

## Índice



## Consultas DGT

## ADMINISTRADOR

**IRPF. RÉGIMEN IMPATRIADOS.** La DGT nos recuerda en esta nueva consulta la posibilidad de aplicar el régimen de impatriados a un extranjero que se traslada a España para ejercer como administrador de una entidad tecnológica.

[\[pág. 2\]](#)

## Sentencia

## NO RESIDENTE

**IP. OBLIGACIÓN REAL. LIMITACIÓN EN LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IMPUESTO.** El Tribunal Supremo permite aplicar a no residentes el límite del 60% en el Impuesto sobre el Patrimonio: la residencia no justifica un trato fiscal diferente.

*El Supremo extiende a los no residentes el límite del 60% en la tributación conjunta del IRPF e IP para evitar efectos confiscatorios y garantizar la igualdad tributaria. Estima que no es necesaria la presentación de una cuestión prejudicial.*

[\[pág.4\]](#)

## RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

**LGT. RECARGO DE APREMIO.** El Tribunal Supremo fija doctrina: no procede exigir recargo de apremio a cada responsable subsidiario si ya ha sido abonado por uno de ellos. Reitera doctrina

*El Tribunal Supremo anula la multiplicación de recargos en casos de responsabilidad subsidiaria y declara que el pago por uno de los responsables solidarios extingue la obligación para todos.*

[\[pág.7\]](#)Artículo doctrinal de José M<sup>a</sup> Tocornal

Comentarios a la [Sentencia del TJUE de 30 de octubre de 2025](#)

[\[pág.9\]](#)

## Preparando la entrada en vigor del VERI\*FACTU

Documentos

[\[pág. 10\]](#)

# Consulta DGT

## ADMINISTRADOR

**IRPF. RÉGIMEN IMPATRIADOS.** La DGT nos recuerda en esta nueva consulta la posibilidad de aplicar el régimen de impatriados a un extranjero que se traslada a España para ejercer como administrador de una entidad tecnológica.

Fecha: 03/07/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1209-25 de 03/07/2025](#)

## HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- El consultante, nacional ucraniano, tiene previsto desplazarse a España desde Ucrania por haber sido nombrado administrador de una empresa española dedicada al desarrollo de software y consultoría informática. Actualmente, está tramitando su alta en la Seguridad Social como autónomo societario, aunque hasta el momento no ha iniciado ninguna actividad que implique su inclusión en un régimen del sistema de Seguridad Social. Su esposa e hijos ya se encuentran en España desde abril de 2022, debido al conflicto bélico en Ucrania, y él recibió un número de Seguridad Social como consecuencia del traslado de su familia, aunque no ha estado residiendo en España ni trabajando aún.

## PREGUNTA

- ¿Puede acogerse al régimen fiscal especial previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF como consecuencia de su desplazamiento a España para ejercer como administrador de la entidad?

## CONTESTACIÓN DE LA DGT

La DGT señala que la aplicación del régimen fiscal especial del artículo 93 de la LIRPF exige el cumplimiento de tres requisitos principales:

- No haber sido residente fiscal en España durante los 5 años anteriores.**  
Se deberá comprobar conforme al artículo 9.1 de la LIRPF si se ha adquirido residencia fiscal en años anteriores. La mera obtención de un número de la Seguridad Social no determina residencia fiscal si no hay actividad ni permanencia superior a 183 días ni núcleo principal de intereses económicos en España.
- Que el desplazamiento sea consecuencia de la adquisición de la condición de administrador.**  
Debe existir una relación causal directa entre el desplazamiento a España y el nombramiento como administrador. Si el desplazamiento ocurre por otros motivos y solo después se accede al cargo, este requisito no se cumple. La carga de la prueba de esa causalidad corresponde al interesado.  
Además, si la sociedad tiene carácter patrimonial (art. 5.2 LIS), el administrador no puede tener una participación que lo convierta en parte vinculada (participación  $\geq$  25%, art. 18 LIS). Si la sociedad no es patrimonial, no hay límite en la participación del administrador.
- Que no obtenga rentas mediante establecimiento permanente.**  
El consultante no puede realizar otras actividades empresariales o profesionales distintas de las funciones propias del cargo de administrador si quiere beneficiarse del régimen. Si lo hiciera, se consideraría que obtiene rentas por establecimiento permanente, lo cual lo excluiría del régimen especial.

La DGT concluye que, si el desplazamiento se produce efectivamente por el nombramiento como administrador, y la sociedad no es patrimonial, y no se generan rentas de actividades económicas, podrá aplicarse el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF.

### Artículos:

[Artículo 93 LIRPE](#): Regula el régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a España. Es el núcleo de la consulta.

