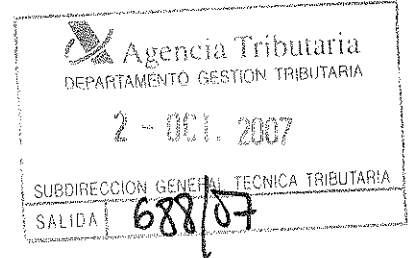




JUAN IGNACIO LOPEZ  
LUBIAN -  
G0020130/AEAT/ES  
02/10/2007 10:30

Para M.CARMEN DE LA FUENTE SERRANO -  
G150000X/AEAT/ES@AEAT, ENRIQUE F PERROTE  
CASADO - G35000FK/AEAT/ES@AEAT, JOSE MARIA  
cc JESUS GASCON CATALAN - G00200FK/AEAT/ES@AEAT  
cco

Asunto NOTA SOBRE COOPERANTES



Agencia Tributaria

Departamento de Gestión Tributaria

Recientemente se han mantenido reuniones con representantes de ONGs en la Agencia Española de Cooperación Internacional (A.E.C.I.) sobre la tributación de los cooperantes españoles en el extranjero a raíz de diversas quejas sobre un trato desigual en nuestras oficinas en determinados expedientes.

Adjunto se remite NOTA DE UNIFICACION DE CRITERIOS que aclara, en la medida de lo posible, diversos aspectos tales como

- residencia fiscal
- posibilidad de exención del art 7.p) de la Ley del IRPF
- pasos a seguir para la "calificación" de los países.

SE RUEGA LA MAXIMA DIFUSION DE ESTA NOTA en los Servicios de Información de la Oficinas y Servicios Telefónicos de Atención (ITB)

Las ONGs nos harán llegar en breve sus dudas canalizadas a través de la AECI.

Os invito a que, debidamente filtradas y documentadas con un análisis previo, nos hagais llegar las vuestras .

Saludos Juan Ignacio López Lubián

Subdirector de Técnica Tributaria



NOTA SOBRE COOPERANT.doc



---

## **NOTA DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO OBTENIDOS POR COOPERANTES ESPAÑOLES EN EL EXTRANJERO**

---

En mayo de 2006 se publicó el Estatuto de los cooperantes (Real Decreto 519/2006, de 28 de abril; BOE de 13 de mayo), cuyo objeto era determinar sus específicos derechos y obligaciones, régimen de incompatibilidades, formación, homologación de los servicios que prestan y modalidades de previsión social.

Conforme define ese 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 del artículo 3 del RD 519/2006 (en general, una relación laboral).

En los impuestos que regulan en España la imposición sobre la renta no se contempla de forma específica a este colectivo, por lo que resulta aplicable la normativa general. A efectos tributarios, las retribuciones derivadas de la relación laboral entre los cooperantes y las entidades o personas promotoras para el desarrollo y la acción humanitaria (ONG's) se califican como rendimientos del trabajo.

A fin de homogeneizar el tratamiento que se debe dar a este colectivo de contribuyentes que realiza sus trabajos de cooperación en países extranjeros, interesa elaborar una nota sobre su tributación destinada a las oficinas territoriales de la Agencia Tributaria.

Aunque el Estatuto sea de 2006, los criterios mantenidos en esta nota serán aplicables también respecto de los rendimientos del trabajo obtenidos por cooperantes con anterioridad a la existencia del citado Estatuto.

Asimismo, se pone de manifiesto que estos criterios han sido comunicados a la Agencia Española de Cooperación Internacional y a las ONG's.



## **I-RESIDENCIA FISCAL DEL COOPERANTE**

Lo primero que hay que dilucidar es la residencia fiscal del trabajador cooperante ya que:

En caso de tener la consideración de residente fiscal en España estaría sometido a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español (IRPF) y sobre la totalidad de la renta mundial obtenida, sin perjuicio de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley del IRPF en las condiciones que éste prevé. En este caso, sería contribuyente por el IRPF.

