPCIÓN MODELO 190 | RETENCIÓN % | OBSERVACIONES |
|---------------------------------------|---|--|--------------------|--|
| F | CURSOS IMPARTIDOS POR PERSONAL PROPIO | F 02 | 15% | <ul style="list-style-type: none"> - Personal en SIGNO: Si el tipo de nómina > 15%, aplica tipo de nómina; si no, el 15%. - Personal Sanidad: 15% siempre |
| F | CURSOS IMPARTIDOS POR PERSONAL EXTERNO (sin factura) | F 02 | 15% | SIEMPRE tipo fijo del 15% |
| G | CURSOS IMPARTIDOS POR PROFESIONALES (emiten fra) | G 01 G 03 | 15% 7% | El tipo de retención se especifica en factura |
| A | ASISTENCIA A TRIBUNALES POR PERSONAL PROPIO | A 0 | Tipo de nómina | En personal Sanidad: 15% |
| A | ASISTENCIA A TRIBUNALES POR PERSONAL EXTERNO | A0 | 15% | Excepcionalmente, tipo superior al 15% si lo solicitan, nunca inferior. |