



**Conductas defraudadoras de los profesionales altamente
cualificados en el régimen especial del IRPF**

FACULTAD DE DERECHO

DOBLE GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS Y DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

CURSO 2025-2026

AUTOR: ALBERT PARDILLA LOPEZ

DIRECTORA: ZULEY FERNÁNDEZ CABALLERO

FECHA DE ENTREGA: 29/01/2026

RESUMEN

El presente Trabajo analiza el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde la perspectiva de los riesgos de utilización indebida derivados de su configuración normativa tras la reforma introducida por la Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En particular, el estudio se centra en el nuevo supuesto habilitante previsto en el artículo 93.1.b).4.º LIRPF, relativo a los profesionales altamente cualificados que desarrollan una actividad económica en empresas emergentes, cuya incorporación ha ampliado de manera significativa el ámbito subjetivo de aplicación del régimen.

La reforma operada por la Ley de Startups ha reforzado el atractivo fiscal del régimen especial de impatriados mediante la flexibilización de los requisitos de acceso y la introducción de conceptos jurídicos de delimitación abierta. Si bien dicha ampliación obedece a la finalidad de reforzar la competitividad económica mediante la atracción de talento y capital humano cualificado, también ha incrementado los márgenes de indeterminación interpretativa y, con ello, los riesgos de utilización indebida del beneficio fiscal.

A partir del análisis del régimen general del IRPF como marco de referencia y del estudio de la estructura normativa y de la aplicación práctica del régimen especial, el trabajo examina las principales conductas irregulares que pueden presentarse en la aplicación del artículo 93.1.b).4.º LIRPF. En este contexto, se analizan las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria como instrumentos de reacción del ordenamiento frente a estructuras artificiosas orientadas a la obtención ilegítima del incentivo fiscal.

Palabras claves: IRPF, Profesionales altamente cualificados, Simulación, Fraude de ley.

ABSTRACT

This Project analyses the special tax regime applicable to individuals relocating to Spanish territory, as regulated in Article 93 of the Personal Income Tax Act (*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), with particular emphasis on the risks of improper use arising from its legal configuration following the reform introduced by Law 28/2022 on the promotion of the start-up ecosystem. The analysis focuses specifically on the new qualifying ground set out in Article 93.1.b).4.º of the Personal Income Tax Act, concerning highly qualified professionals who carry out an economic activity in emerging companies, whose inclusion has significantly broadened the personal scope of the regime.

The reform enacted by the Start-ups Law has strengthened the tax attractiveness of the special expatriates' regime by relaxing the conditions for access and by incorporating legal concepts characterised by a high degree of normative openness. While this expansion pursues a legitimate economic policy objective aimed at attracting talent and highly qualified human capital, it has simultaneously increased the level of interpretative indeterminacy and, consequently, the potential for abusive or improper use of the tax incentive.

Taking the general Personal Income Tax regime as a reference framework, and through an examination of the normative structure and practical operation of the special regime, the study identifies the main irregular practices that may arise in the application of Article 93.1.b).4.º of the Personal Income Tax Act. In this context, particular attention is paid to the legal concepts of *simulation* and *conflict in the application of tax rules* as doctrinal and normative mechanisms through which the tax legal system seeks to react against artificial arrangements designed to obtain the tax benefit in a manner contrary to the purpose of the law.

Keywords: Personal Income Tax, Highly qualified professionals, Simulation, Conflict in the application of tax law.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	5
CAPÍTULO PRELIMINAR.....	8
1. Introducción	8
2. Objetivos, estructura y metodología	9
CAPÍTULO I. EL RÉGIMEN GENERAL DEL IRPF: ESTRUCTURA Y FUNDAMENTOS	12
1.1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación	12
1.2. Hecho imponible	14
1.3. Obligados tributarios	16
1.4. Cuantificación	19
CAPÍTULO II. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS IMPATRIADOS: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROFESIONALES ALTAMENTE CUALIFICADOS.....	25
2.1. Origen, evolución y requisitos	25
2.2. Requisitos específicos para profesionales cualificados	29
2.3. Cuantificación	34
CAPÍTULO III. FRAUDE FISCAL: ÉNFASIS EN LOS PROFESIONALES ALTAMENTE CUALIFICADOS EN EMPRESAS EMERGENTES.....	38
3.1. Simulación	38
3.2. Fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria).....	40
3.3. Conductas defraudadoras de los profesionales altamente cualificados en el régimen especial.....	42
CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES.....	47
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	51

ABREVIATURAS

Adic.	Adicional
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AIE	Agrupaciones de Interés Económico
Art./Arts.	Artículo/ Artículos
BIA	Base Imponible del Ahorro
BIG	Base Imponible General
BLA	Base Liquidable del Ahorro
BLG	Base Liquidable General
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
Disp.	Disposición
Ed.	Editorial
EEE	Espacio Económico Europeo
ENISA	Empresa Nacional de Innovación, S.A.
EQF	Marco Europeo de Cualificaciones
FJ	Fundamento Jurídico
I+D+i	Investigación, Desarrollo e Innovación

Ibid.	Ibidem
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	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
LIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
Op.cit.	Opere citato
p./pp.	Página/Páginas
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Legislativo
Rec.	Recurso
STC/SSTC	Sentencia del Tribunal Constitucional/Sentencias del Tribunal Constitucional
STS/SSTS	Sentencia del Tribunal Supremo/Sentencias del Tribunal Supremo

STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAF	Tribunal Económico-Administrativo Foral
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Uniones Temporales de Empresas
Vid.	Vide

CAPÍTULO PRELIMINAR

1. Introducción

En las últimas décadas se ha observado un crecimiento exponencial referente a la globalización de la economía mundial. Consecuentemente, esto ha repercutido en una mayor competitividad por parte de todos los agentes implicados, entre ellos, los Estados con el objetivo de atraer factores de producción han ido implantado facilidades para la movilidad de estos factores a su territorio. Un mecanismo fundamental para incentivar este objetivo es el fiscal.

Así pues, esta competitividad fiscal se ha trasladado a los trabajadores con el fin de atraerlos a diferentes territorios para que presten sus servicios y la pertinente capacidad de generación de valor añadido¹.

En el caso de España, el legislador ideó la Ley 62/2003 que introdujo un mecanismo novedoso en el ordenamiento jurídico, conocido actualmente como el régimen especial de trabajadores desplazados, a partir del cual, las personas no residentes que obtuvieran la residencia fiscal en España recibirían un trato preferencial respecto al resto de contribuyentes².

Esta norma se ha visto modificada por el transcurso del tiempo, pero sin que su esencia, consistente en la atracción de personas físicas no residentes a territorio español para la prestación de servicios, se haya visto alterada. Concretamente, el 1 de diciembre de 2022 se aprobó la última gran modificación vigente al régimen especial de trabajadores desplazados, hoy regulado en el art. 93 LIRPF, mediante la Ley 28/2022, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes -comúnmente conocida como Ley de Startups-. Esta reforma amplía significativamente tanto los supuestos habilitantes como los colectivos beneficiarios, reforzando el atractivo fiscal del régimen y adaptándolo a nuevas realidades económicas³.

¹ Vid. Calderón Maldonado, C. R. (2022). El régimen fiscal de los impatriados: Problemas en su aplicación y alternativas de reforma. *Cuadernos de Formación*, (28), pp.1-2.

² *Ibid.*

³ Vid. Artamendi Gutiérrez, A., y Nieto Arévalo, R. (2024). Regímenes tributarios especiales para impatriados: Una comparación con Italia y Portugal a la luz de los cambios introducidos en 2024. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, (66), pp. 283-286.

Sin embargo, la intensidad del incentivo fiscal, unida a la utilización de conceptos jurídicos abiertos y a la ampliación de los supuestos habilitantes, incrementa los riesgos de utilización abusiva.

Entre ellos este trabajo se centrará en el supuesto previsto en el art. 93.1.b).4.º LIRPF, que permite la aplicación del régimen a profesionales altamente cualificados que desarrollen una actividad económica en empresas emergentes, por apreciar mayor indeterminación normativa y, por tanto, mayor riesgo de uso indebido.

2. Objetivos, estructura y metodología

El objetivo principal de este trabajo es analizar el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español tras la reforma introducida por la Ley de Startups, con especial atención al supuesto previsto en el art. 93.1.b). 4.º LIRPF, relativo a los profesionales altamente cualificados que desarrollan una actividad económica en empresas emergentes

De manera más específica, el estudio persigue los siguientes objetivos:

- (i) Analizar y comparar el régimen general del IRPF con el régimen especial de los trabajadores desplazados, identificando las principales diferencias en su regulación y en el tratamiento fiscal que resultan de cada uno.
- (ii) Examinar la intensidad del incentivo fiscal asociado al régimen especial y constatar las ventajas tributarias derivadas de su aplicación.
- (iii) Delimitar los requisitos normativos exigidos para la consideración de profesional altamente cualificado a efectos del art. 93.1.b).4.º LIRPF.
- (iv) Analizar las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria como mecanismos de reacción frente a conductas defraudadoras.
- (v) Identificar y sistematizar los principales riesgos de utilización indebida del régimen especial por parte de profesionales altamente cualificados en empresas emergentes, atendiendo a cuando la configuración jurídica encubre una realidad económica distinta.

(vi) Valorar, a la luz de los riesgos detectados, posibles líneas de mejora para mayor coherencias y sostenibilidad del régimen especial.

Desde el punto de vista estructural, el trabajo se organiza en cuatro capítulos. Tras este capítulo preliminar, el Capítulo I se dedica al estudio del régimen general del IRPF, con el fin de establecer el marco de referencia necesario para comprender el carácter excepcional del régimen especial. El Capítulo II analiza el régimen especial de impatriados, prestando especial atención a las modificaciones introducidas por la Ley de Startups y al nuevo supuesto relativo a los profesionales altamente cualificados. El Capítulo III examina las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, aplicando dicho marco conceptual al análisis de las principales conductas defraudadoras asociadas al régimen especial. Finalmente, el trabajo se cierra con un Capítulo IV de conclusiones, en el que se sistematizan los resultados obtenidos y se ofrece una reflexión final sobre la coherencia y sostenibilidad del régimen.

Para el desarrollo de la investigación se ha procedido, en primer lugar, al examen de la normativa tributaria aplicable, fundamentalmente la LIRPF, su normativa de desarrollo reglamentario y la Ley de Startups, así como la legislación administrativa y migratoria conexas. La consulta de las normas legales se ha realizado principalmente a través del BOE.

Además, se han analizado manuales, monografías y arts. doctrinales especializados en Derecho financiero y tributario que abordan tanto el régimen general del IRPF como el régimen especial de impatriados y las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para ello, se ha acudido a diversas bases de datos jurídicas digitales, así como a la consulta directa de determinadas obras en formato físico.

