

# Monográfico

¿Deben tributar por su vivienda habitual los contribuyentes acogidos al régimen especial de impatriados (Ley Beckham)?



[Podcast sobre Impatriados y la imputación de la vivienda habitual](#)

## 1. Marco Normativo

El [artículo 93](#) de la Ley del IRPF permite a quienes trasladen su residencia fiscal a España optar por tributar por el **Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)**, manteniendo su condición formal de contribuyentes en el IRPF durante el año del cambio de residencia y los **cinco periodos impositivos siguientes**. Este régimen es conocido como “**Ley Beckham**” y resulta habitual en perfiles de directivos expatriados y profesionales.

## 2. La cuestión controvertida: imputación de rentas inmobiliarias:

En el IRPF, el [artículo 85](#) LIRPF establece la imputación de rentas inmobiliarias para los inmuebles urbanos no afectos a actividades económicas ni generadores de rendimientos, **salvo la vivienda habitual**, que está exenta de imputación.

La duda es si esta exención resulta aplicable a los contribuyentes que optan por el régimen especial de impatriados.

## 3. Régimen aplicable a los impatriados

**Los contribuyentes que aplican el régimen de impatriados** se les aplica las normas establecidas en el TR de la LIRPF tal como establece el artículo 93 de la LIRPF. El art. 13.1.h del TRLIRNR somete a gravamen, como renta obtenida en territorio español, la renta inmobiliaria imputada por inmuebles urbanos no afectos **y no contiene excepción para la vivienda habitual**.

La remisión del **art. 24.5 TRLIRNR** al art. 85 LIRPF tiene un alcance estrictamente **cuantitativo (cálculo de la base)**, pero no excluye el hecho imponible.

## 4. Jurisprudencia y doctrina administrativa:

El **TSJ de Madrid** en su sentencia de 6 de mayo de 2024 ([rec. 685/2022](#)) determinó que la vivienda habitual de un contribuyente que opte por el “régimen especial de impatriados” le resulta aplicable el art. 85 de la Ley de IRPF que exime a la vivienda habitual de la imputación como renta inmobiliaria. El TSJ estima que el contribuyente impatriado sigue **siendo contribuyente del IRPF por lo que deben aplicarse ciertas normas propias de este impuesto, como la exención de la renta imputada por vivienda habitual**.

Sin embargo, con posterioridad el **TEAC** emite [Resolución de 17 de julio de 2025](#) que estima lo contrario. El TEAC unifica criterio sobre aquellos contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación del “régimen especial de impatriados” que deberán tributar por las rentas imputadas de bienes inmuebles urbanos sitos en territorio español no afectos a actividades económicas, con independencia de que constituyan su vivienda habitual. El art. 13.1.h TRLIRNR somete a gravamen, como renta obtenida en territorio español, la renta inmobiliaria imputada por inmuebles urbanos no afectos y **no contiene excepción para la vivienda habitual**. La remisión del art. 24.5 TRLIRNR al art. 85 LIRPF tiene alcance estrictamente cuantificador (cómo se calcula la renta), no delimitador del hecho imponible. Por tanto, la exclusión de la vivienda habitual del art. 85 LIRPF no opera para excluir la sujeción en IRNR; solo sirve para medir la base cuando proceda la imputación conforme al art. 13 TRLIRNR.

## 5. Procedimiento de infracción de la Comisión Europa contra España

La Comisión Europea, en junio de 2025, ha decidido [incoar un procedimiento](#) de infracción enviando una carta de emplazamiento a España [INFR(2025)4007] por no adaptar sus normas en materia de imposición sobre las viviendas de los contribuyentes no residentes utilizadas como residencia habitual a la libre circulación de trabajadores ([artículo 45 del TFUE](#) y [artículo 28 del Acuerdo EEE](#)) y a la libre circulación de capitales ([artículo 63 del TFUE](#) y [artículo 40 del Acuerdo EEE](#)). Mientras que los contribuyentes residentes no están sujetos a un impuesto por la renta que se considera atribuible a sus viviendas utilizadas como residencia habitual, los contribuyentes no residentes deben pagar un impuesto sobre la renta del 2 % del valor catastral de sus viviendas utilizadas como residencia habitual. Por tanto, la Comisión va a enviar una carta de emplazamiento a España, que dispone ahora de dos meses para responder a ella y subsanar las deficiencias señaladas por la Comisión. De no recibirse respuestas satisfactorias, la Comisión podría optar por emitir un dictamen motivado.

Esta infracción será grave y se sancionará con una multa pecuniaria fija de 50.000 € por cada ejercicio.