En caso de no ser considerado como residente fiscal en nuestro país, independientemente de su tributación en el país de residencia, sólo estaría sometido a tributación en España por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) y sólo por la parte de la renta obtenida en España. Sería contribuyente por el IRNR.

Son **contribuyentes por el IRPF (residentes fiscales)**, en general, las personas que tienen su residencia habitual en territorio español (artículos 8 y 9 de la Ley del IRPF).

### **“ Artículo 8. Contribuyentes**

.....  
*2. No perderán la condición de contribuyentes por el IRPF las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes*  
.....”

### **“Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.**

*1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

**Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida**



*habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

.....”

En relación con esta normativa, pueden efectuarse varios comentarios:

#### **a) Ausencias esporádicas o temporales**

Las ausencias esporádicas o temporales se computan como período de permanencia en territorio español, salvo que se acredite la residencia fiscal en otro país. La residencia fiscal en el otro país se acredita mediante certificado expedido por la autoridad fiscal competente del país de que se trate.

Por consiguiente, el trabajador que realiza su trabajo en otro país, para no tributar por el IRPF español en un ejercicio determinado deberá acreditar, en dicho ejercicio, la residencia fiscal en otro país mediante el correspondiente certificado de residencia.

#### **b) Estancias fuera del territorio español.**

Si bien la permanencia en territorio español durante más 183 días en un año natural convierten a una persona en residente fiscal en España, las estancias en otro u otros países o territorios durante más de 183 días en un año natural no convierten necesariamente a una persona en un no residente (esa estancia en el exterior sería una condición necesaria pero no suficiente). El artículo 9 de la Ley IRPF contiene otros criterios, además del de la permanencia en territorio español, para considerar a una persona como residente (el núcleo de las actividades o intereses económicos radicado en España; la familia residente en territorio español).

#### **c) Condición de contribuyente por el IRPF español.**

La condición de contribuyente por el IRPF español se determina por años naturales completos. El cambio de residencia no supone, en el IRPF, la conclusión anticipada del período impositivo. Una persona estará sometida, en relación con un año natural concreto, y por la totalidad del año, al IRPF (por su renta mundial) o al IRNR (sólo por las rentas obtenidas en España).

Es decir, no se es contribuyente del IRPF de enero a septiembre y contribuyente del IRNR de octubre a diciembre. Una persona que se desplaza al extranjero en octubre, ya ha permanecido en territorio español durante ese año más de 183 días, por lo que será contribuyente por el IRPF durante todo el año.



**c) Paraísos fiscales**

Los trabajadores españoles desplazados a paraísos fiscales siguen siendo contribuyentes del IRPF español el ejercicio en que cambian de residencia y en los cuatro siguientes. Por tanto, aunque se acredite la nueva residencia fiscal, si es en un paraíso fiscal, no se pierde la condición de contribuyente por el IRPF.

El listado actual de paraísos fiscales es el siguiente:

Principado de Andorra	República de Dominica	Islas Turks y Caicos
Antillas Neerlandesas	Granada	República de Vanuatu
Aruba	Fiji	Islas Vírgenes Británicas
Emirato del Estado de Bahrein	Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)	Islas Vírgenes de EEUU de América
Sultanato de Brunei	Jamaica	Reino Hachemita de Jordania
República de Chipre	República de Malta: CDI con entrada en vigor 12-9-2006	República Libanesa
Emiratos Árabes Unidos: CDI con entrada en vigor 2-4-2007	Islas Malvinas	República de Liberia
Gibraltar	Isla de Man	Principado de Liechtenstein
Hong-Kong	Islas Marianas	Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por sociedades a que se refiere el párrafo 1 del protocolo anexo al C.D.I.
Anguilla	Mauricio	Macao
Antigua y Barbuda	Montserrat	Principado de Mónaco
Las Bahamas	República de Naurú	Sultanato de Omán
Barbados	Islas Salomón	República de Panamá
Bermuda	San Vicente y las Granadinas	República de San Marino
Islas Caimanes	Santa Lucía	República de Seychelles
Islas Cook	República de Trinidad y Tobago	República de Singapur

Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal los países y territorios que firmen con España un Convenio para evitar la doble imposición (CDI) con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen.