Por último, el trabajo incorpora un análisis de la doctrina administrativa de la DGT y de la jurisprudencia relevante, especialmente del TS y de los TSJ obtenida a través de bases de datos especializadas, públicas y privadas. Este análisis resulta esencial para identificar los criterios aplicados por los órganos administrativos y judiciales en la calificación de conductas irregulares vinculadas a la aplicación de regímenes fiscales especiales y, en particular, para valorar el encaje

de dichas conductas en las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

CAPÍTULO I. EL RÉGIMEN GENERAL DEL IRPF: ESTRUCTURA Y FUNDAMENTOS

1.1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

La jurisprudencia constitucional ha definido con claridad la posición del IRPF dentro del sistema tributario español. A partir de la STC 134/1996, de 22 de julio, el TC lo caracteriza como el tributo central de la imposición directa, dotado de un marcado carácter personal y general, configurado como el instrumento idóneo para la realización de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad (art. 31.1 CE)⁴. Asimismo, el IRPF contribuye de manera decisiva a los objetivos constitucionales de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE). Línea doctrinal reiterada en numerosas resoluciones del TC, como las SSTC 182/1997, de 28 de octubre⁵; 46/2000; 108/2004; y 73/2017, entre otras⁶.

No obstante, esta doctrina constitucional no ha sido acogida de forma expresa por el TS. Aun así, dicha concepción se refleja de manera ocasional y generalmente indirecta en determinados pronunciamientos, como ponen de manifiesto, entre otras, las SSTS de 30 de octubre de 2008, 8 de junio de 2011 y 19 de febrero de 2014⁷.

Desde una perspectiva normativa, el impuesto se regula actualmente en la Ley 35/2006, desarrollada reglamentariamente por el RD 439/2007. Ambas normas han sido objeto de numerosas modificaciones, como consecuencia de las cambiantes exigencias coyunturales⁸.

⁴ Art. 31.1 CE: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

⁵ STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9.º: “*por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4.) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.)*”.

⁶ Vid. Martínez Lafuente, A. (2021). *Visión jurisprudencial del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Reus Editorial, p. 7.

⁷ *Ibid.*

⁸ Pérez Lara, L. M. (Ed.). (2025). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre la renta de los no residentes: normativa estatal y autonómica* (13.ªed.). Tecnos,

Los arts. 1 y 2 de la LIRPF contienen las notas definitorias básicas del impuesto. El primero proclama su carácter personal y directo, sometiendo la renta de las personas físicas a los principios de igualdad, generalidad y progresividad. Por su parte, el segundo delimita su objeto, constituido por la renta del contribuyente en sentido amplio: rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, con independencia del lugar de obtención y de la residencia del pagador.

De este modo, el IRPF se configura como un impuesto directo, en cuanto recae sobre la renta del contribuyente; personal, al construirse su hecho imponible en torno a la renta atribuible a una persona física determinada; subjetivo, por incorporar las circunstancias individuales y familiares del contribuyente; y periódico, ya que su período impositivo coincide con el año natural, devengándose el 31 de diciembre (art. 12 LIRPF)⁹.

Por último, el IRPF es un tributo parcialmente cedido a las CCAA, en los términos previstos en la LOFCA y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado. Concretamente, la Ley 22/2009 desarrolla el régimen de la cesión y establece, en su art. 8, la participación autonómica en el 50 por ciento del rendimiento del IRPF, habilitando a las CCAA para aprobar su propia tarifa autonómica para los contribuyentes residentes en su territorio. Además, su art. 46 delimita el alcance de las competencias autonómicas¹⁰. En el ámbito de Cataluña, la Ley 16/2010 regula la cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma y confirma, en su art. 1, la participación del 50 por ciento en el rendimiento del IRPF.

De acuerdo con los arts. 4 y 5 LIRPF, el impuesto se aplica en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra, de las especialidades que se

pp. 69-74. Entre las modificaciones más recientes encontramos el RD-ley 3/2025, la LO 1/2025, el RD-ley 9/2024 y la Ley 7/2024.

⁹ Vid. Galán Sánchez, R. M. (2013). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. (2.ª ed.). Tirant lo Blanch, p. 19.

¹⁰ Art. 46 Ley 22/2009. Permite regular: el importe del mínimo personal y familiar aplicable en la cuota autonómica; la escala autonómica del gravamen general, conservando una estructura progresiva; y determinadas deducciones autonómicas por circunstancias personales, familiares, límites y justificación. También pueden modificar los porcentajes de la deducción por inversión en vivienda habitual previstos en el art. 78.2 LIRPF.

establezcan en Canarias, Ceuta y Melilla y de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales en los que España sea parte.

1.2. Hecho imponible

El hecho imponible del IRPF está constituido por la obtención de renta por el contribuyente durante un determinado período impositivo. Dicha renta puede proceder de cualquiera de las cinco fuentes previstas en el art. 6.2 LIRPF:

- a) Los rendimientos del trabajo que, según el art. 17.1 LIRPF, comprenden todas las contraprestaciones o utilidades, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria, siempre que no tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas.
- b) Los rendimientos del capital, tanto inmobiliario como mobiliario, definidos en el art. 21 LIRPF como las utilidades o contraprestaciones, dinerarias o en especie, que procedan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al contribuyente y que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por este.
- c) rendimientos de actividades económicas, que el art. 27 LIRPF establece como aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Esta categoría resulta especialmente relevante para el análisis de los profesionales altamente cualificados, por su conexión con la actividad económica desarrollada por cuenta propia.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales, que conforme el art. 33.1 LIRPF, son las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente puestas de manifiesto con ocasión de alteraciones en su composición, salvo que la Ley las califique como rendimientos.

- e) La imputación de rentas que atribuyen al contribuyente rentas no derivadas de una percepción efectiva, mediante una auténtica *fiction iuris*. Entre ellas destacan las rentas inmobiliarias (art. 85 LIRPF), las derivadas de régimen de transparencia fiscal internacional (art. 91 LIRPF), las rentas por la cesión de derechos de imagen (art. 92 LIRPF) y aquellas imputadas a socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en territorios calificados como paraísos fiscales, así como AIE y UTE (art. 95 LIRPF).

En cuanto a los límites del hecho imponible, el art. 6.4 LIRPF establece como único supuesto expreso de no sujeción a las rentas que se encuentran sometidas al ISD¹¹. Distinta es la figura de la exención, que opera cuando se realiza el hecho imponible, pero por determinadas circunstancias el legislador libera al contribuyente del deber de contribuir. El art. 7 LIRPF contiene un amplio catálogo de exenciones -prestaciones públicas, indemnizaciones, realización de actividades, políticas fiscales o técnicas fiscales- sin perjuicio de las exenciones previstas en otros preceptos de la Ley.

Por último, el impuesto contempla supuestos de rentas presuntas (art. 6.5 LIRPF). En estos casos, se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. Se trata de una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario por parte del contribuyente, que podrá acreditar la gratuidad de la operación¹². Con carácter general, la valoración de estas rentas presuntas se efectuará atendiendo a su valor normal de mercado, entendido como la contraprestación acordada entre sujetos independientes¹³.

¹¹ Vid. Román Sánchez, I. (2023). *Manual Teórico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Editorial Universidad de Almería, p. 10.

¹² Vid. Martín Queralt, J. (2015). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)*. (12ª ed.). Editorial Aranzadi, p. 3.

¹³ *Ibid.*, p. 53. Donde se ejemplifica mediante los préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos, que se valorarán aplicando el tipo de interés legal del dinero en vigor el último día del período impositivo

1.3. Obligados tributarios

La categoría de obligado tributario, definida en el art. 35 LGT¹⁴, comprende tanto a quienes asumen obligaciones tributarias de carácter material como aquellos sujetos a deberes formales vinculados a la aplicación de los tributos¹⁵. En el ámbito del IRPF, el art. 8 LIRPF distingue dos tipos de contribuyentes que actúan como obligados tributarios principales¹⁶ y son siempre personas físicas que:

i) Tienen su residencia habitual en territorio español, conforme a los criterios del art. 9 LIRPF. Se consideran residentes quienes permanezcan más de 183 días durante el año natural en territorio español -criterio que ha sido objeto de una relevante concreción jurisprudencial en las Sentencias de 28 de noviembre de 2017 (SSTS 1829/2017, rec. 815/2017; 1850/2017, rec. 812/2017; y, 1834/2017, rec. 809/2017)¹⁷-, que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos¹⁸, o, con carácter subsidiario, residencia habitual en España del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores dependientes. La residencia fiscal se determina para cada período impositivo.

¹⁴ Art. 35 LGT: “1. Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.

¹⁵ Art. 17 LGT: “2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración (...) 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias”.

Art. 29 LGT: “1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”.

¹⁶ Art. 36 LGT: “1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.

¹⁷ Álvarez Martínez, J., Herrera Molina, P. M., y García Moreno, V. A. (2025). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*. (22.ª ed.). Aranzadi La Ley, pp. 95-96. “El concepto de ausencias esporádicas debe atender exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español”.

¹⁸ Art. 72.1.2º. LIRPF: “(...) Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta: a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe. b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos. c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas”.

ii) Teniendo su residencia habitual en el extranjero, concorra alguna de las circunstancias previstas en el art. 10 LIRPF -miembros de misiones diplomáticas españolas, de oficinas consulares españolas, de delegaciones y representaciones permanentes ante organismos internacionales-, salvo excepciones previstas en la ley. Asimismo, tendrán la consideración de contribuyentes los nacionales españoles que trasladen su residencia fiscal a un país o territorio considerado como paraíso fiscal¹⁹ durante el período impositivo en que se produzca el cambio y los cuatro siguientes.

Esta configuración responde a la naturaleza esencialmente individual del IRPF, afirmada por la jurisprudencia constitucional, incluso en presencia de la opción por la tributación conjunta, que no convierte a la unidad familiar en sujeto pasivo autónomo, sino en mero centro de imputación de rentas²⁰.

Junto a estos supuestos generales, la normativa del IRPF y del IRNR contempla determinadas situaciones excepcionales, como la exclusión de determinados nacionales extranjeros por razón de reciprocidad²¹, la opción de tributar por el IRPF de residentes en otros Estados miembros de la UE o del EEE bajo determinadas circunstancias²² (art. 46 LIRNR), o el régimen especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español (art. 93 LIRPF), cuyo análisis se abordará de manera específica en el capítulo II del presente trabajo.

¹⁹ Álvarez Martínez, J., Herrera Molina, P. M., y García Moreno, V. A. (2025). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, op.cit., p. 96. Donde señala que tendrán la consideración de países o territorios considerados como paraísos fiscales los señalados en el art. 1 del RD 1080/1991, modificado por RD 116/2003. Aun así, dejarán de tener tal consideración aquellos países o territorios que firmen con España un 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 esta consideración.

²⁰ STC P, de 20 de febrero, FJ 7.º: “el único sujeto pasivo posible de un impuesto sobre la renta de las personas físicas es la persona misma, el individuo”.

²¹ Consulta vinculante V0122-13, de 17 de enero: “cuando no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de tratados internacionales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 9.2 de la LIRPF en relación con el art. 10.1 de la LIRPF, no se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas extranjeras, comprendiendo tanto al jefe de la misión, como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma”.

²² Álvarez Martínez, J., Herrera Molina, P. M., y García Moreno, V. A. (2025). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, op.cit., p. 98. Obtención en España de al menos 75 por ciento de la renta total por trabajo o actividades económicas, que la renta en España sea inferior al 90 por ciento del mínimo personal y familiar y renta obtenida fuera de España también inferior a dicho mínimo, siempre que las rentas hayan tributado efectivamente por el IRNR.

