

Índice

Boletines Oficiales

Navarra

BOLETÍN N° 218 - 31 de octubre de 2025Boletín Oficial
DE NAVARRA

IMICEF

[LEY FORAL 11/2025, de 23 de octubre](#), del Impuesto sobre el
margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.[\[pág. 2\]](#)

Consulta de la DGT

SOCIEDAD PARTICIPADA

LIS. RESERVA PARA INVERSIONES EN BALEARES. La DGT permite aplicar la Reserva para Inversiones en Baleares (RIB) a una inversión en nave industrial realizada por sociedad participada, excluyendo el valor del suelo si no se destina a actividad industrial específica. *Una sociedad con sede en Baleares podrá beneficiarse del régimen fiscal especial insular mediante la suscripción de capital en una participada que adquiere una nave, siempre que el inmueble (excepto el suelo) se utilice en una actividad económica y cumpla las condiciones exigidas.*

[\[pág. 4\]](#)

ESCISIÓN

LIS. RESERVA PARA INVERSIONES EN BALEARES. La escisión no impide mantener la Reserva para Inversiones en Baleares (RIB) si se cumplen los requisitos. *La DGT aclara que la sociedad beneficiaria de una escisión puede subrogarse en los beneficios fiscales de la RIB sin necesidad de reintegrarlos, siempre que se cumplan los requisitos de continuidad y afectación*

[\[pág. 6\]](#)

Sentencia del TS

REQUERIMIENTO PREVIO

LGT. RECARGO POR EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO. El Tribunal Supremo anula un recargo por declaración extemporánea a Apple al considerar que existió requerimiento previo derivado de una inspección anterior. *La Sala Tercera del Tribunal Supremo amplía el concepto de "requerimiento previo" del artículo 27 LGT, considerando que una actuación inspectora sobre un ejercicio anterior puede excluir el recargo si afecta a ejercicios posteriores con hechos idénticos.*

[\[pág. 7\]](#)

Monográfico

Régimen Especial de Trabajadores Desplazados

[\[pág. 9\]](#)

Boletines Oficiales

Navarra

BOLETÍN Nº 218 - 31 de octubre de 2025

Boletín Oficial
DE NAVARRA

IMICEF. [LEY FORAL 11/2025](#), de 23 de octubre, del Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades

financieras.

El Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones se configura como un tributo de naturaleza directa que grava el margen de intereses y comisiones obtenido por entidades de crédito, sucursales de crédito extranjeras y establecimientos financieros de crédito derivado de la actividad que desarrollen en territorio español. **Este impuesto nace con vigencia limitada.**

En el ámbito de la Comunidad Foral de Navarra, la [Ley 4/2025, de 24 de julio](#), por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, incorpora la adaptación del Convenio al "Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras", a través del artículo 27 ter, por el que se establecen las normas sobre competencia normativa, gestión e inspección del impuesto.

Artículo 27 ter. Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras.

1. Estarán sometidos a normativa foral navarra del impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras aquellos contribuyentes a quienes, según lo previsto en el artículo 18, resulte de aplicación la normativa foral navarra en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso de que el contribuyente sea una sucursal en territorio español de una entidad de crédito extranjera, la normativa foral navarra se aplicará a los contribuyentes del impuesto a quienes, según lo previsto en el artículo 28, resulte de aplicación la normativa foral en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2. Los contribuyentes tributarán, en todo caso, a ambas Administraciones en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, la proporción del volumen de operaciones realizado en cada territorio será la establecida en el artículo 19 para la exacción del Impuesto sobre Sociedades.

3. La gestión del impuesto, así como el ingreso del pago fraccionado en los supuestos de tributación a ambas Administraciones se realizarán conforme a las reglas previstas en los artículos 22 y 24.

Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

4. La inspección del impuesto se realizará por la Administración que, según lo establecido en el apartado 1 de este artículo, ostente la competencia normativa respecto al contribuyente y conforme a las reglas previstas en el artículo 23.»

El Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras será aplicable en los dos primeros periodos impositivos consecutivos que se inicien desde el 1 de enero de 2025.

