

La “Ley Beckham”, el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a España

Marco normativo y fundamento legal

El régimen especial de tributación para trabajadores desplazados a territorio español se regula en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), y se desarrolla reglamentariamente en los artículos 113 a 120 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF). El procedimiento de opción y comunicación se rige por la Orden HFP/1338/2023, de 13 de diciembre.

La reforma más relevante de los últimos años fue introducida por la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (Ley de Startups), con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2023, con el objetivo declarado de facilitar el acceso al régimen y atraer talento extranjero. Sus principales novedades fueron las siguientes:

- **Reducción del período de no residencia previa.** Se disminuyó de diez a cinco años el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, lo que amplía notablemente el universo de potenciales beneficiarios.
- **Ampliación del ámbito subjetivo a teletrabajadores.** Se extendió la aplicación del régimen a los trabajadores por cuenta ajena que, medie o no orden del empleador, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación —el supuesto del «nómada digital».
- **Acceso de los administradores con independencia del porcentaje de participación.** Se permitió el acceso de los administradores de entidades con independencia de su porcentaje de participación en el capital social, eliminando el anterior umbral del 25%. La única limitación subsistente opera cuando la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial (art. 5.2 LIS): en tal caso, el administrador no podrá tener una participación que determine su consideración como entidad vinculada en los términos del art. 18 LIS.
- **Extensión a familiares del contribuyente.** Por primera vez se habilitó la opción por la tributación conforme al IRNR a los hijos del contribuyente menores de veinticinco años —o de cualquier edad en caso de discapacidad— y a su cónyuge o, en ausencia de vínculo matrimonial, al progenitor de los hijos, siempre que se cumplan determinadas condiciones (que se detallan en el apartado 5).

Ámbito subjetivo y requisitos de acceso

Podrán optar a este régimen las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, siempre que concurren los siguientes requisitos de forma simultánea:

1. No residencia previa en España

El contribuyente no habrá tenido residencia fiscal en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en que se produzca su desplazamiento (art. 93.1.a LIRPF). El cómputo se realiza sobre períodos impositivos completos anteriores, no sobre años naturales. La DGT ha precisado (V1148-22) que la mera disposición de un domicilio en España sin llegar a adquirir la condición de residente no impide el acceso al régimen.

2. Circunstancia habilitante del desplazamiento

El desplazamiento debe traer causa de alguna de las circunstancias tasadas recogidas en el artículo 93.1.b LIRPF (redacción dada por la Ley 28/2022):

- **Trabajador por cuenta ajena:** inicio de una relación laboral, ordinaria o especial, con un empleador establecido en España, o desplazamiento ordenado por el empleador con carta de asignación. La DGT ha admitido el teletrabajo para empleador extranjero desde España como supuesto incluido en este apartado cuando el contribuyente disponga del visado de teletrabajo internacional previsto en la Ley 14/2013.
- **Administrador de entidad:** nombramiento como administrador de una entidad residente en territorio español. No opera limitación de participación, salvo que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial conforme al art. 5.2 LIS, en cuyo caso el administrador no podrá tener una participación que determine su consideración como entidad vinculada en los términos del art. 18 LIS.
- **Teletrabajador internacional:** trabajadores por cuenta ajena que presten servicios a distancia desde España mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, siendo titular del visado para teletrabajo de carácter internacional (Ley 14/2013) o de la correspondiente autorización de residencia.
- **Actividad emprendedora:** realización en España de una actividad económica calificada de emprendedora conforme a la Ley 14/2013, debidamente acreditada mediante informe favorable emitido por ENISA o la Dirección General de Comercio e Inversiones.
- **Profesional altamente cualificado:** prestación de servicios altamente cualificados a empresas emergentes (conforme a la Ley 28/2022) o realización de actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, siempre que los rendimientos derivados de estas actividades representen, al menos, el 40% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del contribuyente en cada período impositivo de aplicación del régimen.

3. Ausencia de rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

El contribuyente no deberá obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente (EP) situado en territorio español (art. 93.1.c LIRPF). Este requisito excluye del régimen a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas por cuenta propia en España con una organización estable de medios personales y materiales.

Régimen tributario: cuantificación y base imponible

Determinación de la base imponible

El contribuyente no habrá tenido residencia fiscal en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en que se produzca su desplazamiento (art. 93.1.a LIRPF). El cómputo se realiza sobre períodos impositivos completos anteriores, no sobre años naturales. La DGT ha precisado (V1148-22) que la mera disposición de un domicilio en España sin llegar a adquirir la condición de residente no impide el acceso al régimen.

Tipo de renta	Tipo aplicable (Ley Beckham)	Tipo aplicable (régimen general)
Rendimientos del trabajo (base hasta 600.000 €)	24% (tipo fijo)	Escala general: hasta 47%* (estatal + autonómico)
Rendimientos del trabajo (base > 600.000 €)	47%	47% (tipo marginal máximo)
Dividendos, intereses, ganancias patrimoniales de fuente española	19% / 21% / 23% / 27% / 28% / 30% según tramo	Misma escala del ahorro
Rentas de fuente extranjera	No sujetas	Integran base imponible (renta mundial)

* Puede ser superior en función de la Comunidad Autónoma.