Asimismo, quedan excluidas de la condición de contribuyentes las entidades sometidas al régimen de atribución de rentas —sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades referidas en el art. 35.4 LGT—, atribuyéndose directamente la renta a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme los pactos acreditados o, en su defecto, por partes iguales (arts. 86 a 90 LIRPF).

Una vez determinada la residencia habitual en España, es necesario concretarla en una Comunidad Autónoma específica, dado el carácter parcialmente cedido del IRPF. El art. 72 LIRPF establece tres criterios sucesivos: la permanencia durante el mayor número de días del período impositivo, el principal centro de intereses económicos y la última residencia declarada.

La condición de contribuyente puede verse afectada por situaciones de doble residencia fiscal. En estos supuestos, si existe CDI, la residencia se determinará conforme a las *tie-break rules* del art. 4 del Modelo de Convenio de la OCDE²³. En ausencia de CDI, la doble imposición se corrige mediante la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero, prevista en el art. 80 LIRPF.

Finalmente, junto al contribuyente, la normativa reconoce otros obligados tributarios relevantes. De un lado, los sucesores del causante, que se subrogan en las obligaciones tributarias pendientes del fallecido —con exclusión de las sanciones— conforme al art. 39.1 LGT y a los arts. 96.7 y 97.4 LIRPF²⁴. De otro, los sujetos obligados a realizar pagos a cuenta -retenedores, obligados a ingresar a cuenta y obligados a efectuar pagos fraccionados-, cuya intervención

²³ STS de 12 de junio, (Rec. 915/2022), FJ 2.º donde el Tribunal subraya que, cuando concurre una situación de doble residencia conforme a las legislaciones internas de ambos Estados, la determinación de la residencia fiscal debe resolverse prioritariamente conforme las reglas de desempate del art. 4.2 del CDI, siguiendo el orden allí establecido (vivienda permanente a disposición, centro de intereses vitales, lugar de residencia habitual, nacionalidad y acuerdo entre autoridades competentes).

²⁴ STS de 21 de junio de 2012, (Rec. 1134/2010). En relación con la adquisición de la condición de sucesor tributario, el TS ha precisado que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no despliega plenamente sus efectos mientras no se haya formalizado el inventario, salvo que la falta de este sea imputable al heredero. En consecuencia, mientras la herencia permanezca yacente, la Administración tributaria debe dirigir sus actuaciones frente a la herencia yacente y no directamente contra los herederos.

resulta esencial para la gestión y recaudación del impuesto, en los términos previstos en los arts. 99 y siguientes LIRPF y su desarrollo reglamentario.

1.4. Cuantificación

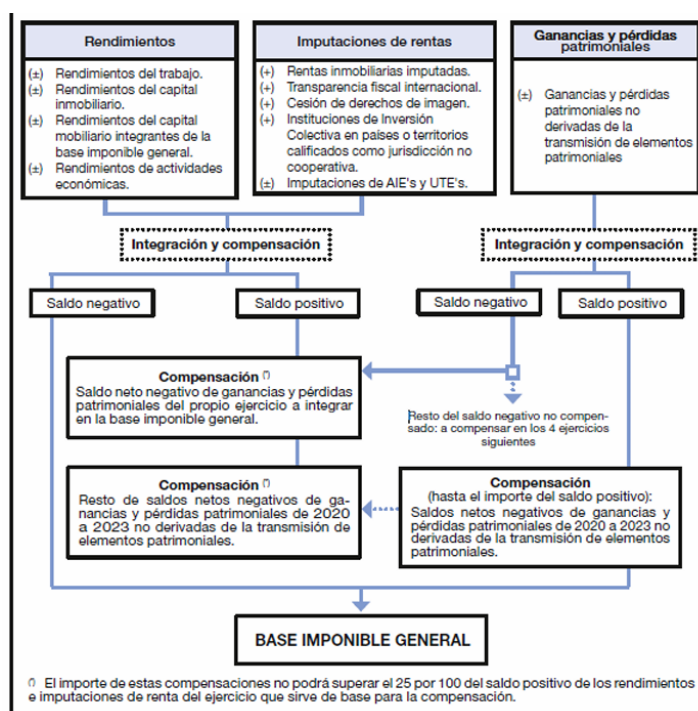
La cuantificación del IRPF constituye el proceso mediante el cual se determina la deuda tributaria final del contribuyente. Este procedimiento concreta jurídicamente el principio constitucional de capacidad económica, garantizando que cada individuo contribuya en función de su renta real disponible.

a) Determinación de la base imponible

La primera fase del proceso de cuantificación consiste en la determinación de la base imponible, entendida como el conjunto de rentas obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo. De conformidad con los arts. 45 a 50 LIRPF, la base imponible se estructura en dos componentes diferenciados: la renta general y la renta del ahorro.

La renta general integra los rendimientos del trabajo, del capital inmobiliario, de actividades económicas, las imputaciones de renta, así como los rendimientos de capital mobiliario y las ganancias o pérdidas patrimoniales que no se consideren renta del ahorro. La integración y compensación de estas rentas se efectúa siguiendo el art. 48 LIRPF mediante un sistema en dos fases. Primero, se integra sin límite todo el conjunto de rendimientos e imputaciones. Segundo, se integran entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales de la renta general. Si el saldo de estas últimas es negativo, podrá compensarse con saldo positivo del primer bloque, con el límite del 25 por ciento. El remanente negativo podrá compensarse en los cuatro ejercicios siguientes.

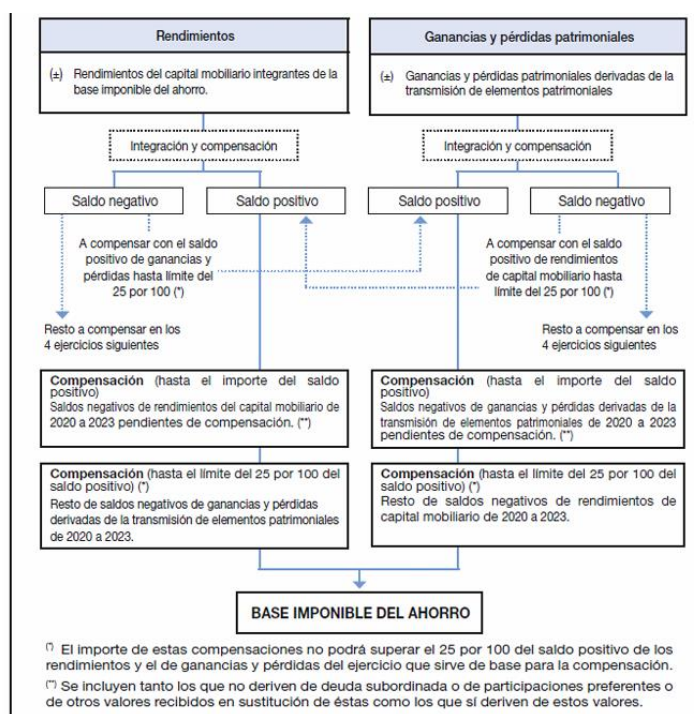
Figura 1: *Integración y compensación de rentas en la base imponible general*



Fuente: *Manual Práctico de Renta 2024. Parte 1.* AEAT

Por su parte, la renta del ahorro comprende, entre otros, los rendimientos del capital mobiliario por la participación en fondos propios de cualquier entidad, por la cesión a terceros de capitales propios o procedentes de operaciones de capitalización, así como las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Su integración y compensación se rige por el art. 49 LIRPF, permitiendo la compensación cruzada entre rendimientos y ganancias con el límite del 25 por ciento, sin que la BIA pueda resultar negativa.

Figura 2: Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro



Fuente: *Manual Práctico de Renta 2024. Parte 1.* AEAT

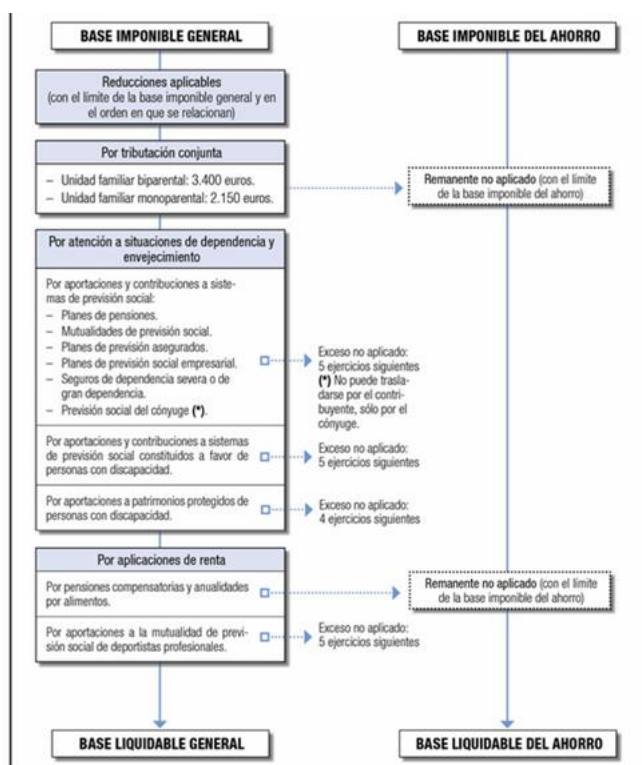
b) Determinación de la base liquidable y mínimo personal y familiar

Determinada la base imponible, se procede a la obtención de la base liquidable mediante la aplicación de las reducciones legalmente previstas. Se distinguen, igualmente, una BLG y una BLA.

La BLG resulta de minorar la BIG mediante las reducciones previstas en los arts. 51 a 55 LIRPF y en la disp. adic. 11.^a. Estas reducciones no pueden generar un resultado negativo.

Por otro lado, la BLA se forma aplicando, sobre la BIA, el remanente de la reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos que no haya podido absorberse en la BIG, sin que en ningún caso pueda resultar negativa.

Figura 3: Determinación de las bases liquidables, general y del ahorro



Fuente: *Manual Práctico de Renta 2024. Parte 1.* AEAT

Especial relevancia adquiere el mínimo personal y familiar, que representa la parte de la base liquidable destinada a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, por tanto, queda excluida de gravamen. Su cuantía resulta de sumar el mínimo del contribuyente y de los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad (arts. 57 a 60 LIRPF). El mínimo se imputa prioritariamente a la BLG, si esta fuera insuficiente, el exceso se traslada a la del ahorro.

c) Cuota íntegra

Sobre las bases liquidables general y del ahorro se aplican los correspondientes tipos de gravamen para determinar la cuota íntegra estatal y autonómica.

Cuando la BLG supera el importe del mínimo personal y familiar (art. 56.2 LIRPF), este mínimo se integra a la BLG, aunque queda excluido de tributación mediante un

mecanismo de cálculo en dos fases previsto en el art. 63.1 LIRPF. La cuota íntegra del ahorro se determina mediante la aplicación de la escala prevista en el art. 66 LIRPF.

Figura 4: Escala general aplicable a la base liquidable del IRPF

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Fuente: *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 63. BOE, núm. 285, 29 de noviembre de 2006*

Este procedimiento se aplica tanto para la cuota estatal como para la autonómica, si bien esta última se rige por la escala aprobada por cada Comunidad Autónoma y por las posibles modificaciones autonómicas del mínimo personal y familiar.