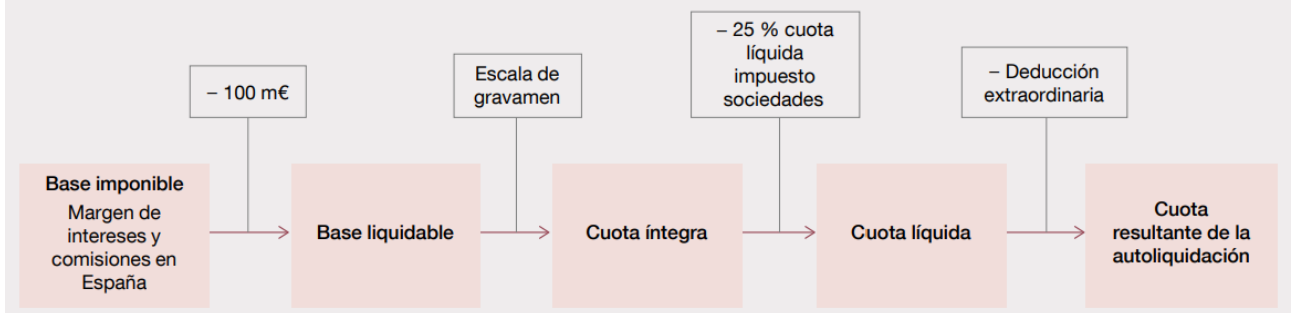
[Esquemas: Fuente bde.es](#)

Cuadro 1
Escala de gravamen en el impuesto a la banca

Millones de euros

Base liquidable, hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable, hasta	Tipo de gravamen (%)
0	0	750	1
750	7,50	750	3,5
1.500	33,75	1.500	4,8
3.000	105,75	2.000	6
5.000	225,75	En adelante	7

Esquema 1
Cálculo del nuevo impuesto a las entidades financieras



Consulta de la DGT

SOCIEDAD PARTICIPADA

LIS. RESERVA PARA INVERSIONES EN BALEARES. La DGT permite aplicar la Reserva para Inversiones en Baleares (RIB) a una inversión en nave industrial realizada por sociedad participada, excluyendo el valor del suelo si no se destina a actividad industrial específica.

Una sociedad con sede en Baleares podrá beneficiarse del régimen fiscal especial insular mediante la suscripción de capital en una participada que adquiere una nave, siempre que el inmueble (excepto el suelo) se utilice en una actividad económica y cumpla las condiciones exigidas.

Fecha: 30/09/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1771-25 de 30/09/2025](#)

HECHOS

Una sociedad mercantil domiciliada en las Islas Baleares, titular del 100% del capital de una nueva sociedad dedicada a la instalación de automatismos, realiza una aportación dineraria de **550.000 euros** al capital social de esta última. La sociedad participada destina dicho importe a la adquisición de una **nave industrial en Baleares**.

PREGUNTA DEL CONSULTANTE

Pregunta si la inversión efectuada puede considerarse válida a efectos de aplicar la **Reserva para Inversiones en las Illes Balears (RIB)** dentro del **Impuesto sobre Sociedades** de la sociedad matriz, conforme al **régimen fiscal especial de las Islas Baleares (RFEIB)**.

CONTESTACIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

Sí, pero parcialmente. La inversión en la nave industrial puede ser apta para la materialización de la RIB únicamente en la parte correspondiente al vuelo (edificación), pero no en el valor del suelo, dado que la actividad desarrollada (instalación de automatismos) no se encuentra incluida en las **divisiones 1 a 4 de las tarifas del IAE** que califican el suelo como inversión válida.

Argumentación jurídica:

1. Suscripción de capital como vía de materialización (letra C de DA70.4):

La aportación dineraria en una sociedad que realiza inversiones en Baleares sí puede servir para materializar la RIB si la participada cumple con las condiciones legales.

2. Inversión válida en inmovilizado material (letra A de DA70.4):

La adquisición de una nave industrial, si constituye inmovilizado material según el Plan General de Contabilidad, es inversión válida para la RIB, siempre que el bien esté en funcionamiento, afecto y necesario para una actividad económica en Baleares.

3. Limitaciones respecto al suelo:

El suelo solo es inversión válida si se afecta a actividades industriales específicas recogidas en las **divisiones 1 a 4 del IAE**, y la actividad de instalación de automatismos no está incluida, por lo que el valor del suelo no será apto.