[Art. 9.1 LIRPF](#): Determina cuándo una persona es residente fiscal en España. Es clave para saber si se cumple el requisito de no haber sido residente en los cinco años anteriores.

[Art. 5.2 LIS](#): Define lo que se entiende por entidad patrimonial, que condiciona el acceso al régimen si hay participación significativa del administrador.

[Art. 18 LIS](#): Regula las entidades vinculadas. Limita la aplicación del régimen si el administrador tiene una participación  $\geq 25\%$  en una entidad patrimonial.

[Art. 17.1](#) y [27.1 LIRPF](#): Clasifican las rentas del trabajo y actividades económicas, fundamentales para determinar si se incurre en establecimiento permanente.

# Sentencia

NO RESIDENTE

**IP. OBLIGACIÓN REAL. LIMITACIÓN EN LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IMPUESTO.** El Tribunal Supremo permite aplicar a no residentes el límite del 60% en el Impuesto sobre el Patrimonio: la residencia no justifica un trato fiscal diferente.

*El Supremo extiende a los no residentes el límite del 60% en la tributación conjunta del IRPF e IP para evitar efectos confiscatorios y garantizar la igualdad tributaria. Estima que no es necesaria la presentación de una cuestión prejudicial.*

Fecha: 03/11/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 03/11/2025](#) y [Sentencia del TS de 29/10/2025](#)

## HECHOS

- Don Adriano, residente en Bélgica, presentó en 2017 una autoliquidación del **Impuesto sobre el Patrimonio (IP) de 2016** en régimen de **obligación real**, declarando bienes situados en España y pagando 142.131,42 €.
- Posteriormente solicitó la **rectificación de la autoliquidación**, alegando que no aplicar el límite del artículo 31.1 de la **Ley del IP (LIP)** le generaba una **carga fiscal confiscatoria** e infringía los **principios de igualdad (art. 14 CE)** y de **libre circulación de capitales (arts. 21 y 63 TFUE)**.
- Tanto la AEAT como el TEAR de Illes Balears **rechazaron la solicitud**, por lo que Don Adriano acudió a la vía judicial. La **Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Baleares** le dio la razón en su sentencia 517/2023, declarando su derecho a aplicar el límite del art. 31.1 LIP, que impide que la suma del IRPF y del IP exceda del 60% de la base imponible del IRPF, y ordenando la **devolución del exceso abonado**.
- El **Abogado del Estado** interpuso **recurso de casación** ante el Tribunal Supremo (recurso 7626/2023), entendiendo que **solo los sujetos pasivos por obligación personal** pueden aplicar ese límite, dado que solo ellos tributan por ambos impuestos (IRPF e IP) en España. Consideraba que existía una **diferencia objetiva de tratamiento** justificada en la residencia habitual.

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en su sentencia 1402/2025 de 3 de noviembre, desestima el recurso de casación del Estado, y confirma la sentencia del TSJ de Baleares.

Fija doctrina y declara que:

"La **residencia habitual**, según sea en España o fuera de ella, **no justifica el diferente trato** dado a residentes y no residentes, consistente en que a estos últimos no les sea aplicable el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada".

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS EN LOS QUE SE BASA EL FALLO

El Tribunal Supremo basa su decisión en los siguientes argumentos:

### 1. **Situación comparable entre residentes y no residentes:**

Ambos están sujetos a imposición patrimonial sobre los mismos bienes. La diferencia entre obligación personal y real **no altera la naturaleza ni el objeto del impuesto**, que es gravar el patrimonio neto de las personas físicas.

## 2. Discriminación injustificada:

El tratamiento desigual de residentes y no residentes en cuanto a la aplicación del límite del artículo 31.1 LIP **constituye una restricción a la libre circulación de capitales**, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, especialmente la **STJUE de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, Comisión/España)** sobre el Impuesto sobre Sucesiones.

## 3. No es necesario plantear cuestión prejudicial:

El Supremo entiende que los principios relevantes del Derecho de la Unión están suficientemente aclarados (acto aclarado).

## 4. Aplicación del principio de no confiscatoriedad (art. 31 CE):

Este principio **rige para todos los contribuyentes**, y su desconocimiento para los no residentes genera una **carga fiscal desproporcionada** e injusta.

## 5. Remisión a doctrina jurisprudencial previa:

La sentencia remite in totum a la STS 1372/2025 (casación 4701/2023), que resolvía un caso idéntico del mismo recurrente.