Por otro lado, la cuota íntegra del ahorro se determina mediante la aplicación de la escala del ahorro prevista en el art. 66 LIRPF:

Figura 5: Escala de gravamen aplicable a la base liquidable del ahorro

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	150.000	11,5
200.000,00	22.440	100.000	13,5
300.000,00	35.940	En adelante	15

Fuente: *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 66.1.*

BOE, núm. 285, 29 de noviembre de 2006

d) Cuota líquida y cuota diferencial

La cuota líquida es el resultado de minorar la cuota íntegra estatal y autonómica mediante las deducciones en cuota reguladas en los arts. 68 a 70 LIRPF, repartidas entre el Estado y la Comunidad Autónoma. En ningún caso puede resultar negativa y la suma de ambas constituye la cuota líquida total.

La cuota diferencial se obtiene deduciendo de la cuota líquida total las retenciones e ingresos a cuenta, los pagos fraccionados, las cuotas del IRNR satisfechas por cambio de residencia y las retenciones a cuenta practicadas conforme a la Directiva 2003/48/CE devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2017²⁵. Su resultado determina la cantidad a ingresar o, en su caso, el derecho a devolución.

e) Tributación familiar

Finalmente, el proceso de cuantificación se completa con el análisis del régimen de tributación familiar, articulado a través de la opción por la tributación conjunta (art. 82 LIRPF), que permite gravar acumuladamente las rentas de la unidad familiar bajo reglas específicas, sin alterar el carácter individual del impuesto.

²⁵ *Vid.* AEAT. (2025). *Cuota diferencial IRPF 2024*.

CAPÍTULO II. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS IMPATRIADOS: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PROFESIONALES ALTAMENTE CUALIFICADOS

2.1. Origen, evolución y requisitos

A diferencia del régimen general del IRPF, basado en la renta mundial, la progresividad y la consideración de circunstancias personales, el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español -conocido comúnmente como régimen de los impatriados- responde a la finalidad de atraer a España capital humano altamente cualificado, en un contexto europeo caracterizado por la creciente competencia fiscal entre Estados para la captación de talento e inversión extranjera²⁶. Así pues, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, incorporó por primera vez en el ordenamiento tributario español un régimen específico aplicable a trabajadores desplazados²⁷.

El posterior desarrollo reglamentario del régimen se produjo con el RD 687/2005, de 10 de junio, cuyo título VII reguló su aplicación práctica en conexión con la tributación de los no residentes.

No obstante, la aplicación inicial del régimen derivó en un uso intensivo por parte de clubes deportivos profesionales, que lo emplearon para beneficiar fiscalmente a deportistas de élite, dándose a conocer como “Ley Beckham”²⁸. Esta práctica fue objeto de críticas doctrinales y políticas, al considerarse que el incentivo fiscal recaía principalmente sobre contribuyentes con

²⁶ Sanz Clavijo, A. (2013). Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado. *Crónica tributaria*. (148), pp. 197-206. Diversos países europeos habían adoptado previamente medidas semejantes. El Reino Unido, por ejemplo, aplica el régimen de *remittance basis*, caracterizado porque solo se gravan las rentas de fuente británica o aquellas efectivamente transferidas al país. También Países Bajos, Francia y Portugal incorporaron regímenes fiscales específicos para trabajadores desplazados, siendo España uno de los últimos Estados del entorno en sumarse a esta tendencia.

²⁷ Martín-Abril Calvo, D. (2005). El nuevo régimen de tributación por el IRNR o régimen de “impatriados”. *Carta Tributaria. Monografías*, (16), p. 3. “No existía en nuestro IRPF norma alguna que incentivara el desplazamiento de trabajadores extranjeros hacia nuestro país. Si se contaba y se sigue contando, en cambio, con disposiciones que otorgan un trato de favor a los contribuyentes que, desplazándose a trabajar al extranjero, conservan su residencia fiscal en España”

²⁸ De Pablo Varona, C. (2008) El régimen fiscal para deportistas desplazados (“impatriados”) y la renta de los no residentes. *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, (23), p. 1. “Por haberse aprobado poco después de la incorporación del citado jugador al Real Madrid”.

elevada capacidad económica, cuestionando así su justificación constitucional desde la óptica del principio de igualdad tributaria consagrado el art. 31 CE²⁹. Pues la desigualdad tributaria, según pronunció la STC de 11 de octubre de 2006, en su FJ 5, se permite si concurre justificación objetiva y razonable³⁰, es decir, si se tiene en cuenta el fin pretendido por la ley y la adecuación de la medida adoptada para lograrlo³¹ y, además, resulte proporcionada, es decir, los beneficios conseguidos con la desigualdad son mayores que los perjuicios causados³².

Actualmente, el régimen especial se encuentra regulado en el art. 93 LIRPF, con desarrollo reglamentario en los arts. 113 a 120 RIRPF. Una de las reformas más relevantes ha sido la introducida por la conocida como la Ley de Startups, que modificó varios preceptos del RIRPF para adaptarlos a los cambios legales realizados sobre este régimen fiscal especial.

La regulación vigente se aplica a los contribuyentes que adquieran la residencia fiscal en España conforme a los criterios establecidos en el art. 9 LIRPF, a partir del año 2023, siempre que concurren una serie de requisitos.

En primer lugar, los desplazados que pretendan acogerse al régimen no pueden haber sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a su desplazamiento a territorio español. El TEAC, en Resolución de 26 de enero de 2021 (RG 4760/2019), ha precisado que puede computarse el último año de residencia en el extranjero, aunque en ese ejercicio se produjera el desplazamiento a España, siempre que el contribuyente no adquiriera la condición de residente fiscal en dicho año, diferenciando así entre “residencia fiscal” y “desplazamiento”.

²⁹ Vid. Almagro Martín, C. (2019). *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Dykinson, p. 106.

³⁰ Vid. Benítez Pérez, M. (2020). El régimen fiscal español de los trabajadores impatriados. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, (13), pp. 149-186.

³¹ STC 22/1981, FJ 3.º estableció: “La igualdad es sólo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”.

³² STC 55/1996, FJ 5.º: “Para comprobar si la medida (...) supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los siguientes tres requisitos: si tal medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto (...); si, además, era necesaria en el sentido de que no existía otra más moderada con igual eficacia; y si era proporcionada en sentido estricto, es decir, ponderada por derivarse más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios”.

Desde una perspectiva procedimental, debe atenderse al plazo reglamentario para el ejercicio de la opción, estableciéndose como regla general un máximo de seis meses³³. Doctrina y jurisprudencia han calificado esta facultad como una opción tributaria, en los términos del art. 119.3 LGT³⁴.

En cuanto a la duración temporal, el art. 115 RIRPF establece que puede aplicarse durante un total de seis ejercicios fiscales: el período impositivo en el que el contribuyente adquiere la residencia fiscal en España³⁵ y los cinco siguientes. Respecto a los familiares del contribuyente³⁶, la vigencia del régimen se extiende hasta el último ejercicio en el que resulte aplicable al contribuyente principal.

Por lo que se refiere a las causas habilitantes, el art. 93 LIRPF contempla, en primer lugar, el desplazamiento derivado de la suscripción de un contrato de trabajo, quedando expresamente excluida la relación laboral especial de los deportistas profesionales conforme al RD 1006/1985, de 26 de junio. Se exige, en todo caso, una vinculación causal entre el desplazamiento a territorio español y el inicio de una relación laboral -ordinaria, especial o estatutaria- con un empleador residente en España. Asimismo, se considera cumplida esta condición cuando el traslado sea ordenado por el empleador mediante la correspondiente carta de desplazamiento. Por su parte, la Ley de Startups ha incorporado la posibilidad de que el desplazamiento se produzca por el desarrollo de una actividad laboral que se preste a distancia desde el territorio español mediante

³³ TEAC, de 11 de marzo de 2019 (RG 3348/2017) concreto que estos 6 meses serán “desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España”. No desde la residencia fiscal en España. Por otro lado, para los familiares del contribuyente se contarán desde su entrada a España o inicio del cómputo del contribuyente, según cual sea posterior.

³⁴ STS de 18 de mayo de 2020, (Rec. 5692/2017): “No se discute (...) que estamos ante un supuesto de opción fiscal”, y que su ejercicio constituye una “imprescindible manifestación de la voluntad para elegir una de las alternativas posibles” quedando sometida a la regla de irrevocabilidad propia de las opciones tributarias.

³⁵ Art. 115 RIRPF: “Se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días”.

³⁶ Art. 93 LIRPF: “el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos”.

el uso exclusivo de medios informáticos, telemáticos y de telecomunicación, incluyendo los supuestos de teletrabajo internacional amparados por el visado previsto en la Ley 14/2013.

Desde la reforma introducida por la Ley 26/2014, el régimen se amplió a quienes se desplacen para asumir el cargo de administrador de una entidad residente, siempre que el traslado sea consecuencia del nombramiento, tal como se ha puesto de manifiesto en diversas consultas vinculantes, entre otras, la V0352-23, V0382-23 o V1616-24³⁷. En estos supuestos, el art. 93.1.2.º LIRPF establece que, cuando el administrador posea participaciones en una entidad patrimonial, según el art. 5.2 LIS, su participación no podrá superar el 25 por ciento del capital social. Tras la reforma operada por la Ley de Startups, este límite solo resulta aplicable a entidades sin actividad económica real, permitiéndose el régimen en supuestos de participación superior si la sociedad desarrolla una actividad económica efectiva, tal como ha sido reiterado en consultas vinculantes como la V1616-24 o V0894-24³⁸.

Asimismo, otra de las novedades introducidas por la Ley de Startups establece que el régimen no resultará aplicable cuando el contribuyente obtenga rentas susceptibles de calificarse como obtenidas a través de un establecimiento permanente en España (art. 93.1. c) LIRPF). La DGT ha precisado el alcance de este requisito en numerosas consultas vinculantes -entre otras, la V1616-24, de 3 de julio; la V0009-24, de 12 de febrero; y la V2817-23, de 11 de octubre-³⁹.

No obstante, se introduce una excepción relevante a esta causa de exclusión, permitiendo la aplicación del régimen a determinados profesionales altamente cualificados como consecuencia de la realización en España de una actividad económica en empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración correspondiente a más del 40 por ciento de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

³⁷ Vid. Álvarez Barbeito, P. (2025). Análisis de la última doctrina administrativa y judicial relativa al régimen especial de impatriados. *Quincena Fiscal*, (12), p. 6.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ *Ibid.*

Finalmente, como consecuencia de esta misma reforma, el régimen puede extenderse a determinados familiares del impatriado, concretamente al cónyuge -o, en ausencia de vínculo matrimonial, al progenitor de los hijos comunes- y a los hijos menores de veinticinco o con discapacidad, siempre que se cumplan determinados requisitos adicionales. Entre ellos, destaca la exigencia de que la suma de bases liquidables de los familiares sea inferior al importe de la base liquidable del contribuyente principal, así como que el desplazamiento a territorio español sea simultáneo o posterior al de este.

