



MINISTERIO
DE TRABAJO
E INMIGRACION



MINISTERIO
DE TRABAJO
E INMIGRACION



54/0000374/09

SUBSECRETARIA

DIRECCION GENERAL DE LA
INSPECCION DE TRABAJO Y
SEGURIDAD SOCIAL

Registro Salida

Fecha: 10/02/2009

Hora: 09:48:46

SUBSECRETARIA

DIRECCION GENERAL DE LA
INSPECCION DE TRABAJO Y
SEGURIDAD SOCIAL

RAB/mc

CRITERIO TÉCNICO NÚM. 68/2009 ACERCA DEL TRATAMIENTO, A EFECTOS DE LA CONFIGURACIÓN DE LAS BASES DE COTIZACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL, DE LOS GASTOS DE MANUTENCIÓN Y ESTANCIA PERCIBIDAS POR LOS COOPERANTES INTERNACIONALES QUE PARTICIPAN EN LA EJECUCIÓN DE LA POLÍTICA EXTERIOR DE AYUDA AL DESARROLLO.

Se ha planteado ante esta Dirección General la cuestión relacionada con la cotización a realizar respecto de los cooperantes internacionales que participan en la ejecución de programas de cooperación y ayuda al desarrollo, y, en concreto, la consideración que a efectos de inclusión en las bases deba merecer el abono a los mismos de cantidades correspondientes a manutención y estancia.

La regulación de esta cuestión está relacionada por una parte por la naturaleza de la relación que vincula a los citados cooperantes, establecida por el Real Decreto 519/2006, de 28 de abril, por el que se establece el Estatuto de los Cooperantes, y por otra, por el tratamiento fiscal de dichas asignaciones, establecido en el Art. 9 del Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas aprobado por el R.D. 439/2007, de 30 de marzo, en adelante RIRPF.

La vinculación prevista por el artículo 109. 2 último párrafo de la Ley General de la Seguridad Social, determinante de que haya de darse en la regulación reglamentaria una ordenación homogeneizadora con lo establecido en materia de tributación sobre el rendimiento del trabajo personal motiva que la posición a establecer haya de coordinarse con el criterio de la Dirección General de Tributos.

En consecuencia, esta Dirección General, con el carácter establecido en el art. 21 de la Ley 30/92, de 30 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, esta Dirección General, en ejercicio de las competencias establecidas en el artº 18.3.12 de la Ley 42/1997, de 14 de noviembre, Ordenadora de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, previa consulta a la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, y de acuerdo con el informe de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, dicta el siguiente



CRITERIO TÉCNICO

PRIMERO:

1.- La norma básica articuladora de la relación de los cooperantes internacionales que participan en la ejecución de la política exterior de ayuda al desarrollo está constituido por es el Real Decreto 519/2006, de 28 de abril, que establece el Estatuto de los cooperantes. En su artículo 2 apartado 1, relativo a su ámbito de aplicación, se señala que, a los efectos de este Estatuto, son cooperantes aquellas personas físicas que participen en la ejecución, sobre el terreno, de un determinado instrumento de cooperación internacional para el desarrollo o de ayuda humanitaria en cualquiera de sus fases, a realizar en un país o territorio beneficiario de la política de ayuda al desarrollo, parte de la acción exterior del Estado de acuerdo con el artículo 3 de la Ley 23/1998, de 7 de julio, y que tengan una relación jurídica con una persona o entidad promotora de la cooperación para el desarrollo o la acción humanitaria, en los términos que se señalan en el artículo 3 del mismo Real Decreto.

El apartado 2 del mismo artículo señala que, a los efectos de este Estatuto, se consideran personas o entidades promotoras de la cooperación internacional para el desarrollo o la acción humanitaria todas aquellas personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, que organicen, impulsen, desarrollen o ejecuten acciones de cooperación para el desarrollo o humanitarias en países o territorios de los contemplados en el apartado 4 de este artículo, con independencia de la financiación, pública o privada, de esos proyectos.

2.- El artículo 3.1., a propósito de la relación jurídica con la persona o entidad promotora de la cooperación internacional para el desarrollo o la acción humanitaria señala que los cooperantes deberán estar ligados con la persona o entidad promotora de la cooperación para el desarrollo y la acción humanitaria, por alguna de las siguientes relaciones jurídicas: a) Relación sometida al ordenamiento jurídico laboral. b) Relación funcionarial o de personal al servicio de las Administraciones públicas.

3.- La disposición adicional primera, sobre el Régimen público de protección social dispone que los cooperantes, en función del tipo de relación que les vincule con la persona o entidad promotora de la cooperación para el desarrollo o la acción humanitaria, y, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados o convenios que pudieran resultar de aplicación, accederán a, o mantendrán en su caso, la relación de aseguramiento con el régimen público de protección social que corresponda, en los



términos y con las particularidades establecidas en sus respectivas normas reguladoras, en especial las previstas para los supuestos de traslados o de prestación de servicios en el extranjero.

4.- Por otra parte hay que tener en cuenta que el artículo 10 en su apartado 1.d) prevé, entre los derechos de los cooperantes, el derecho a una retribución complementaria para afrontar los gastos fijos de residencia en el país de destino, salvo que el contrato establezca otra fórmula que ya incluya esta situación, que ha de verse sin perjuicio de lo que después la Disposición Adicional Sexta establece en el sentido de que no será de aplicación el apartado 1.d) del artículo 10 al personal funcionario de las Administraciones Públicas, al que será de aplicación el Real decreto 6/1995, de 13 de enero, de Retribuciones de los Funcionarios Destinados en el Extranjero.

