

José Suárez y Alejandra Flores

## Análisis del régimen especial aplicable a trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español tras la reforma operada por la Ley 28/2022

La Ley 28/2022, de 21 de diciembre de 2022, de fomento del ecosistema de empresas emergentes (la “**Ley de Startups**”) nace con el objetivo establecer un marco normativo para apoyar y fomentar la creación y el crecimiento de las empresas emergentes en España. Además, la Ley de *Startups* también busca la atracción de talento e inversión extranjera mediante la creación de ecosistemas favorables al establecimiento de emprendedores o trabajadores a distancia y a la atracción de inversores especializados en la creación y crecimiento de empresas emergentes.

Por ello, y con el objetivo de atraer ese talento extranjero, la Ley de *Startups* modifica el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (la “**Ley del IRPF**”), para mejorar el acceso al régimen fiscal especial aplicable a las personas trabajadoras desplazadas a territorio español (“**Régimen Beckham**” o “**Régimen Especial**”).

En la presente Nota Jurídica analizamos las principales características del Régimen Beckham tras la modificación introducida por la Ley de *Startups*.

### 1. Características del Régimen Especial

El Régimen Beckham permite la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (“**IRNR**”), con algunas particularidades, a las personas físicas que adquieran su residencia en España como consecuencia de su traslado a territorio español. Esto sin perjuicio de mantener la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“**IRPF**”).

Este Régimen Especial se podrá aplicar durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes (es decir, un total de 6 ejercicios).

La aplicación del Régimen Beckham implicará que la deuda tributaria del IRPF se calculará de acuerdo con las normas establecidas en el IRNR para rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las siguientes particularidades:

- No serán de aplicación determinadas previsiones de la Ley del IRNR (i.e. consideración de contribuyente, residencia fiscal, necesidad de nombrar un representante, etc.). Tampoco será de aplicación la exención para las rentas previstas en el artículo 14 de Ley del IRNR (i.e. indemnizaciones por despido, intereses, dividendos, etc.). No obstante, sí estarán exentas determinadas rentas previstas en el artículo 14.1.a) de la Ley del IRNR, entre las que se encuentran, por ejemplo, las correspondientes a entregas de acciones de la compañía a sus empleados que, tras la entrada en vigor de la Ley de *Startups*, tienen un tratamiento fiscal más favorable para trabajadores de estas empresas.
- Lo anterior implica que solo tributarán en España por el IRNR los rendimientos y ganancias de capital obtenidos exclusivamente en territorio español, así como los rendimientos del trabajo mundiales y la totalidad de los rendimientos de actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora.

- Los acogidos a este régimen tributarán por los rendimientos del trabajo y por las actividades económicas calificadas como emprendedoras al tipo del 24% sobre los primeros 600.000 euros y al 47% a partir de 600.000,01 euros. Comparativamente, frente al régimen ordinario del IRPF, para rentas inferiores a 600.000 euros el Régimen Beckham es muy beneficioso.
- Asimismo, la base imponible del ahorro tributará entre el 19%-26% (dividendos, plusvalías, etc.). No obstante, está previsto que el tipo máximo se incremente hasta el 28% a partir de enero de 2023 por preverlo así el Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 2023.

## 2. Requisitos para la aplicación del Régimen Especial

- No haber sido residente fiscal en España los cinco periodos impositivos anteriores al traslado a España (hasta la aprobación de la Ley de *Startups* se exigía que el periodo fuese de 10 años).
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del Régimen Especial o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Como consecuencia de un **contrato de trabajo** (a excepción de la relación laboral especial de deportistas profesionales).

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España. Igualmente, se entenderá cumplida esta condición cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento.

- b) Por trabajadores que se trasladen a España para trabajar a distancia, aunque sus empleadores no ordenen dicho traslado (los denominados como “**Nómadas Digitales**”).

Se entenderá por Nómada Digital a aquella persona cuya actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicaciones.

Se entenderá cumplida esta condición para el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional, introducido por la Ley de *Startups* en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (la “**Ley 14/2013**”).

El visado para teletrabajo de carácter internacional podrá ser solicitado por los extranjeros no residentes en España que se propongan residir en territorio español con el fin de teletrabajar para una empresa ubicada fuera de España.

Este visado tendrá una vigencia máxima de un año, salvo que el período de trabajo sea inferior, en cuyo caso el visado tendrá la misma vigencia que este. En el plazo de sesenta días naturales antes de la expiración del visado, los teletrabajadores de carácter internacional que estén interesados en continuar residiendo en España podrán solicitar la autorización de residencia para trabajador a distancia internacional, siempre y cuando se mantengan las condiciones que generaron el derecho.