**NOTA:** El TEAC, en su reciente [resolución de 20/10/2025](#), establece el criterio contrario. El TEAC deniega la aplicación del límite del 60% del art. 31.1 LIP. Argumenta que la norma **solo prevé esa limitación para quienes tributan por obligación personal**, es decir, **residentes en España**. Justifica esta diferencia de trato en que la **AEAT no puede comprobar la renta mundial** ni las bases del IRPF (o su equivalente) de un no residente, por lo que **aplicar el límite podría dar lugar a una desimposición injustificada**. Este criterio ha quedado ahora superado por las dos sentencias del TS.

### ARTÍCULOS

[Artículo 5 LIP](#): Define quiénes son sujetos pasivos por **obligación personal o real**. Es relevante porque la controversia gira en torno a si los sujetos por obligación real (no residentes) pueden aplicar el límite del art. 31.

[Artículo 31.1 LIP](#): Establece el límite del 60% para la suma IRPF + IP, aplicable —según el tenor literal— solo a residentes. Es el núcleo de la controversia.

[Artículo 14 CE](#): Principio de igualdad ante la ley. El Supremo considera que se vulnera al aplicar un trato distinto a situaciones comparables sin justificación razonable.

[Artículo 31.1 CE](#): Prohíbe la confiscatoriedad en materia tributaria. Se utiliza para reforzar la necesidad de aplicar el límite también a no residentes.

[Artículos 21 y 63 del TFUE](#): Regulan la **libre circulación de personas y capitales** dentro de la UE. Se vulneran si se discrimina fiscalmente a los no residentes.

### REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES RELEVANTES

**STJUE 3 de septiembre de 2014 (C-127/12, Comisión/España)**: Aplicación directa en el caso. Se declara que el trato fiscal desigual en función de la residencia vulnera la libre circulación de capitales.

**STS 1372/2025 (casación 4701/2023)**: Idéntica cuestión jurídica, resuelta con doctrina aplicable al caso presente.

### Sentencias del TJUE:

[C-80/94](#) (Wiecłokx)

[C-279/93](#) (Schumacker)

[C-545/19](#) (AllianzGI-Fonds AEVN)

[C-472/22](#) (Autoridade Tributária)

[C-420/23](#) (Faurecia)

**El Tribunal Supremo ha dictado que los no residentes también pueden aplicar el límite del 60% en el Impuesto sobre el Patrimonio (art. 31 LIP), igual que los residentes.**

### Sentencia TS 1402/2025



**Excluirles suponía una discriminación fiscal injustificada y contraria al principio de libre circulación de capitales de la UE.**



**Se fija doctrina: la residencia no justifica un trato tributario desigual.**

# Sentencia

## RESPONSABLES SUBSIDIARIOS

**LGT. RECARGO DE APREMIO.** El Tribunal Supremo fija doctrina: no procede exigir recargo de apremio a cada responsable subsidiario si ya ha sido abonado por uno de ellos. Reitera doctrina

*El Tribunal Supremo anula la multiplicación de recargos en casos de responsabilidad subsidiaria y declara que el pago por uno de los responsables solidarios extingue la obligación para todos.*

Fecha: 31/10/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 31/10/2025](#)

## HECHOS

- Los hechos se originan con la declaración de responsabilidad subsidiaria, ex art. 43.1.a) LGT, a cinco personas por deudas de la mercantil **Industrias Domésticas Inoxidables del Sur S.A.L.**, por un importe total de **27.235,86 euros**.
- La AEAT notificó en 2014 a cada uno de los responsables subsidiarios la derivación de deuda y exigió un recargo de apremio por falta de pago en período voluntario. Pese a que **una de las responsables ya había abonado la deuda y el recargo**, Hacienda continuó exigiendo dicho recargo a los demás responsables, lo que motivó la solicitud de **devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago**.
- La Administración rechazó dicha devolución. Posteriormente, el TEARA también desestimó las reclamaciones, y el TSJ de Andalucía confirmó la validez del recargo individualizado para cada responsable. Los afectados recurrieron en casación solicitando la devolución de los recargos cobrados indebidamente al amparo de los principios de solidaridad y extinción de obligaciones.

**Objeto del recurso de casación:** determinar si es ajustado a Derecho exigir a cada uno de los responsables subsidiarios el recargo de apremio ordinario cuando este ya ha sido satisfecho por uno de ellos.

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

1. **Se estima el recurso de casación**, se anula la sentencia del TSJ de Andalucía y se estima el recurso contencioso-administrativo inicial.
2. **Se anulan** las resoluciones del TEARA y los acuerdos de la AEAT que desestimaban la devolución de ingresos indebidos.
3. **Se fija doctrina:**
  - «La Administración tributaria no tiene derecho a exigir a cada uno de los responsables subsidiarios del artículo 43.1.a) LGT el recargo de apremio ordinario cuando este recargo ha sido satisfecho por uno de ellos».
4. No se imponen costas ni en casación ni en la instancia.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### 1. Unidad de deuda y recargo:

El Tribunal razona que si la deuda tributaria es única, **también lo es el recargo de apremio**. Por tanto, una vez satisfecho por uno de los responsables solidarios, no es ajustado a Derecho que la AEAT continúe exigiéndolo a los demás.