2.2. Requisitos específicos para profesionales cualificados

En conexión con lo expuesto en el apartado anterior, uno de los supuestos específicamente habilitados para la aplicación del régimen especial de impatriados es el desplazamiento a territorio español para la realización de una actividad económica por parte de profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes, conforme a lo dispuesto en el art. 93.1.b).4.º LIRPF, en la modificación introducida por la Ley de Startups, este supuesto es descompuesto para su máxima comprensión para la cohesión y desarrollo de este trabajo.

a) Concepto de actividad económica

El concepto de actividad económica en el ámbito del IRPF se encuentra delimitado en el art. 27 LIRPF, que considera como rendimientos de actividades económicas aquellos que:

procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por tanto, destaca la requerida autonomía organizativa y la intervención directa en el mercado, ya sea mediante la producción de bienes o la prestación de servicios.

La norma añade, además, diferentes ejemplos de actividades que tienen esta consideración, incluyendo expresamente el ejercicio de profesionales liberales, lo que resulta especialmente relevante en el caso de los profesionales altamente cualificados⁴⁰.

El art. 27.2 LIRPF introduce una precisión relevante que dispone que el arrendamiento de inmuebles se tendrá como actividad económica si en el desarrollo de la actividad se dispone de un local exclusivamente destinado a gestionar esta actividad o que para la ordenación de esta se utilice a una persona con contrato laboral.

Para evitar confusiones, es pertinente diferenciar la actividad económica de la actividad emprendedora, la actividad económica no exige necesariamente la puesta en marcha de un proyecto empresarial propio ni la creación de una estructura societaria, pudiendo desarrollarse con medios organizativos reducidos, siempre que exista ordenación por cuenta propia⁴¹. Además, en el art. 70 de la Ley 14/2013 se especifica que se entiende por actividad emprendedora aquella innovadora o de especial interés económica para España, siempre que se cuente con un informe favorable preceptivo de ENISA y se disponga de la autorización de residencia para la actividad empresarial prevista en el art. 59 de la mencionada ley, requisitos que no serán necesarios para que una actividad sea considerada como económica.

Sin embargo, a pesar de todo lo mencionado hasta ahora, esta calificación de actividad económica se verá ampliada por la remisión del art. 113.2 RIRPF al art. 71 de la Ley 14/2013 que incluye tanto aquellas prestaciones de carácter profesional, esto es, las observadas hasta ahora, pero también aquellas de carácter laboral, siempre que el desplazamiento se produzca para prestar servicios a una empresa emergente y el contribuyente ostente la condición de profesional altamente cualificado. Por tanto, el art. 93.1.b).4.º LIRPF no utilizará de manera excluyente el

⁴⁰ Nogueira, S. (2024). ¿Qué es un profesional liberal? Actividades y definición, *Nogueira & Vidal Abogados*, “Un profesional liberal es aquel que realiza una actividad profesional por cuenta propia, no agrícola, no comercial o no artesanal. Estas personas se dedican a prestar servicios intelectuales, técnicos o tratamientos implementados mediante la titulación profesional adecuada y de conformidad con los principios éticos o deontológicos profesionales”.

⁴¹ *Vid.* Martínez Lafuente, A. (2009). El concepto de actividad económica. *Impuestos*, (8), p. 303.

concepto de actividad económica definido en el art. 27 LIRPF, como se verá a continuación, con el desarrollo del concepto de profesionales altamente cualificados.

b) Concepto de empresa emergente

A estos efectos, el concepto de empresa emergente viene definido en el art. 3 de la Ley de Startups, que considera empresa emergente a toda persona jurídica – incluidas las de base tecnológica- que cumpla simultáneamente los siguientes requisitos:

i) La empresa debe ser de nueva creación o, si ya existe, no haber superado cinco años desde la fecha de la inscripción de la escritura de constitución en el Registro Mercantil o Registro de Cooperativas competente. Este plazo se amplía a siete años para empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos, o para aquellas que hayan desarrollado tecnología propia diseñada íntegramente en España⁴².

ii) No puede haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan la consideración de empresas emergentes. La ley incluye expresamente, entre ellos, supuestos equivalentes como los de concentración o segregación.

iii) La empresa no puede cotizar en mercados regulados, ni distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos si se trata de cooperativas.

iv) Debe tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España, contar con al menos un 60 por ciento de la plantilla con contrato laboral en España, y desarrollar un proyecto innovador y escalable.

En cuanto a las empresas de base tecnológica, son aquellas cuya actividad exige la generación o uso intensivo de conocimiento científico-técnico y tecnologías, orientadas a crear

⁴² Art. 4.1 Ley 28/2022: “Los emprendedores que quieran acogerse a los beneficios y especialidades de esta ley deberán solicitar a ENISA, Empresa Nacional de Innovación, S.M.E., SA, que evalúe todas las características recogidas en los arts. 3 (...) el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y el Ministerio de Ciencia e Innovación determinarán conjuntamente los criterios para evaluar las características de los arts. 3”.

nuevos productos, procesos o servicios, canalizando iniciativas de I+D+i y facilitando la transferencia de resultados. Aun así, no es imprescindible que toda startup sea de base tecnológica, aunque la ley integra a estas expresamente.

Además, una empresa se considera innovadora cuando pretende resolver un problema o mejorar una situación existente mediante el desarrollo de productos, servicios o procesos nuevos o mejorados sustancialmente frente al estado de la técnica⁴³, incorporando un riesgo de fracaso.

Cuando la entidad pertenezca a un grupo en los términos del art. 42 del Código de Comercio, el cumplimiento de los requisitos deberá predicarse del grupo o de cada una de las entidades que lo integran. En todo caso, quedan excluidas del acceso a los beneficios de la ley las entidades o sus responsables que no se hallen al corriente de sus obligaciones tributarias y con la Seguridad Social, o que presenten antecedentes penales o sancionadores graves en los términos previstos legalmente.

c) Concepto de profesional altamente cualificado

Resulta igualmente esencial delimitar el concepto de profesional altamente cualificado, en la medida en que constituye el elemento nuclear para la aplicación del supuesto previsto en el art. 93.1.b).4.º LIRPF. A tal efecto, el art. 113.2 RIRPF concreta que debe entenderse cumplido este requisito cuando el contribuyente disponga de la autorización de residencia prevista en el art. 71 de la Ley 14/2013, remitiendo expresamente al régimen especial de movilidad internacional por razones de interés económico.

De conformidad con dicho precepto, se considera profesional altamente cualificado aquel profesional extranjero cuya incorporación en territorio español resulte requerida por una empresa para el desarrollo de una relación laboral o profesional de alta cualificación, quedando así excluida la interpretación en sentido estricto de actividad económica.

⁴³ Art. 6.2 Ley 24/2015: “El estado de la técnica está constituido por todo lo que antes de la fecha de presentación de la solicitud de patente se ha hecho accesible al público en España o en el extranjero por una descripción escrita u oral, por una utilización o por cualquier otro medio”.

La autorización de residencia para profesionales altamente cualificados tiene validez en todo el territorio nacional y puede ser solicitada tanto por la empresa como por el propio profesional, correspondiendo su tramitación a la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos. El art. 71 de la Ley 14/2013 distingue dos modalidades de autorización:

i) La autorización de residencia para titulares de una Tarjeta Azul-UE, aplicable a profesionales que vayan a desempeñar una actividad laboral para la que se requiera una cualificación derivada de una formación de enseñanza superior de duración mínima de tres años, equivalente al menos al nivel 2 del Marco Español de Cualificaciones para la Educación Superior (nivel 6 del Marco Español de Cualificaciones para el Aprendizaje Permanente y del EQF), o, alternativamente, acrediten una experiencia profesional de al menos cinco años equiparable a dicha cualificación y pertinente para el sector o profesión. En el ámbito de las tecnologías de la información y las comunicaciones, este requisito puede cumplirse con una experiencia profesional mínima de tres años en los siete anteriores a la solicitud.

ii) La autorización de residencia nacional para profesionales altamente cualificados procederá cuando vayan a desempeñar una actividad laboral o profesional que requiera una titulación equiparable al menos al nivel 1 del Marco Español de Cualificaciones para la Educación Superior (nivel 5A del Marco Español de Cualificaciones para el Aprendizaje Permanente), o bien una experiencia profesional acreditada de al menos tres años que pueda considerarse equivalente.

En cuanto a su duración, la autorización de residencia tendrá una vigencia de tres años o, si el contrato tiene una duración inferior, por el tiempo de duración del contrato más un período adic. de tres meses, sin que en ningún caso pueda exceder de tres años. La autorización podrá renovarse durante los sesenta días anteriores al fin de la vigencia por períodos de dos años si se mantienen los requisitos que motivaron su concesión, permitiendo la obtención de la residencia de larga duración a los cinco años cuando concurren las condiciones legalmente exigidas.

Este régimen se configura sin perjuicio de la aplicación supletoria de la LO 4/2000 en los aspectos no previstos específicamente. Asimismo, se encuentra influido por el marco normativo europeo mediante la Directiva (UE) 2021/1883, que establece un marco común mínimo obligatorio, dentro del cual los Estados deben moverse al regular la entrada y residencia de nacionales de terceros países para empleo altamente cualificado.

A efectos estrictamente tributarios, el art. 113.2 RIRPF precisa que se entenderá cumplido el requisito de profesional altamente cualificado cuando el contribuyente disponga de la citada autorización con carácter previo a su desplazamiento a España, constituyendo este elemento el criterio determinante para la aplicación del régimen especial de impatriados en este supuesto específico.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el art. 61.2 de la Ley 14/2013 excluye expresamente de su ámbito de aplicación a los ciudadanos de la UE y a aquellos extranjeros que disfruten de derechos de libre circulación equivalentes, quienes se rigen por un estatuto jurídico propio derivado del Derecho de la UE. En este sentido, la Directiva 2004/38/CE regula el derecho de libre circulación y residencia de los ciudadanos de la UE y de los miembros de sus familias, permitiendo el acceso al mercado laboral de otro Estado miembro sin necesidad de autorización administrativa de trabajo.

De este modo, mientras que un ciudadano de la UE altamente cualificado accede al mercado laboral español en virtud de su estatuto de libre circulación, un nacional de un tercer Estado con idéntica cualificación debe someterse a los procedimientos específicos previstos en la Ley 14/2013, en coherencia con la normativa de extranjería y con el marco europeo de inmigración altamente cualificada.

2.3. Cuantificación

Delimitados los requisitos subjetivos y objetivos para acceder al régimen especial de impatriados, procede analizar su estructura de determinación y liquidación de la deuda tributaria. De conformidad con lo dispuesto en el art. 93 LIRPF y el art. 114 RIRPF, la aplicación de este

régimen especial implica que la deuda tributaria del IRPF se determine con arreglo a las normas del LIRNR.

De este modo, el legislador articula un modelo híbrido que combina la residencia fiscal en España con una tributación asimilada a la de un no residente, sin perjuicio de las adaptaciones introducidas para este régimen especial. En particular, no resultan de aplicación los arts. 5,6,8,9,10, 11 y 14 LIRNR, aunque se mantendrán exentos los rendimientos del trabajo en especie conforme al art. 14.1.a) LIRNR.

A efectos de la cuantificación, la base sobre la que se calcula la deuda tributaria del contribuyente resulta de la acumulación de todas las rentas obtenidas en territorio español durante el período impositivo, sin que sea posible efectuar compensación alguna entre ellas. A diferencia del IRPF general, el régimen especial descarta la compensación de pérdidas y ganancias, la aplicación de mínimos personales y familiares, las reducciones sobre la base y cualquier beneficio fiscal propio del IRPF.