- c) Como consecuencia de la **adquisición de la condición de administrador** de una entidad, con independencia de su nivel de participación en el capital de la misma.

Antes de la aprobación de la Ley de *Startups*, la entidad y el administrador no podían estar vinculados en ningún caso, es decir, el administrador no podía participar en más de un 25% en la entidad. Ahora esta limitación a la participación solo existe si la entidad tiene la consideración de patrimonial. En caso contrario cualquier nivel de participación será aceptable.

En relación con la patrimonialidad de una entidad, el artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece una presunción: se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.

- d) Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como “**actividad emprendedora**”.

De acuerdo con el artículo 70 de la Ley 14/2013, modificado por la Ley de *Startups*, se entenderá como “actividad emprendedora” aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España. Para obtener esta calificación, se deberá solicitar un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, S.A. (“**ENISA**”).

- e) Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de **profesionales altamente cualificados** que presten servicios a empresas emergentes o que lleven a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, siempre que los rendimientos percibidos por esas actividades superen el 40% del total de sus rendimientos del trabajo, empresariales o profesionales.

A efectos de considerar una empresa como emergente en los términos previstos en la Ley de *Startups*, el emprendedor deberá solicitar a ENISA que evalúe si su actividad económica reúne las características para considerarse emprendedora y, en especial, el carácter de emprendimiento innovador y escalable de su modelo de negocio.

En los artículos 3 y 6 de la Ley de *Startups*, se prevén las características que evaluará ENISA para calificar la actividad como emergente (ser de nueva o reciente creación, no cotizar, no haber surgido de una operación de fusión o similar, que el volumen de negocio anual de la empresa no supere el valor de 10 millones de euros, etc.). Además, la Ley de *Startups* prevé determinados criterios para considerar que un modelo de negocio es emprendimiento innovador y escalable, entre los que están el grado de innovación, el grado de atractivo del mercado, la competencia, el volumen de clientes, los riesgos reputacionales, regulatorios, éticos o especulativos, etc.

La condición de “empresa emergente” se deberá acreditar necesariamente mediante inscripción en el Registro Mercantil (o de Cooperativas) para poder acogerse a los beneficios de la Ley de *Startups*. Por tanto, bastará con que el profesional altamente cualificado constataste este extremo para comprobar que se cumple con este requisito.

Por otro lado, está aún pendiente de desarrollo reglamentario la forma de acreditar la condición de profesional altamente cualificado, así como la determinación de los requisitos para calificar las actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación.

- Y, como último requisito para aplicar el Régimen Beckham: que el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en los supuestos de realizar en España una actividad emprendedora o una actividad económica por parte de profesionales altamente cualificados en los términos señalados anteriormente.

### 3. Extensión del Régimen Especial

---

También podrán aplicar dicho régimen los hijos menores de 25 años (o de cualquier edad en caso de discapacidad) y el cónyuge del contribuyente (o el progenitor de los hijos en caso de ausencia de vínculo matrimonial), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que estos se desplacen a territorio español con el contribuyente o antes del final del primer ejercicio de aplicación del régimen.
- b) Que adquieran su residencia fiscal en España.
- c) Que no obtengan rentas calificadas como obtenidas mediante establecimiento permanente y no hayan sido residentes fiscales en España en los últimos 5 períodos impositivos.
- d) Que la suma de las bases liquidables de los hijos de menos de 25 años y cónyuge sean inferiores a la del contribuyente en cada uno de los ejercicios.

### 4. Opción, renuncia y exclusión al Régimen Especial

---

- Para el caso de trabajadores, el **ejercicio de la opción** de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria (modelo 149), en el plazo máximo de 6 meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España.

En el resto de los supuestos, todavía está pendiente el desarrollo reglamentario que determine la comunicación de opción al Régimen Especial.

- Los contribuyentes a los que resulte de aplicación el Régimen Especial estarán obligados a presentar y suscribir su declaración del IRPF calculada mediante las reglas del IRNR a través del modelo 151. El plazo de presentación de la declaración será el mismo que se apruebe cada ejercicio, con carácter general, para la declaración del IRPF (de abril a junio).
- Los contribuyentes que hubieran optado por el Régimen Especial **podrán renunciar** a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos (a través del modelo 149). Los contribuyentes que renuncien a este Régimen Especial no podrán volver a optar por su aplicación.
- Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este Régimen Especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, **incumplan alguna de las condiciones** determinantes de su aplicación, **quedarán excluidos de dicho régimen**. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes excluidos de este Régimen Especial no podrán volver a optar por su aplicación.