Interacción con los convenios de doble imposición (CDI)

Un aspecto de especial relevancia práctica, con frecuencia infraanalizado, es la interacción del régimen especial con los convenios de doble imposición suscritos por España.

Se permite obtener un certificado de residencia en España, pero no a los efectos del convenio de doble imposición. La explicación radica en que, si se aplica la Ley Beckham, no debería producirse una doble imposición al tributar en España únicamente por las rentas de fuente española.

Impuesto sobre el Patrimonio e ISGF

Durante la vigencia del régimen especial, los contribuyentes acogidos al mismo quedarán sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio exclusivamente por obligación real, esto es, por los bienes y derechos de los que sean titulares que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español (art. 5.Uno.b LIP). Quedan, por tanto, excluidos del deber de declaración los activos situados en el extranjero.

Idéntica limitación territorial se aplica al Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas (Ley 38/2022), que reproduce el mismo criterio de sujeción por obligación real para los no residentes.

Asimismo, queda suspendida la obligación de presentar la Declaración Informativa sobre Bienes y Derechos situados en el Extranjero (Modelo 720) y la Declaración Informativa sobre Monedas Virtuales situadas en el Extranjero (Modelo 721) durante los períodos impositivos en que resulte de aplicación el régimen especial.

Procedimiento de opción: plazo, forma y documentación

Plazo perentorio e improrrogable:

La opción por el régimen especial deberá ejercitarse mediante la presentación del Modelo 149 ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad en España, que se entenderá, con carácter general, la que conste en el alta en la Seguridad Social española o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen. Transcurrido dicho plazo sin ejercitar la opción, el contribuyente pierde definitivamente el derecho a acogerse al régimen para ese período de residencia, sin que proceda solicitud de prórroga ni subsanación extemporánea (art. 116 RIRPF).

Documentación específica según el perfil del solicitante



Trabajador por cuenta ajena

Contrato de trabajo o carta de asignación. Si la relación es con empleador extranjero: acreditación de que el desplazamiento se produce en el marco de dicha relación laboral.



Teletrabajador internacional

Visado de teletrabajo internacional (Ley 14/2013) o autorización de residencia equivalente. Contrato con empleador extranjero que especifique la prestación del servicio desde España mediante medios telemáticos.



Administrador

Escritura de nombramiento o certificación del órgano competente. En entidades patrimoniales: acreditación de que la participación no determina la consideración como entidad vinculada (art. 18 LIS).



Emprendedor

Informe favorable de ENISA o de la Dirección General de Comercio e Inversiones acreditando la actividad emprendedora.



Profesional altamente cualificado

Acreditación de la naturaleza altamente cualificada de los servicios y, en su caso, de que al menos el 40% de los rendimientos proceden de las actividades previstas en la ley.



Familiares (art. 93.2 LIRPF)

Documentación acreditativa de la relación de parentesco y del traslado conjunto o dentro del primer período de aplicación del régimen.

Extensión del régimen a familiares (art. 93.2 LIRPF)

La Ley 28/2022 introdujo en el artículo 93 LIRPF un nuevo apartado segundo que permite la extensión del régimen especial al cónyuge del contribuyente —o, en ausencia de vínculo matrimonial, al progenitor de sus hijos— y a los hijos menores de 25 años o, con independencia de la edad, a los que tengan una discapacidad reconocida.

Los requisitos que deben concurrir acumulativamente en los familiares son los siguientes:

- 1. Desplazamiento a España junto con el contribuyente principal**, o en un momento posterior siempre que se produzca durante el primer período impositivo de aplicación del régimen.
- 2. Adquisición de la residencia fiscal en España** como consecuencia del desplazamiento.
- 3. No haber sido residentes fiscales en España durante los cinco períodos** impositivos anteriores al desplazamiento.
- 4. No obtener rentas que se calificarían como obtenidas** mediante establecimiento permanente situado en territorio español.
- 5. Que la suma de las bases liquidables** de los familiares en cada período impositivo **sea inferior a la base liquidable del contribuyente principal** en ese mismo período.

El requisito del apartado 5 —base liquidable inferior a la del contribuyente principal— se verifica **período a período**. Si en algún ejercicio la base liquidable de un familiar supera la del contribuyente principal, ese familiar pierde el derecho a aplicar el régimen en dicho ejercicio, sin que ello afecte a los restantes familiares ni al propio contribuyente principal. La DGT no se ha pronunciado expresamente sobre si la pérdida en un ejercicio implica la exclusión definitiva o solo temporal para ese período.

Vigencia del régimen, renuncia y exclusión

1. Período de aplicación

El régimen especial resulta aplicable durante el período impositivo en que se produce el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, con un período máximo de aplicación de seis años (art. 93.1 LIRPF in fine). El cómputo se inicia en el período impositivo en que se adquiere la condición de residente fiscal en España, con independencia de que el alta en Seguridad Social se haya producido en el año anterior.