Asimismo, el art. 114 RIRPF establece que la totalidad de los rendimientos del trabajo y actividades económicas calificadas como emprendedoras obtenidas durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español.

A efectos de la liquidación del impuesto, el régimen distingue dos bases liquidables, a las que se aplican escalas de gravamen distintas:

i) Base A, incluyendo los rendimientos del trabajo y los procedentes de actividades económicas calificadas como emprendedoras, que se consideren obtenidas siempre en España.

ii) Base B, integradas por dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, según el art. 25.1.f) LIRNR.

En relación con la Base A, resulta de aplicación la siguiente escala de gravamen:

Figura 6: *Escala de tipos aplicables a la Base A*

Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros.	24
Desde 600.000,01 euros en adelante.	47

Fuente: *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 93. BOE, núm.*

285, 29 de noviembre de 2006

Este diseño reduce significativamente la progresividad a un tramo dual, claramente inferior a los tipos máximos del IRPF ordinario, lo que explica el atractivo del régimen para contribuyentes preceptores de rentas elevadas.

Sin embargo, para la Base se observa una escala específica del art. 93.2.e).2.º LIRPF:

Figura 7: *Escala de tipos aplicables a la Base B*

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	100.000	27
300.000,00	71.880	En adelante	30

Fuente: *Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 93. BOE, núm. 285, 29 de*

noviembre de 2006

Esta escala reproduce el gravamen del IRPF sobre el ahorro, pero se integra dentro del esquema de determinación de la deuda propio del régimen especial, diferenciándose del IRNR, donde estas mismas rentas se gravan al 19 por ciento con carácter general (art. 25.1.f LIRNR).

Finalmente, la cuota diferencial se obtiene minorando la cuota íntegra en las retenciones e ingresos a cuenta practicados, incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR, así como en las deducciones por donativos. En el caso de los rendimientos del trabajo, el tipo de retención aplicable es, con carácter general, del 24 por ciento, elevándose al 47 por ciento respecto del exceso cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador superen los 600.000 euros anuales. En los rendimientos de actividades económicas, únicamente estarán sujetos a retención aquellos calificados como profesionales⁴⁴.

Asimismo, el régimen permite aplicar la deducción por doble imposición internacional prevista en el art. 80 LIRPF respecto de rendimientos del trabajo y de actividades emprendedoras obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a dichos rendimientos, debiendo excluirse, por tanto, las rentas integradas en la Base B⁴⁵.

En conjunto, el sistema de cuantificación del régimen especial de impatriados pone de manifiesto su finalidad incentivadora, al articular un método de liquidación simplificado y, en numerosos supuestos, más favorables que el régimen ordinario, reforzando así el objetivo del legislador de atraer talento y capital humano cualificado a territorio español.

⁴⁴ *Vid.* AEAT. (2024). *Contenido del régimen especial aplicable a trabajadores desplazados.*

⁴⁵ *Ibid.*

CAPÍTULO III. FRAUDE FISCAL: ÉNFASIS EN LOS PROFESIONALES ALTAMENTE CUALIFICADOS EN EMPRESAS EMERGENTES

La configuración del IRPF y, concretamente, la existencia de regímenes especiales, como el previsto en el art. 93 LIRPF, puede generar incentivos para la articulación de estructuras orientadas a reducir la carga fiscal. Este riesgo se intensifica tras la ampliación introducida por la Ley de Startups, que incorpora al régimen a los profesionales altamente cualificados que desarrollan su actividad en empresas emergentes.

En este ámbito, el problema no se sitúa en la ocultación de rentas, sino en el uso indebido de un régimen formalmente aplicable, mediante la construcción de apariencias jurídicas o estructuras artificiosas destinadas a cumplir solo de manera formal los requisitos del art. 93.1.b).4.º LIRPF. Por ello, su análisis debe encuadrarse en la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma.

3.1. Simulación

Como señala la STS de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007): *“La simulación supone la creación de una realidad jurídica distinta subyacente o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico”*.

La simulación puede ser tanto absoluta como relativa. La simulación absoluta supone la realización o celebración de actos o negocios jurídicos puramente aparentes, que se agotan en su envoltura o manifestación externa, y en los que se oculta la forma querida y engañosa, o que, no existe ninguno de los elementos esenciales de aquellos actos o negocios jurídicos (causa, objeto y consentimiento), o que, carecen de alguno de tales elementos esenciales⁴⁶.

⁴⁶ Cazorla Prieto, L. M. (2025). *Derecho financiero y tributario: parte general* (25ª edición). Aranzadi La Ley. Como afirma la STS 1813/2024, de 13 de noviembre, (Rec. 2154/2023): *“Habría, además, una simulación absoluta cuando tras la apariencia creada, no existe causa alguna”*.

En cambio, en la simulación relativa la apariencia oculta, también de una forma querida y engañosa, la existencia de un acto o negocio jurídico efectivamente celebrado, aunque diferente del que se muestra hacia el exterior⁴⁷.

Por otro lado, el art. 16.1 LGT contempla la simulación en el ámbito tributario estableciendo que: *“En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”*.

Esto es así sin que la simulación exija la concurrencia de la culpabilidad⁴⁸. Así pues, en cuanto al proceso para la determinación de la simulación habrá que estar a lo previsto en el art. 16.2 LGT: *“La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios”*. Por tanto, no será preciso un acto administrativo especial de declaración de la simulación ni un procedimiento singular, pudiendo hacer tal acto de declaración en el correspondiente acto de liquidación.

Para ello la prueba resultará esencial en la determinación de la concurrencia⁴⁹. Así pues, no bastará con invocar más o menos la presencia de la simulación, sino que, será preciso probar suficiente la existencia de la misma. A todo esto, se desprende que la carga de la prueba corresponderá a la Administración tributaria, pues es quien propugna la existencia de la simulación.

Por último, en cuanto a los efectos que se producen por la existencia de la simulación, serán lo que se desprenden de los tres apartados del art. 16 LGT. Gravando el hecho imponible efectivamente realizado por las partes y no el simulado, exigiendo los intereses de demora

⁴⁷ STS de 13 de noviembre, (Rec. 2154/2023): *“cuando tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes, una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de Ley”*.

⁴⁸ SAN de 20 de febrero de 2013, (Rec. 976/2011): *“Requiere en el caso de la simulación relativa verificar la existencia de un negocio simulado y otro disimulado, pero no requiere la prueba de un ánimo defraudatorio o engañoso”*.

⁴⁹ STS de 13 de noviembre de 2023 (Rec. 1876/2022): *“La existencia o no de simulación es una cuestión, en gran parte, de valoración de la prueba existente en cada caso”*.

regulados en el art. 26 LGT, no se excluirá la aplicación de sanciones o penas según el caso pertinente⁵⁰ y, finalmente, aquella declaración en el acto de determinación de la deuda que constata la existencia de simulación solo producirá efectos tributarios.

3.2. Fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria)

En primer lugar, en lo que respecta a cuestiones terminológicas, la expresión “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*” era totalmente desconocida en nuestra tradición jurídica hasta la LGT de 2003. Con anterioridad se había utilizado la expresión “*fraude a la ley tributaria*”⁵¹, es por ello que, actualmente se utilizan ambos términos para referirse al mencionado concepto.

Este concepto requiere de la concurrencia de un presupuesto y dos requisitos que lo completen. El presupuesto se encuentra en el art. 15.1 LGT señalando que:

Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias.

Estas circunstancias implicarán los dos requisitos antes mencionados y también se encuentran en el art. 15.1 LGT, requiriendo que estos actos o negocios:

⁵⁰ STS de 22 de octubre, (Rec. 4786/2018) ha zanjado definitivamente las dudas sobre la procedencia o no de las sanciones de los supuestos de simulación. Lo hace en los siguientes términos: “*La respuesta es que estimada la existencia de "actos o negocios simulados", a la vista de lo dispuesto en el art. 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones*”.

⁵¹ *Íd.* Merino Jara, I. (Dir.) (2025). *Derecho Financiero y tributario: parte general* (14.ª ed.). Tecnos, p. 283.

i) *“individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos⁵² o impropios para la consecución del resultado obtenido⁵³”.*

ii) *“que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.*

No será, por tanto, exigible la constancia del elemento subjetivo, bastando la concurrencia de los requisitos señalados para la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estos requisitos se requieren de manera acumulativa.

En el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no existe simulación o falseamiento, es decir, esa actuación realizada es transparente, pero dispone de ciertos mecanismos para disminuir la carga tributaria.

Así pues, no podrán producirse otros efectos económicos o jurídicos significativos diferentes al ahorro fiscal o a los que hubiera acarreado el acto o negocio que se evita.

En el art. 15.2 LGT se regula el procedimiento que la Administración tributaria deberá seguir para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, requiriendo del previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el art. 159 de la misma ley. En este art. se regulan aspectos orgánicos, señalando que este informe se deberá constituir en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. Además, los apartados 2 a 7, desarrollados por el art. 194 del RD 1065/2007 estipulan que cuando el órgano actuante considere que pueden concurrir las circunstancias del art. 15 LGT, deberá comunicarlo al interesado, concediéndole un

⁵² Cazorla Prieto, L. M. (2025). *Derecho financiero y tributario: parte general* (25ª edición), op.cit., señala que “artificiosos” implica que: *“padezcan un exceso en la forma, que la configuración del acto o negocio esté formal e innecesariamente recargada o acentuada, sobre todo a la luz del contenido sustancial albergado en dicha forma”.*

⁵³ *Ibid.*, señala que “impropios para la consecución del resultado obtenido” implica que: *“el acto o negocio en cuestión no es el pertinente según las pautas normales o usuales del ordenamiento jurídico para la consecución del resultado que, a la postre, el obligado tributario ha logrado”.*

plazo de quince días para formular alegaciones y proponer pruebas. Finalizada esta fase, el expediente se remite a la Comisión consultiva, que dispone de un plazo de tres meses para emitir el informe. Dicho informe es vinculante para el órgano inspector, no recurrible y, aunque se emita fuera de plazo, resulta preceptivo, publicándose periódicamente.

De acuerdo con el art. 15.3 LGT, los efectos de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, implicará que la liquidación deberá realizarse aplicando la norma correspondiente a los actos o negocios usuales o propios, eliminando las ventajas fiscales indebidas, y exigiendo los intereses de demora conforme al art. 26 LGT.

En materia sancionadora, el art. 206 bis LGT tipifica como infracción grave determinadas conductas regularizadas por conflicto en la aplicación de la norma, como la falta de ingreso, la obtención o solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales, o la determinación improcedente de partidas o créditos tributarios. No obstante, esta configuración ha sido criticada por su posible incompatibilidad con los principios de legalidad y tipicidad, al vincular la infracción al criterio administrativo de la Comisión consultiva, que no excluye necesariamente interpretaciones razonables de la norma.

La sanción prevista consiste en multas proporcionales, cuyos porcentajes oscilan entre el 15 por ciento y el 50 por ciento de las cantidades indebidamente ingresadas, solicitadas o determinadas, según la naturaleza de la infracción, conforme al art. 206 bis.4 LGT.