4. Otros requisitos cumplidos (pendientes de acreditar):

La consultante parece tener establecimiento en Baleares y la inversión podría reunir los requisitos del art. 101 LIS, pero esta comprobación se deja a la administración.

5. Duración mínima y no disposición:

Los elementos deben permanecer **mínimo cinco años en funcionamiento sin cederse a terceros**. Las participaciones suscritas también deben mantenerse en el patrimonio durante cinco años.

Artículos

[DA 70ª Ley 31/2022](#) (LPGE 2023): Regula la RIB y define qué inversiones son válidas y en qué condiciones.

[Art. 101 Ley 27/2014](#) (LIS): Exige requisitos para considerar deducciones por participaciones.

[Art. 35.1 y 2 Ley 27/2014](#) (LIS): Referencia para considerar ciertas actividades I+D como inversión válida.

[RD 710/2024](#) (RRFIB): Desarrolla la aplicación del régimen fiscal especial de Baleares.

Consulta:

[Consulta V1844-24](#): Referencia mencionada explícitamente por la DGT como precedente interpretativo en cuanto a materialización de la RIB mediante adquisición de inmuebles.

¿Puede una sociedad aplicar la Reserva para Inversiones en Baleares (RIB) al invertir en una nave industrial a través de su participada?

Sí, pero con matices. La DGT (consulta V1771-25) ha resuelto que solo la parte del edificio (no el suelo) es apta para la RIB si la actividad —como la instalación de automatismos— no está dentro de las divisiones 1 a 4 del IAE.

La inversión en la nave podrá beneficiar fiscalmente a la matriz si:

- ✓ Se destina a una actividad económica real.
- ✓ Se mantiene en funcionamiento durante al menos 5 años.
- ✓ Se comunica correctamente la materialización.



Consulta de la DGT

ESCISIÓN

LIS. RESERVA PARA INVERSIONES EN BALEARES. La escisión no impide mantener la Reserva para Inversiones en Baleares (RIB) si se cumplen los requisitos

La DGT aclara que la sociedad beneficiaria de una escisión puede subrogarse en los beneficios fiscales de la RIB sin necesidad de reintegrarlos, siempre que se cumplan los requisitos de continuidad y afectación

Fecha: 24/09/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1742-25 de 24/09/2025](#)



Hechos

- Una sociedad con domicilio en las Islas Baleares aplicará el Régimen Fiscal Especial de las Illes Balears (RIB) en el Impuesto sobre Sociedades de 2024.
- Tiene previsto **escindir una rama de actividad en 2025** o años siguientes. Esta rama incluye elementos de inmovilizado que están afectados por dicho régimen fiscal especial.

Pregunta del consultante

- ¿Se aceptará que la sociedad beneficiaria de la escisión mantenga los beneficios fiscales del régimen especial (RIB) sin necesidad de reintegrarlos por parte de la entidad escindida?

CONTESTACIÓN DE LA DGT

La DGT responde afirmativamente, siempre que la escisión se acoja al régimen fiscal especial de reestructuración previsto en el Capítulo VII del Título VII de la **Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS)**, lo cual se presume pero no se analiza en detalle por falta de datos concretos.

Citando el **artículo 84.1 de la LIS**, la DGT indica que:

- Si la escisión constituye una sucesión a título universal, la sociedad adquirente asume todos los derechos y obligaciones tributarias de la transmitente.
- Si no es una sucesión a título universal, se subroga únicamente en los derechos y obligaciones ligados a los bienes transmitidos.

En ambos casos, la entidad adquirente debe cumplir los requisitos para continuar aplicando o consolidar los beneficios fiscales aplicados por la transmitente, en este caso, los derivados de la **Reserva para Inversiones en las Illes Balears (RIB)**.

Esto incluye:

- Obligaciones de **materialización pendiente** de la reserva.
- **Mantenimiento** de los elementos patrimoniales adquiridos, conforme al apartado Cuatro de la **Disposición Adicional 70ª de la Ley 31/2022**, de Presupuestos Generales del Estado para 2023.