SEGUNDO:

Configurado el marco de referencia básica hay que considerar que la aplicabilidad que resulte del Régimen General del sistema público de la Seguridad Social española condiciona la inclusión de las percepciones de los cooperantes en la regulación sistemática de la configuración de la base de cotización.

1.- Entrando en la descripción de los perfiles de ésta, por referencia a los conceptos que ahora ocupan, es de señalar que, por lo que se refiere a los gastos de manutención y estancia presentan un matiz especificativo, por razón del municipio de destino en el desplazamiento, al admitirse sólo que lo sea para municipio distinto del lugar de trabajo y del que constituya la residencia del trabajador. Así, el artículo 109.2.a) del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en la redacción establecida por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, excluye de la base de cotización las dietas y asignaciones para gastos de viaje, cuando correspondan a desplazamientos del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo para realizar el mismo en lugar distinto, con la cuantía y alcance que reglamentariamente se establezcan. La regulación reglamentaria se hace en relación con el régimen tributario previsto para las mismas.

2. Con carácter previo a la aplicación del artículo 9 del Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, que recoge el régimen tributario previsto para las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos



normales de manutención y estancia, es preciso analizar determinados aspectos tributarios, en concreto, la residencia fiscal de los cooperantes.

3.- La residencia fiscal se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9 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, en adelante, LIRPF.

De acuerdo con la normativa citada, tiene su residencia habitual en territorio español, con carácter general, las personas físicas en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país.
- Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.

Se presume la residencia del contribuyente en España cuando residen en territorio español su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de él.

Debe señalarse que en el caso en el que un contribuyente residente traslade su residencia a un territorio calificado como "paraíso fiscal", aun cuando adquiera la condición de no residente en España, mantendrá su condición de contribuyente por el IRPF en el período impositivo en que cambie de residencia y en los cuatro siguientes:

4. Así pues, una vez determinada la residencia fiscal del cooperante, su régimen tributario será el siguiente:

- a) Si tiene la consideración de residente en territorio español, será contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y quedará sujeto a gravamen de acuerdo con lo dispuesto en la Ley del Impuesto del Rendimiento de las Personas Físicas.
- b) Por el contrario, si es considerado no residente en España, será contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y tributará de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley



del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En el supuesto de que efectivamente tenga la consideración de residente fiscal en territorio español, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como requisito para exceptuar de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia (artículo 9.A.3.a) del RIRPF) que exista un desplazamiento a un municipio distinto del lugar de trabajo y de residencia habitual.

La norma sólo exonera de gravamen a las cantidades percibidas para manutención y estancia cuando haya que desplazarse desde el lugar de trabajo habitual a otro distinto, no a las percibidas por ir al lugar habitual de trabajo.

En consecuencia, resulta esencial determinar dónde se encuentra su centro de trabajo. En principio, el cooperante que es contratado para desarrollar su actividad y que tiene que desplazarse al extranjero, tendrá su centro de trabajo habitual en el país en el que lo desarrolla. De ahí que no puede señalarse la existencia de un desplazamiento a un municipio distinto del de trabajo habitual. Por ello, al faltar uno de los requisitos que señala la norma para poder aplicar el régimen de dieta exonerada de gravamen, las cantidades percibidas para compensar los gastos en que pueda haber incurrido el contribuyente no podrá exonerarse por la vía del artículo 9.A.3 a) del RIRPF.

5. No obstante lo anterior, debe indicarse la posibilidad de que tales cantidades estén exentas por la aplicación de lo dispuesto en la letra p) del artículo 7 de la LIRPF previsto para los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Según dispone el artículo 2 del Estatuto de los cooperantes, aprobado por el citado Real Decreto 519/2006, los cooperantes de acuerdo con la definición antes transcrita son **contratados en España en régimen de trabajo por cuenta ajena para el desempeño en el extranjero de determinadas actividades.**

Así pues, cuando los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, y siempre que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o



territorio que haya sido considerado como paraíso fiscal, las remuneraciones obtenidas estarán exentas del IRPF, con el límite de 60.100 euros anuales.

A este respecto se entenderá cumplido el requisito de que en el país en el que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto cuando dicho país o territorio tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La relación de países que cumplen tal circunstancia se encuentra en la siguiente página web: http://www.meh.es/Portal/Normativa+y+doctrina/Normativa/CDI/CDI_crono.htm

Igualmente, se entenderán por paraíso fiscal los territorios calificados reglamentariamente como tal y cuya relación se encuentra en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (BOE de 13 de julio). A día de hoy hay que excluir de la referida relación a Emiratos Árabes Unidos y Malta.

En consecuencia, será necesario verificar que exista en los países en los que presten sus servicios los cooperantes un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF señalando al respecto que, analizada la normativa interna, la mayor parte de los países con los que se lleva a cabo la cooperación internacional española, tienen un impuesto análogo al IRPF.

6.- En cualquier caso, se recuerda lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), que señala que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.



Por lo tanto, el pagador de tales rendimientos deberá probar que se cumplen los requisitos para la aplicación de la citada exención, con sus correspondientes consecuencias para el régimen de cotización a la Seguridad Social.

Madrid, 5 de febrero de 2009

EL DIRECTOR GENERAL
AUTORIDAD CENTRAL DE LA INSPECCIÓN
DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL



Raimundo Aragón Bombín

SRES. SUBDIRECTORES GENERALES, DIRECTORA ESPECIAL, DIRECTORES TERRITORIALES Y JEFES DE INSPECCIÓN DE TRABAJO Y SEGURIDAD SOCIAL.