3.3. Conductas defraudadoras de los profesionales altamente cualificados en el régimen especial

A partir de la delimitación de los requisitos exigidos para entender cumplido el presupuesto habilitante del art. 93.1.b). 4º LIRPF, esto es, la realización en España de una actividad económica por parte de profesionales altamente cualificados que presten servicios a empresas emergentes, así como del análisis previo de las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, puede apreciarse cómo la existencia de un régimen fiscal

ventajoso genera incentivos para la articulación de estructuras artificiosas orientadas a la obtención indebida del beneficio fiscal.

En este contexto, resulta ilustrativo destacar que el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español en el ejercicio 2023 supuso un coste fiscal total estimado de 105,8 millones de euros⁵⁴, correspondiente al conjunto de beneficios fiscales asociados al mismo. La magnitud de este importe permite dimensionar el alcance económico del régimen y comprender que la intensidad del incentivo fiscal incrementa el riesgo de utilización indebida, en la medida en que parte de dicho ahorro podría derivarse de situaciones que no responden plenamente a la finalidad perseguida por el legislador.

De esta manera, determinados contribuyentes, en la búsqueda del ahorro fiscal asociado al régimen especial de impatriados, pueden verse tentados a forzar formalmente el cumplimiento de los requisitos legales, incurriendo en conductas que, en función de su intensidad y grado de falseamiento de la realidad económica, se califiquen como supuestos de simulación o, en su caso, como conflictos en la aplicación de la norma tributaria.

Una primera categoría de riesgo se produce cuando el contribuyente simula la existencia de una actividad económica por cuenta propia, pese a no concurrir los elementos exigidos por el art. 27 LIRPF. La ausencia de autonomía organizativa, la inexistencia de medios propios o la falta de asunción de riesgo económico permite negar la existencia de una verdadera ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos. Más concretamente, estos supuestos se pueden observar cuando el profesional presta servicios de manera exclusiva, continuada y bajo instrucciones directas de una única entidad, integrándose funcionalmente en su estructura organizativa.

Tomando como referencia la delimitación efectuada en el apartado 2.2, debe señalarse que el contribuyente no solo puede simular una actividad económica por cuenta propia, sino también una relación laboral de alta cualificación carente de sustancia real. No obstante, estos

⁵⁴ *Id.* Ministerio de Hacienda. (2023). *Memoria de la Administración Tributaria 2023*.

supuestos parecen encontrarse más intensamente controlados en el caso de nacionales de terceros Estados, debido a los procedimientos administrativos exigidos para la obtención de la correspondiente autorización de residencia. Por el contrario, en el caso de ciudadanos de otros Estados miembros de la UE, la ausencia de un control migratorio previo puede facilitar que determinadas situaciones de simulación o insuficiente concurrencia material no sean detectadas en una fase inicial, quedando su control relegado al ámbito tributario.

La doctrina jurisprudencial ofrece ejemplos trasladables por analogía, como la STSJ de Madrid de 10 de marzo de 2025 en la que se apreció la existencia de simulación absoluta al constatar que la relación laboral que supuestamente justificaba el desplazamiento a España carecía de toda realidad económica.

Una segunda tipología de conductas defraudadoras se articula mediante la utilización de empresas emergentes carentes de actividad real, que cumplen formalmente algunos de los requisitos del art. 3 de la Ley de Startups, pero que no desarrollan un proyecto innovador real ni disponen de medios humanos o materiales suficientes. En estos casos, la entidad actúa como un vehículo instrumental, destinado exclusivamente a canalizar la relación profesional y justificar la aplicación del régimen especial. La inexistencia de actividad económica real permite apreciar la diferencia entre la apariencia jurídica y la realidad económica⁵⁵.

En esta misma línea, pueden darse supuestos en los que la empresa a la que el profesional presta servicios no desarrolla una auténtica actividad económica, pues actúa como una sociedad patrimonial o una mera entidad de tenencia de activos⁵⁶, lo que impide considerar como cumplido el presupuesto material exigido por la normativa aplicable.

Finalmente, aunque el régimen de autorizaciones previsto en la Ley 14/2013 incorpora un elevado nivel de control administrativo, pueden identificarse riesgos derivados del

⁵⁵ Resolución TEAF de Navarra de 7 de octubre de 2025, que niega la aplicación de un régimen especial al constatar que la entidad interpuesta carecía de medios y no asumía riesgo alguno, apreciando simulación por inexistencia de actividad real.

⁵⁶ Resolución TEAR de Illes Balears de 27 de marzo de 2025, pone de relieve que la inexistencia de actividad económica real en la entidad destinataria de los servicios determina la exclusión del régimen especial, reforzando la idea de que la sustancia económica prevalece sobre la forma jurídica.

cumplimiento meramente formal del requisito migratorio, especialmente en supuestos en los que, tras la concesión de la autorización, desaparezca la necesidad real de incorporación del profesional en España o cesa la actividad económica efectiva que justificó inicialmente su otorgamiento, sin que tales circunstancias sean debidamente comunicadas.

Las conductas descritas presentan, en la mayoría de los casos, los elementos característicos de la simulación, en la medida en que se crea una apariencia jurídica que no corresponde con la realidad económica efectivamente existente. Solo en aquellos supuestos en los que los actos o negocios jurídicos sean reales y produzcan efectos económicos distintos del mero ahorro fiscal cabría reconducir la conducta al ámbito del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En relación con lo expuesto, resulta pertinente plantear si los problemas detectados en la aplicación del régimen especial de impatriados son específicos del modelo español o, por el contrario, constituyen una consecuencia estructural común a los regímenes fiscales especiales diseñados para atraer talento internacional.

El examen de los regímenes especiales aplicables a impatriados en Italia y Portugal, países que compiten con España en la atracción de talento internacional por su situación geográfica, económica y política⁵⁷, por tanto, ofrece un marco de contraste especialmente relevante. Dicho análisis comparado permite constatar que el equilibrio entre competitividad fiscal y prevención de conductas defraudadoras ha sido abordado de diferentes maneras por los ordenamientos italiano y portugués. En particular, ambos sistemas han tendido a reforzar los mecanismos de control y redefinir el alcance material de los regímenes especiales, ya sea mediante el endurecimiento de los requisitos temporales de no residencia y permanencia efectiva, la delimitación de las actividades y perfiles profesionales susceptibles de acogerse a este régimen,

⁵⁷ *Id.* Artamendi Gutiérrez, A., y Nieto Arévalo, R. (2024). Regímenes tributarios especiales para impatriados: Una comparación con Italia y Portugal a la luz de los cambios introducidos en 2024., *op.cit.*, p. 280.

o la introducción de consecuencias jurídicas en caso de incumplimiento sobrevenido de las condiciones exigidas⁵⁸.

⁵⁸ *Ibid.*, pp. 287-291.

CAPÍTULO IV. CONCLUSIONES

Primera. La naturaleza excepcional y finalidad del régimen especial de impatriados.

El régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el art. 93 LIRPF, constituye una excepción al modelo general del IRPF, basado en la renta mundial, la progresividad y la consideración de las circunstancias personales del contribuyente. Su finalidad legítima es la atracción de talento y capital humano cualificado, en un contexto de competencia fiscal internacional, lo que justifica un tratamiento fiscal diferenciado siempre que resulte proporcionado y coherente con los principios constitucionales del sistema tributario.

Segunda. La reforma introducida por la Ley de Startups amplía el ámbito de riesgo de conductas defraudadoras.

La incorporación del supuesto previsto en el art. 93.1.b). 4º. LIRPF, relativo a los profesionales altamente cualificados que realizan una actividad económica en empresas emergentes ha ampliado el ámbito de aplicación del régimen. Esta ampliación, aun siendo coherente con la política de fomento del ecosistema emprendedor, introduce mayores márgenes de indeterminación y posibilita ciertas conductas fraudulentas con el fin de la obtención de los beneficios fiscales de los que gozan estos sujetos.

Tercera. Predominio de la simulación como mecanismo de reacción frente al fraude.

Del estudio de la doctrina administrativa y de la jurisprudencia reciente se desprende que las conductas irregulares vinculadas a este régimen encajan mayoritariamente en la figura de la simulación, regulada en el art. 16 LGT, más que en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT. Ello se explica porque, en la mayoría de los supuestos analizados, la irregularidad no deriva del uso desviado de actos o negocios jurídicos reales, sino de la creación de una apariencia jurídica carente de correspondencia con la realidad económica efectiva.

En particular, destacan como manifestaciones habituales de simulación la ficticia calificación de actividades económicas por cuenta propia en ausencia de autonomía organizativa,

medios propios o asunción de riesgo, así como la articulación meramente formal de relaciones laborales o profesionales de alta cualificación que no responden a una necesidad real de incorporación ni a un contenido material acorde con los requisitos del régimen. Asimismo, se aprecian supuestos de simulación en la utilización instrumental de empresas emergentes que carecen de actividad innovadora efectiva o de estructura económica suficiente, actuando como meros vehículos para canalizar la relación profesional y acceder al beneficio fiscal.

Finalmente, pueden identificarse conductas simuladas vinculadas al cumplimiento formal de los requisitos migratorios, cuando cesa la actividad económica real que justificó el acceso al régimen sin que ello se refleje en su aplicación tributaria. En todos estos casos, la ausencia de sustancia económica justifica su encuadre preferente en la figura de la simulación, quedando el conflicto en la aplicación de la norma reservado a supuestos residuales en los que los actos sean reales y produzcan efectos económicos distintos del mero ahorro fiscal.

Cuarta. Reflexión final.

El análisis desarrollado a lo largo de este trabajo pone de manifiesto que el régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español, regulado en el art. 93 LIRPF, constituye un instrumento legítimo y funcional en un contexto de creciente competencia fiscal internacional orientada a la atracción de talento y capital humano cualificado. No obstante, permite cuestionar hasta qué punto la configuración actual del régimen garantiza que el beneficio fiscal se proyecte efectivamente sobre supuestos que impliquen una aportación real y cualificada a la economía española, más allá del cumplimiento formal de los requisitos legales⁵⁹. En este sentido, la eficacia y sostenibilidad del régimen dependen de la existencia de un equilibrio adecuado entre la intensidad del incentivo fiscal y la suficiencia de los mecanismos de control, a fin de garantizar su aplicación conforme a la finalidad económica y social que justifica su existencia.

⁵⁹ *Vid.* Calderón Maldonado, C. R. (2022). *El régimen fiscal de los impatriados: Problemas en su aplicación y alternativas de reforma.*, *op.cit.*

La ampliación de su ámbito subjetivo, particularmente tras la reforma introducida por la Ley de Startups, ha reforzado indudablemente el atractivo del régimen, al incorporar nuevos supuestos como el relativo a los profesionales altamente cualificados que prestan servicios a empresas emergentes. Sin embargo, dicha ampliación ha venido acompañada de un incremento de la complejidad normativa y de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, lo que ha ampliado los márgenes de indeterminación interpretativa y, con ello, los riesgos asociados a una aplicación meramente formal del beneficio fiscal.