Disposición adicional primera Ley 36 / 2006 , de 29 de noviembre de 2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal .

**NORMATIVA:** Disposición transitoria segunda Ley 36 / 2006 , de 29 de noviembre de 2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal .  
RD. 1080/1991, DE 15.07.

## CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta que los destinos en el extranjero de los cooperantes tienen un carácter temporal, que los desplazamientos se realizan para colaborar en proyectos o programas de ayuda al desarrollo o humanitaria, con incompatibilidades en cuanto a las actividades que pueden realizar en los países o territorios de destino, lo que supone que, normalmente, van a mantener en territorio español el núcleo de sus intereses económicos, se considera que debe mantenerse el **criterio** de que los **cooperantes mantienen su condición de residentes fiscales en España**, con independencia de la duración de su estancia en el país de destino. Esto supone que serán calificados como contribuyentes por el IRPF español.

Sólo si el cooperante acredita ser residente fiscal en otro país (que no tenga la consideración de paraíso fiscal), mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del mismo, sería considerado como no residente y, en consecuencia, calificado como contribuyente por el IRNR. Entendemos que este supuesto va a ser excepcional.

En los apartados II y III siguientes se especifica la tributación correspondiente.

### **II-COOPERANTE CONTRIBUYENTE POR EL IRPF (Residente fiscal)**

El cooperante residente tributará en España por su renta mundial, con independencia de si su renta se ha originado en España o en el extranjero (con posible exención, en ciertas condiciones, para los rendimientos del trabajo desarrollados en el extranjero).

Los contribuyentes residentes incluirán todas sus rentas no exentas (las del trabajo y otras rentas: de capital, inmobiliarias,..), independientemente de su lugar de obtención, en su declaración del IRPF español.

#### **a) Posibilidad de aplicación de la exención de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos realizados en el extranjero**

Cabría la posibilidad de que las rentas del trabajo obtenidas por el cooperante residente fuesen consideradas exentas, de acuerdo con la exención



establecida en el artículo 7.p) de la Ley del IRPF por trabajos realizados en el extranjero.

Los requisitos que establece dicho precepto para la aplicación de la exención son los siguientes:

a) Que los rendimientos obtenidos como consecuencia de la prestación de sus servicios de cooperación, tengan la consideración fiscal de rendimientos del trabajo.

b) Que exista un desplazamiento físico del trabajador cooperante al extranjero para realizar efectivamente allí su trabajo de cooperación.

c) Que el trabajo de cooperación se realice para una entidad no residente en España o para un establecimiento permanente en el extranjero de una entidad residente en España.

d) Que en el territorio en que se realice el trabajo de cooperación **se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga** al IRPF y **no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal**. No se exigirá que los rendimientos de trabajo hayan sido gravados de manera efectiva en el país o territorio en el que se desarrollen los trabajos, ya que la norma exige únicamente que en dicho territorio se aplique un impuesto de naturaleza análoga o similar a la del IRPF, no que hayan sido declarados los ingresos en dichos territorios. Tampoco es inconveniente para acceder a la exención analizada que en ese país o territorio esos rendimientos estén declarados también exentos porque, como ya se ha dicho, no se requiere una tributación efectiva.

La exención del artículo 7 p) se introdujo como una medida de apoyo a la internacionalización de las empresas, por lo que su redacción está pensada para los trabajadores desplazados por las mismas y no encaja totalmente con las características de este colectivo. No obstante, considerando que no puede hacerse de peor condición al colectivo de los cooperantes, entendemos que se entenderán cumplidos por los cooperantes en el extranjero los tres primeros requisitos.