2. Renuncia voluntaria

El contribuyente podrá renunciar a la aplicación del régimen especial durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del período impositivo en que deba surtir efectos la renuncia (art. 119 RIRPF). La renuncia es irrevocable para el período impositivo en que produce efectos y los sucesivos, lo que aconseja una revisión anual de la conveniencia de mantenimiento del régimen.

3. Exclusión y sus consecuencias

El incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos de acceso determina la exclusión del régimen a partir del período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento. El contribuyente deberá comunicar la exclusión mediante la presentación del Modelo 149 en el plazo de un mes desde que se produzca la causa de exclusión (art. 120 RIRPF).

La modificación de la relación laboral —cambio de empleador, excedencia, ERE— no determina automáticamente la exclusión del régimen, siempre que el contribuyente mantenga o recupere una situación que cumpla los requisitos legales en un plazo que la DGT ha considerado razonable. No obstante, la extinción definitiva de la relación laboral sin inicio de una nueva actividad habilitante sí puede suponer la exclusión, debiendo analizarse cada supuesto con arreglo a los criterios administrativos vigentes.

Análisis de conveniencia: factores determinantes

La decisión de optar o no por el régimen especial no puede adoptarse con criterios exclusivamente salariales. Los factores que determinan la conveniencia son los siguientes:

✓ Nivel retributivo

El umbral de conveniencia se sitúa, con carácter general, en torno a los 60.000 € brutos anuales. Por debajo de este nivel, la ventaja del tipo del 24% puede no compensar la renuncia a deducciones y reducciones del régimen general (mínimo personal y familiar, reducción por rendimientos del trabajo, etc.).

✓ Rentas de fuente extranjera

La exclusión de la renta mundial de la base imponible es uno de los beneficios más significativos del régimen. Contribuyentes con dividendos, intereses o ganancias patrimoniales de fuente extranjera relevantes obtienen una ventaja diferencial de primer orden.

✓ Patrimonio en el extranjero

La sujeción por obligación real en el IP y el ISGF puede suponer un ahorro fiscal muy significativo para contribuyentes con activos no radicados en España. Conviene, no obstante, analizar la eventual aplicación de normas de salida (exit tax) en el país de procedencia.

✓ Plusvalías latentes extranjeras

La tributación exclusiva sobre fuente española permite cristalizar plusvalías generadas en el extranjero sin sujeción al IRPF español durante la vigencia del régimen.

✓ Comunidad autónoma de destino

Los tipos autonómicos del IRPF varían significativamente (de un 9% en Madrid al 13,5% en otras CC.AA. para el primer tramo). Bajo el régimen especial no aplica el tramo autonómico, lo que genera ventajas adicionales en CC.AA. con tipos más elevados.

✓ Derechos y reducciones no aplicables

Bajo el régimen especial no resultan aplicables la reducción por rendimientos del trabajo (art. 20 LIRPF), el mínimo personal y familiar ni las deducciones autonómicas. En contribuyentes con cargas familiares elevadas, la pérdida de estos beneficios puede reducir la ventaja neta del régimen.

Cuestiones técnicas de frecuente aparición en la práctica

¿Puede una persona física de nacionalidad española acogerse al régimen?

Sí. La norma no establece ninguna distinción por razón de nacionalidad. El único requisito subjetivo es la no residencia previa en España durante los cinco ejercicios anteriores, con independencia de la ciudadanía del contribuyente.

¿Se aplica el régimen a las stock options ejercitadas durante su vigencia?

Los rendimientos en especie derivados del ejercicio de opciones sobre acciones tributan como rendimientos del trabajo en el período de ejercicio. Si este se produce durante la vigencia del régimen especial, el rendimiento queda sujeto al tipo del 24% sobre la parte correspondiente a servicios prestados en España. La imputación a España requiere analizar el período de servicio asociado a las opciones (vesting period) y la parte prestada en territorio español.

¿Puede el empleador practicar retenciones a tipo reducido desde el inicio?

Sí. Una vez ejercitada la opción mediante el Modelo 149 y comunicada al empleador, este practicará retenciones aplicando el tipo del 24% sobre los rendimientos del trabajo satisfechos hasta 600.000 € y al 47% por el exceso. El tipo de retención no puede aplicarse retroactivamente a períodos anteriores a la obtención del certificado de haber ejercido la opción.

¿Cómo afecta el régimen a la obligación de declarar en el IRPF?

Los contribuyentes acogidos al régimen especial presentan la declaración del IRPF mediante el Modelo 151, específico para este régimen, y no el Modelo 100 del régimen general.



El presente folleto tiene carácter publicitario y meramente informativo. Para la prestación de servicios de asesoría legal profesionales debe dirigirse directamente al despacho a través de los contactos especializados señalados.

Seegman se refiere a la sociedad Seegman Servicios Jurídicos, S.L.P., provisto con NIF B88144852.

MADRID

Paseo de la Castellana 53, 28046.
+34 91 080 09 29
firstcontact@seegman.com
www.seegman.com

LISBOA

Avenida da Liberdade, 67-B 2ºA. 1250-140
+351 213472251
firstcontact@seegman.com
www.seegman.com