En este contexto, el supuesto relativo a los profesionales altamente cualificados evidencia cómo la intensidad del incentivo fiscal, unida a la concurrencia de requisitos heterogéneos de naturaleza tributaria, administrativa y migratoria, puede propiciar conductas orientadas al cumplimiento estrictamente formal de los presupuestos habilitantes del régimen. Ello pone de relieve la necesidad de priorizar la comprobación de la realidad económica efectiva de la prestación de servicios frente al mero cumplimiento documental de los requisitos exigidos.

Desde esta perspectiva, resultaría especialmente relevante reforzar la coordinación entre la Agencia Tributaria y los órganos competentes en materia de autorizaciones de residencia, en particular la Unidad de Grandes Empresas y Colectivos Estratégicos, a fin de garantizar una evaluación coherente y continuada de los elementos materiales que justifican la aplicación del régimen. Asimismo, la introducción de criterios orientativos o guías interpretativas sobre conceptos clave como el de profesional altamente cualificado, el alcance del concepto de actividad económica en el contexto del art. 93.1.b).4.º LIRPF o la determinación material de la condición de empresa emergente contribuiría de manera significativa a reducir los márgenes de utilización indebida del régimen.

El análisis desde una perspectiva de Derecho comparado refuerza esta conclusión. Ordenamientos jurídicos de características similares al español, como el italiano y el portugués, han optado por incorporar mecanismos antiabuso estructurales de mayor intensidad. En el caso italiano, el nuevo régimen de trabajadores impatriados exige un compromiso de permanencia como residente fiscal durante todo el periodo de aplicación del beneficio, de modo que su

incumplimiento conlleva automáticamente la pérdida del régimen y la devolución íntegra del incentivo fiscal, con los correspondientes intereses⁶⁰.

Por su parte, el modelo portugués ha evolucionado hacia un régimen notablemente más selectivo, basado en un control de continuidad material de la actividad desarrollada. En este sistema, el beneficio fiscal no se consolida por el mero acceso al régimen, sino que exige la obtención anual de ingresos derivados de actividades específicamente tasadas⁶¹.

En definitiva, el estudio realizado pone de manifiesto que la preservación de la legitimidad y eficacia del régimen especial de impatriados no exige necesariamente una restricción de su ámbito de aplicación, sino una mejor articulación de los mecanismos de control sustantivo y preventivo, orientados a garantizar que el beneficio fiscal se reserve exclusivamente a aquellos supuestos que responden de manera auténtica a la finalidad económica y social que inspira el régimen. Solo desde este enfoque puede asegurarse la coherencia del sistema tributario y la compatibilidad del incentivo con los principios de justicia tributaria y capacidad económica.

⁶⁰ *Vid.* Artamendi Gutiérrez, A., y Nieto Arévalo, R. (2024). Regímenes tributarios especiales para impatriados: Una comparación con Italia y Portugal a la luz de los cambios introducidos en 2024., *op.cit.*, pp. 287-294.

⁶¹ *Ibid.*

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Doctrina científica

Almagro Martín, C. (2019). *Régimen fiscal de los trabajadores impatriados y expatriados en el IRPF*. Dykinson.

Álvarez Barbeito, P. (2025). Análisis de la última doctrina administrativa y judicial relativa al régimen especial de impatriados. *Quincena Fiscal*, (12).

Álvarez Martínez, J., Herrera Molina, P. M., y García Moreno, V. A. (2025). *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial* (22.^a ed.). Aranzadi La Ley.

Artamendi Gutiérrez, A., y Nieto Arévalo, R. (2024). Regímenes tributarios especiales para impatriados: Una comparación con Italia y Portugal a la luz de los cambios introducidos en 2024. *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, (66), 280-301.
<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/9140/documento/ajum-66.pdf?id=13886&forceDownload=true>

Benítez Pérez, M. (2020). El régimen fiscal español de los trabajadores impatriados. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, (13), 149–186.

Calderón Maldonado, C. R. (2022). El régimen fiscal de los impatriados: Problemas en su aplicación y alternativas de reforma. *Cuadernos de Formación*, (28).
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/28_04.pdf

Cazorla Prieto, L.M. (2025). *Derecho financiero y tributario: Parte general* (25.^a ed.). Aranzadi La Ley.

De Pablo Varona, C. (2008). El régimen fiscal para deportistas desplazados (“impatriados”) y la renta de los no residentes. *Revista Aranzadi de Derecho del Deporte y Entretenimiento*, (23).

Editorial Aranzadi, S.A.U (2015). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*. Monografías Practicum Fiscal.

Galán Sánchez, R. M. (2013). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (2.^a ed.). Tirant lo Blanch.

Martín-Abril Calvo, D. (2005). El nuevo régimen de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes o régimen de “impatriados”. *Carta Tributaria. Monografías*, (16), 3–22.

Martín Queralt, J. (2015). *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Residentes) (I)* (12.^a ed.). Editorial Aranzadi.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., y Tejerizo López, J. M. (2020). *Derecho tributario. Sistema fiscal español. Imposición directa* (25.^a ed., pp. 347–415). Thomson Reuters Aranzadi.

Martínez Lafuente, A. (2009). El concepto de actividad económica. *Impuestos*, (8), 303.

Martínez Lafuente, A. (2021). *Visión jurisprudencial del impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Reus Editorial.

Merino Jara, I, (Dir.). (2025). *Derecho financiero y tributario: Parte general*. (14.^a ed.). Tecnos.

Pérez Lara, J. M. (Ed.). (2025). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas, impuesto sobre el patrimonio e impuesto sobre la renta de no residentes: normativa estatal y autonómica* (13.^a ed.). Tirant lo Blanch.

Román Sánchez, I. (2023). *Manual teórico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Editorial Universidad de Almería.

Sanz Clavijo, A. (2013). Propuestas para la reforma del régimen de impatriados español desde una visión de derecho comparado. *Crónica Tributaria*, (148), 197–206.

Legislación

Constitución Española [«BOE», núm. 311, de 29 de diciembre de 1978].
[https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/c/1978/12/27/(1)/con)

LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas [«BOE» núm. 236, de 1 de octubre de 1980]. <https://www.boe.es/eli/es/lo/1980/09/22/8>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003].
<https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. [«BOE» núm. 313, de 31 de diciembre de 2003]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/30/62/con>

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35>

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias [«BOE» núm. 305, de 19 de diciembre de 2009]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2009/12/18/22>

Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión [«BOE» núm. 173, de 17 de julio de 2010]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/07/16/16/con>

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. [«BOE» núm. 233, de 28 de septiembre de 2013]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2013/09/27/14/con>

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la LIRNR aprobado por el RDL 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. [«BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/26>

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. [«BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>

Ley 24/2015, de 24 de julio de Patentes. [«BOE» núm. 177, de 1 de abril de 2017]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/24/24/con>

Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. [«BOE» núm. 306, de 22 de diciembre de 2022]. <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/21/28>

RD 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. [«BOE» núm. 153, de 27 de junio de 1985].

<https://www.boe.es/eli/es/rd/1985/06/26/1006/con>

RD de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. [«Gaceta de Madrid» núm. 289, de 16 de octubre de 1885]. [https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/rd/1885/08/22/(1)/con)

RDL 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR. [«BOE» núm. 62, de 12 de marzo de 2004]. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>

RD 687/2005, de 10 de junio, por el que se modifica el RIRPF, aprobado por el RD 1775/2004, de 30 de julio, para regular el régimen especial de tributación por el IRNR, y se eleva el porcentaje de gastos de difícil justificación de los agricultores y ganaderos en estimación directa simplificada. [«BOE» núm. 139, de 11 de junio de 2005]. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2005/06/10/687>

RD 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el RIRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por RD 304/2004, de 20 de febrero. [«BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007]. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/03/30/439/con>

RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. [«BOE» núm. 213, de 5 de septiembre de 2007]. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/07/27/1065/con>

Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses. [Diario Oficial de la Unión Europea, L 157, de 26 de junio de 2003, pp. 38-48]. <https://boe.es/doue/2003/157/L00038-00048.pdf>

OECD. (2019). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión abreviada 2017. OECD Publishing / Instituto de Estudios Fiscales. <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>

Jurisprudencia

SAN, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 20 de febrero de 2013, (Rec. 976/2011).

STC, Pleno, 22/1981, de 2 de julio.

STC, Pleno, 45/1989, de 20 de febrero.

STC, Pleno, 55/1996, de 28 de marzo.

STC, Pleno, 134/1996, de 22 de julio.

STC, Pleno, 182/1997, de 28 de octubre.

STC, Pleno, 46/2000, de 17 de febrero.

STC, Pleno, 108/2004, de 30 de junio.

STC, Pleno, 295/2006, de 11 de octubre.

STC, Pleno, 73/2017, de 8 de junio.

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 30 de octubre de 2008 (Rec.877/2006).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 30 de mayo de 2011 (Rec. 1061/2007).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 8 de junio de 2011 (Rec. 10925/2004).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 21 de junio de 2012 (Rec. 1134/2010).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 19 de febrero de 2014 (Rec. 4520/2011).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 809/2017).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 812/2017).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 28 de noviembre de 2017 (Rec. 815/2017).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 18 de mayo de 2020 (Rec. 5692/2017).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 22 de octubre de 2020 (Rec. 4786/2018).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 12 de junio de 2023 (Rec. 915/2022).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 13 de noviembre de 2023 (Rec. 1876/2022).

STS, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 13 de noviembre de 2024 (Rec. 2154/2023).

STSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-administrativo, de 10 de marzo de 2025 (Rec. 170/2023).

Doctrina administrativa

TEAC, Resolución de 11 de marzo de 2019, (Rec. 3348/2017).

TEAC, Resolución de 26 de enero de 2021, (Rec. 4760/2019).

TEAR de Illes Balears, Resolución de 27 de marzo de 2025, (Rec. 07/02374/2023).

TEAF de Navarra, Resolución de 7 de octubre de 2025, (Rec. 513/2024).

DGT, Consulta Vinculante V0122-13, de 17 de enero de 2013.

DGT, Consulta Vinculante V0352-23, de 20 de febrero de 2023.

DGT, Consulta Vinculante V0382-23, de 21 de febrero de 2023.

DGT, Consulta Vinculante V2817-23, de 17 de octubre de 2023.

DGT, Consulta Vinculante V1616-24, de 3 de julio de 2024.

DGT, Consulta Vinculante V0894-24, de 23 de abril de 2024.

DGT, Consulta Vinculante V0009-24, de 12 de febrero de 2024.

Recursos electrónicos doctrinales y administrativos

AEAT. (2024). *Manual práctico del IRPF 2024*. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/manuales-practicos.html>

AEAT. (2024). *Contenido del régimen especial aplicable a trabajadores desplazados*. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2024/>

AEAT. (2025). *Cuota diferencial IRPF 2024*. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/>

González Webber, R. (2024). Ley Beckham. *Conceptos Jurídicos*.

<https://www.conceptosjuridicos.com/ley-beckham/>

Ministerio de Hacienda. (2023). *Memorias de la Administración Tributaria*.

<https://www.hacienda.gob.es/es->

[ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx](https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Memorias%20de%20la%20Administracion%20Tributaria.aspx)

Nogueira, S. (2024, febrero 29). ¿Qué es un profesional liberal? Actividades y definición. *Nogueira &*

Vidal Abogados. <https://nogueirayvidal.es/que-es-un-profesional-liberal/>