Normativa aplicada

[Artículo 84 de la Ley 27/2014 \(LIS\)](#): Regula la subrogación de derechos y obligaciones tributarias en operaciones de reestructuración. Se aplica porque permite la continuidad del beneficio fiscal en caso de escisión.

[Disposición Adicional 70ª de la Ley 31/2022](#): Establece el régimen fiscal especial de las Islas Baleares, en particular la RIB. Se aplica por ser el régimen que origina el beneficio fiscal que se pretende mantener.

Sentencia del TS

REQUERIMIENTO PREVIO

LGT. RECARGO POR EXTEMPORÁNEA SIN REQUERIMIENTO PREVIO.

El Tribunal Supremo anula un recargo por declaración extemporánea a Apple al considerar que existió requerimiento previo derivado de una inspección anterior

La Sala Tercera del Tribunal Supremo amplía el concepto de "requerimiento previo" del artículo 27 LGT, considerando que una actuación inspectora sobre un ejercicio anterior puede excluir el recargo si afecta a ejercicios posteriores con hechos idénticos.

Fecha: 16/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 16/10/2025](#)

HECHOS

- La empresa Apple Distribution International Limited (ADI) presentó fuera de plazo la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) con Establecimiento Permanente del **ejercicio 2013-2014**, autoliquidando más de 4,4 millones de euros. **La Agencia Tributaria le impuso un recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo** (art. 27.1 LGT), al haberse presentado la autoliquidación con 797 días de retraso.
- Apple defendió que dicha declaración **no fue espontánea, sino inducida por la inspección practicada sobre el ejercicio 2011-2012**, que concluyó en acta de conformidad determinando la existencia de un establecimiento permanente en España. **Apple alegó que esa actuación constituía un "requerimiento previo" en los términos del art. 27.1 LGT, por lo que el recargo no debería exigirse.**
- La Audiencia Nacional desestimó su recurso contencioso-administrativo. Frente a esta sentencia, ADI interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

Objeto del recurso de casación:

1. Determinar si constituye requerimiento previo una actuación comprobadora referida a un ejercicio anterior del mismo tributo, cuando revela un criterio aplicable a ejercicios posteriores.
2. Determinar si la nueva redacción del art. 27.2 LGT (Ley 11/2021) debe aplicarse de oficio por los órganos judiciales cuando sea más favorable para el contribuyente.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

1. Estima el recurso de casación interpuesto por Apple.
2. Anula la sentencia de la Audiencia Nacional y la resolución del TEAC.
3. Anula la liquidación del recargo por declaración extemporánea.
4. Fija doctrina jurisprudencial sobre el concepto de requerimiento previo.

«La regularización efectuada por el obligado tributario, antes de la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley 11/2021, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo, en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración, encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT.»

ARGUMENTOS JURÍDICOS

- Se considera que el **acta de conformidad de 2016**, en la que se declaró la existencia de establecimiento permanente en España, constituye requerimiento previo, ya que determinaba criterios que afectaban directamente a ejercicios posteriores.
- Se reafirma la doctrina jurisprudencial que interpreta el **"requerimiento previo"** en sentido amplio (STS [491/2019](#) y STS [747/2022](#)), aceptando que una actuación comprobadora anterior puede excluir el recargo si induce razonablemente a regularizar ejercicios siguientes.
- No fue necesario resolver sobre la aplicación de oficio del art. 27.2 LGT en su nueva redacción, al declararse ya improcedente el recargo.

ARTÍCULOS APLICADOS

[Artículo 27 LGT](#): Define los recargos por declaraciones fuera de plazo y regula el "requerimiento previo". Es la norma central del conflicto.



Monográfico

Régimen Especial de Trabajadores Desplazados

Duración (art 117 RIRPF)

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los **cinco períodos impositivos siguientes**, o, en el caso de contribuyentes a los que se refiere el apartado 3 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, hasta el último período impositivo en el que el mismo resulte aplicable al contribuyente a que se refiere el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

A estos efectos, 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.

Requisitos (art 93.1 LIRPF)

a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.