### 5. Otras consideraciones

---

#### Sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”)

Los acogidos al Régimen Beckham estarán sujetos al IP por obligación real. Bajo esta modalidad quedan sometidos a gravamen exclusivamente los bienes y derechos localizados o ejercitables en España, descontado el valor de las cargas y gravámenes que afecten a los mismos, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes (e.g. préstamo hipotecario para adquirir un inmueble).

A estos efectos, tras una reciente modificación en el IP, se considerarán como bienes o derechos localizados o ejercitables en España la tenencia de participaciones en entidades (residentes o no residentes) cuyo activo esté compuesto, directa o indirectamente, en más de un 50% por bienes inmuebles localizados en España.

Los acogidos al Régimen Beckham tienen una exención de 700.000 euros. Al exceso se le aplicará un tipo de gravamen progresivo (escala), que va desde el 0,2% hasta el 3,5% (base liquidable superior a 10,6 millones de euros).

Los acogidos al Régimen Beckham pueden aplicar la normativa autonómica del IP de la comunidad autónoma donde residen, que podrá establecer diferentes escalas que la estatal y bonificaciones o exenciones *de facto* (como sucede en Madrid o Andalucía).

### **Sujeción al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (“ISGF”)**

Con el objetivo principal de anular las diferencias en el nivel de presión fiscal patrimonial que los beneficios fiscales concedidos por determinadas comunidades autónomas habían generado, el Gobierno ha aprobado un impuesto temporal (en principio aplicable solo en dos años) de naturaleza coincidente con el IP, pero suplementario.

Su regulación transcribe prácticamente de manera íntegra la regulación contenida en la Ley del IP, salvo por dos diferencias: (i) para los contribuyentes que tributan por obligación real (es decir, no residentes y “residentes Beckham”) la exención de 700.000 euros prevista en la Ley del IP no es aplicable (lo que podría vulnerar el Derecho de la Unión Europea), y (ii) que el tramo de base liquidable entre 0 y 3.000.000 euros, tanto para residentes como para no residentes y los acogidos al Régimen Beckham, se encuentra gravada al 0% (es decir, en la práctica los tres primeros millones de euros están exentos, si bien se computan a los efectos de mantener la progresividad del gravamen sobre el patrimonio restante). El exceso de 3.000.000 se grava mediante la misma escala en la Ley del IP, hasta el 3,5% (base liquidable superior a 10,6 millones de euros).

De acuerdo con su regulación, solo procederá pagar ISGF cuando su importe sea superior al que se deriva del IP. De ahí la calificación de “suplementario” antes señalada.

En la práctica esto acontecerá cuando la normativa autonómica aplicable establezca un régimen sustancialmente más beneficioso que el estatal, y principalmente sucederá cuando la escala del IP aprobada por la comunidad autónoma sea inferior a la estatal, y/o cuando la normativa autonómica prevea bonificaciones porcentuales en la cuota (Madrid y Andalucía -100%- y Galicia -25%-).

En la medida en que los acogidos al Régimen Beckham pueden aplicar la normativa autonómica del IP de la comunidad autónoma donde residen, podrían estar tributando por un importe inferior al que correspondería por el ISGF y, por tanto, quedar sujetos al ISGF.

### **Obtención de certificados de residencia fiscal**

Los acogidos a este Régimen Especial podrán solicitar un certificado de residencia fiscal en España, pero no surtirá efectos de aplicar los convenios para evitar doble imposición suscritos por España ya que, según la interpretación de la Dirección General de Tributos, estos contribuyentes no entran dentro de la definición de residentes a efectos de los convenios por no tributar por renta mundial.

## Declaración de bienes y derechos en el extranjero (modelo 720)

Los acogidos al Régimen Especial al no concurrir en estos la obligación de tributar en el IRPF por la integridad de su renta, no resultarán obligados a cumplimentar la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

## Desarrollo reglamentario

Como ya se ha señalado a lo largo de la presente nota, está todavía pendiente de aprobación el reglamento que desarrollará diferentes aspectos técnicos del Régimen Beckham. Por ello, algunas de las consideraciones puestas de manifiesto pueden sufrir variaciones.

## CONTACTO



**José Suárez**  
Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com  
T. +34 91 423 67 41

[www.perezllorca.com](http://www.perezllorca.com) | Madrid | Barcelona | Londres | Nueva York | Bruselas

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 23 de diciembre de 2022 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