El requisito más problemático es el citado en la letra d). Tal como establece la Ley, se entiende cumplido respecto de aquellos Estados que tengan suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga la cláusula de intercambio de información (en la actualidad, todos los Convenios la contienen). Para el resto de países (con los que no exista Convenio), habrá que estar a la existencia de un impuesto idéntico o análogo. A estos efectos, se acudirá a las definiciones de apartado 2 de la DA Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del



fraude fiscal y a su próximo desarrollo reglamentario. El citado apartado 2 establece:

*"2.Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, según corresponda.*

*A efectos de lo previsto en esta disposición, tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta. En el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, también tendrán dicha consideración las cotizaciones a la Seguridad Social en las condiciones que reglamentariamente se determinen.*

*Se considerará que se aplica un impuesto idéntico o análogo cuando el país o territorio de que se trate tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que sea de aplicación, con las especialidades previstas en el mismo."*

La existencia de un impuesto idéntico o análogo se entenderá, por tanto, en un sentido amplio, que llega a incluir, cuando en el país o territorio no se aplique un impuesto sobre la renta, a las cotizaciones obligatorias a la Seguridad Social.

La exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero con el límite máximo de 60.100 euros anuales.

Es preciso destacar tres notas:

- a) En caso de superarse esta cantidad, sólo tributa el exceso.
- b) Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados diariamente, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número de días del año.
- c) En caso de que la renta sea calificada como exenta, la entidad pagadora, en el correspondiente resumen anual de retenciones, deberá suministrar información a la Administración Tributaria de la renta abonada con la correspondiente clave de exención (clave L subclave 15) y no efectuará retención alguna sobre la misma.





### **III- COOPERANTE CONTRIBUYENTE POR EL IRNR (No Residente)**

Los contribuyentes por el IRNR están sometidos a tributación por este impuesto respecto de las rentas obtenidas en territorio español, tal como están definidas en el artículo 13 de la Ley IRNR.

#### **a) Rendimientos del trabajo**

La cuestión a analizar es si los rendimientos del trabajo percibidos de las ONG's españolas por los cooperantes no residentes por trabajos realizados en el extranjero se consideran o no rendimientos obtenidos en España.

En el ámbito del IRNR, los rendimientos del trabajo, en general, sólo se consideran obtenidos en territorio español cuando derivan de una actividad personal desarrollada en territorio español (artículo 13.1.c.1º). Esta redacción de la Ley IRNR está vigente desde 2003.

Por tanto, los rendimientos del trabajo percibidos por **cooperantes no residentes**, cuando desempeñan su **trabajo en el extranjero**, no se consideran renta obtenida en España. Es decir, esos rendimientos **no están sujetos a tributación, ni a retención, ni a obligación de información.**

#### **b) Otras rentas obtenidas por el cooperante**

En relación con otras categorías de rentas obtenidas por los cooperantes no residentes, para dilucidar si se trata o no de rentas obtenidas en España, habría que analizar lo que para cada categoría de renta (inmobiliaria, de capital, ganancia de capital..) establezca el IRNR.

#### **CONCLUSIÓN:**

En el caso de un cooperante no residente, sólo tributarían en España las rentas obtenidas en nuestro territorio y de acuerdo con las normas del IRNR, es decir, con **devengo separado** por cada tipo de renta.



#### **IV-RESUMEN Y CONCLUSIONES**

Como resumen de lo expuesto, las pautas a seguir en las oficinas de la Agencia Tributaria respecto de posibles consultas, expedientes de comprobación en curso, recursos o solicitudes de rectificación pendientes,... planteados por el colectivo de cooperantes desplazados al extranjero son las siguientes:

1. En principio, se considerará que el contribuyente cooperante es residente en territorio español. Sólo si se acredita la residencia fiscal en otro país se le podría considerar como no residente; para ello, se debe aportar un certificado de residencia fiscal del país extranjero en el ejercicio en cuestión.
2. En caso de que el contribuyente sea no residente en España, los rendimientos del trabajo realizados fuera de España por los cooperantes se consideran, por regla general, como no obtenidos en el territorio español y sólo estarán sujetos a gravamen, en su caso, en el país de residencia que es donde se realizan los citados trabajos.
3. En caso de ser residente en España cabe la posibilidad de que la renta del trabajo obtenida en el extranjero esté exenta de acuerdo con el artículo 7.p) de la Ley del IRPF. Las comprobaciones a realizar por la Agencia Tributaria para verificar tal exención son las siguientes:
  - a) Consultar la relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales. En este caso, si están incluidos en la lista, la exención no resulta aplicable. Malta y Emiratos Árabes Unidos han dejado de tener la consideración de paraíso fiscal desde las fechas indicadas en la tabla. (La relación de países se puede obtener en la pregunta con número de referencia 112463 del título IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES del INFORMA).
  - b) No tratándose de un paraíso fiscal, se analizará si el país tiene suscrito convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información consultando el listado de países con convenio en la página web de la Agencia, en el apartado No residentes-Normativa- Convenios o en las preguntas del INFORMA con referencia desde 112686 hasta 112699.
  - c) Si se trata de un país sin Convenio se debe comprobar por todos los medios disponibles, consultas DGT, INTERNET, que el país de que se trate tiene un impuesto de naturaleza análoga o similar al IRPF.



- d) En el caso de que realizadas estas actuaciones no se obtenga información, se requerirá al contribuyente para que demuestre la existencia de un impuesto de naturaleza análoga o similar en el país o territorio en el que realice los trabajos.
- e) Por último, se debe comprobar tanto el límite anual exento, como el diario de acuerdo con el criterio reglamentario de reparto proporcional entre el número de días trabajados en el extranjero.

#### **V. EJEMPLOS PRÁCTICOS A LOS EFECTOS DE LA PRÁCTICA DE RETENCIONES POR LAS ENTIDADES PROMOTORAS DE LA COOPERACIÓN**

*1. Cooperante que acredita ser residente fiscal en el país de destino mediante un certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades fiscales del país del que es residente. Ese país no tiene la consideración de paraíso fiscal.*

Tendría la consideración de no residente. Los rendimientos percibidos no están sujetos al IRNR, por no tener la consideración de renta obtenida en territorio español conforme al artículo 13 de la Ley IRNR. Por tanto, ni se practica retención del IRNR ni se informa en el resumen anual de retenciones del IRNR (modelo 296).

*2. Cooperante cuyo destino está en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.*

Tendría la consideración de residente. Tributaría por el IRPF sin derecho a aplicar la exención del artículo 7 p) Ley IRPF. Se practicarían las retenciones conforme a la normativa IRPF y se informaría de los rendimientos y retenciones en el modelo 190.

*3. Cooperante cuyo destino es un país con el que existe un Convenio para evitar la doble imposición.*

En principio, tendría la consideración de residente. Tributaría por el IRPF pero sería aplicable la exención regulada en el artículo 7 p) Ley IRPF. Si los rendimientos son inferiores al límite de 60.100 euros, no se practicarían retenciones por IRPF pero habría que informar en el 190 de las rentas exentas.



Si acreditase la residencia fiscal en el país de destino, estaríamos en el ejemplo 1.

*4. Cooperante cuyo destino es un país con el que no existe un Convenio para evitar la doble imposición, pero existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF. Ese país no es considerado paraíso fiscal.*

En principio, tendría la consideración de residente. Tributaría por el IRPF pero sería aplicable la exención regulada en el artículo 7 p) Ley IRPF. Si los rendimientos son inferiores al límite de 60.100 euros, no se practicarían retenciones por IRPF pero habría que informar en el 190 de las rentas exentas.

Si acreditase la residencia fiscal en el país de destino, estaríamos en el ejemplo 1.

*5. Cooperante cuyo destino es un país con el que no existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF.*

Tendría la consideración de residente. Tributaría por el IRPF sin derecho a aplicar la exención del artículo 7 p) Ley IRPF. Se practicarían las retenciones conforme a la normativa IRPF y se informaría de los rendimientos y retenciones en el modelo 190.