El cese temporal en el empleo no implica necesariamente la exclusión del régimen especial

La DGT, en su Consulta Vinculante [V1034-23 \(26/04/2023\)](#), aclara que un trabajador acogido al **régimen especial de desplazados a territorio español (art. 93 LIRPF)** no pierde automáticamente dicho régimen si cesa su relación laboral y pasa temporalmente al desempleo.

La DGT señala que la **finalidad del régimen —atraer talento y actividad económica a España—** no se ve afectada por un breve periodo de inactividad involuntaria, siempre que posteriormente el contribuyente inicie una nueva relación laboral que cumpla los requisitos del artículo 93 LIRPF.

Sí se perderá el régimen si el incumplimiento de las condiciones se prolonga o se convierte en una desvinculación efectiva y duradera.



Aplicación del régimen de dietas y gastos de desplazamiento a contribuyentes del régimen especial de impatriados:

La DGT, en su consulta [V0439-25 \(21/03/2025\)](#) confirma que los contribuyentes acogidos al régimen especial del artículo 93 de la LIRPF **pueden aplicar la exención por dietas y asignaciones para gastos de viaje** (art. 9 RIRPF), siempre que cumplan los requisitos reglamentarios. Aunque tributan como no residentes, los rendimientos del trabajo se calculan según las normas del IRPF.



Compatibilidad del régimen especial de impatriados con estancias previas por estudios en España

La DGT, en la Consulta [V1690-25](#) (18/09/2025), confirma que una persona que residió temporalmente en España por estudios podrá acogerse al régimen especial del artículo 93 LIRPF si regresa posteriormente por un contrato laboral y puede acreditar residencia fiscal en el extranjero durante los cinco años anteriores.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



Administradores que se trasladan a España pueden aplicar el régimen de impatriados:

La DGT, en su [Consulta V1614-25](#) (15/09/2025) permite el régimen del artículo 93 LIRPF si el desplazamiento se debe al nombramiento como administrador de una entidad no patrimonial.

3.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, en los términos establecidos reglamentariamente.

El artículo 113.2 del RIRPF establece:

"2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 93.1.b).3.º de la Ley del Impuesto, se calificará como actividad emprendedora aquella que sea innovadora y/o tenga especial interés económico para España y a tal efecto cuente con un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), en los términos establecidos en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, siendo necesario disponer de la autorización de residencia para actividad empresarial prevista en el artículo 69 de la Ley 14/2013, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. En el caso de ciudadanos de la Unión Europea y en el de aquellos extranjeros a los que les sea de aplicación el derecho de la Unión Europea por ser beneficiarios de los derechos de libre circulación y residencia deberán disponer de un informe favorable emitido por la Empresa Nacional de Innovación, SME (ENISA), calificando tal actividad como emprendedora, el cual será solicitado por el contribuyente a ENISA, a través de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, con carácter previo a su desplazamiento a territorio español. Este informe, de carácter preceptivo, será evacuado en el plazo de diez días hábiles desde que ENISA reciba la correspondiente solicitud.

4.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Reglamentariamente se determinará la forma de acreditar la condición de profesional altamente cualificado, así como la determinación de los requisitos para calificar las actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.



Pérdida del régimen de impatriados al convertirse en autónomo no cualificado:

La DGT, en su [Consulta V2248-24](#) (21/10/2024) confirma que el régimen del artículo 93 LIRPF no se mantiene si el contribuyente cesa su empleo y pasa a ser autónomo, salvo que su actividad se considere emprendedora o altamente cualificada.

Tributación en IP

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

AEAT. Manual Práctico IP:

... En este caso, **el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio tiene derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia que será**, dado el tenor del punto de conexión establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas, **la que corresponde para el IRPF a la fecha de devengarse aquel.**

Tributación en ISGF

CV0424-23 de 24/02/2023

Como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

Tributación en ISD

CV2345-24 de 12/11/2024

Procederá la tributación por obligación personal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, lo que implicará tributar por todos los bienes que reciba, con independencia del lugar donde se encuentren, dentro o fuera de España.

Se considerará que la persona tiene su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma donde hubiere permanecido el mayor número de días en el periodo de los cinco años inmediatamente anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al del devengo del impuesto. En consecuencia, se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma de que se trate y deberá ser ante los órganos tributarios de la misma donde se presente la autoliquidación correspondiente.