### 2. Solidaridad en el cumplimiento de obligaciones:

Conforme al **art. 1145 CC**, el pago por uno de los deudores solidarios extingue la obligación para todos. Aplicando esta norma al régimen tributario, la Sala entiende que los responsables subsidiarios solidarios no deben ser objeto de una multiplicación del recargo.

3. **Doctrina previa del Tribunal Supremo:**

Se reitera lo ya establecido en la STS 1700/2020, de 10 de diciembre (rec. 2189/2018), que indica que el recargo no puede tener carácter punitivo ni multiplicarse por el número de responsables.

4. **Principios del Derecho de la Unión Europea:**

Se menciona la doctrina del TJUE (v.gr. STJUE de 20 de mayo de 2021, *ALTI*, C-4/20), que exige que las medidas de recaudación respeten la proporcionalidad y no impongan cargas innecesarias a los contribuyentes.

5. **Extinción del recargo por el pago de uno de los deudores:**

El TS señala que el pago del recargo de apremio por uno de los responsables solidarios debe extinguir la obligación para los demás, y que su exigencia posterior es contraria al artículo 58.2 LGT y al principio de unidad de deuda.

**ARTÍCULOS**

[Art. 43.1.a\) LGT](#): Regula la responsabilidad subsidiaria de los administradores de sociedades por las deudas tributarias.

[Art. 35.7 LGT](#): Establece la solidaridad entre varios obligados tributarios.

[Art. 58.2 LGT](#): Define el recargo de apremio como parte integrante de la deuda tributaria.

[Art. 221.1.a\) LGT](#): Regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

[Art. 1145 Código Civil](#): Dispone que el pago por uno de los deudores solidarios extingue la obligación.

**JURISPRUDENCIA:**

**STS 1700/2020, de 10 de diciembre** ([Rec. 2189/2018](#)): Base de la doctrina reiterada por el TS sobre la unidad de la deuda y recargo en casos de responsabilidad solidaria.

# Artículo doctrinal de José M<sup>a</sup> Tocornal

## Comentarios a la [Sentencia del TJUE de 30 de octubre de 2025](#)

Massimo Dutti (marca del grupo INDITEX) introduce en España mercancías adquiridas en Asia mediante dos operaciones: en primer lugar, los fabricantes (en países asiáticos) venden las mercancías a ITX Trading (sociedad con domicilio en Suiza), posteriormente ITX Trading revende a Massimo Dutti esas mercancías.

Tras esta segunda venta, las mercancías son transportadas directamente desde los países de fabricación a España. La mayor parte de estas mercancías se despachan a libre práctica, otra parte de estas quedan sometidas al régimen de depósito aduanero. Las mercancías depositadas a libre práctica o bien son comercializadas en la Unión o bien se exportan a terceros países. De hecho, las etiquetas permiten la comercialización en diversos países.

En esta operativa INDITEX se había acogido al régimen de ventas sucesivas, declarando en Aduana, respecto a la importación de bienes en la UE, el valor de la primera venta (del fabricante asiático a ITX Trading) por un importe inferior a la posterior venta realizada por ITX Trading.

La Administración Tributaria consideró que la primera venta no se había concluido para la exportación con destino al territorio aduanero de la Unión, al estimar que no existían garantías suficientes de que las ventas se realizaran en territorio comunitario, pudiendo tener un destino final en territorios no comunitarios. Por tanto, la operativa quedaba excluida del régimen de ventas sucesivas lo cual se traducía en que los valores a declarar en aduana debían ser los de la segunda venta (la realizada por ITX Trading). Consecuencia de ello, se exigieron cuotas de IVA y derechos arancelarios correspondientes a la superior valoración.

Llegado el tema al Tribunal Supremo, este órgano cuestiona al TJUE sobre el tratamiento fiscal adecuado. Concretamente, se pregunta sobre si es necesario que la mercancía sea introducida física y geográficamente en la UE independientemente del régimen aduanero aplicado y si resulta necesario acreditar que los bienes se han comercializado en el mercado de la UE.

Se dice en la Sentencia que, de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, se desprende que las mercancías que son objeto del litigio principal entraron físicamente en el territorio aduanero de la Unión después de la segunda venta, que es la última venta a partir de la cual se introdujeron esas mercancías en dicho territorio, ya fuera en régimen de depósito aduanero o de despacho a libre práctica, y que el precio sobre cuya base se declaró el valor en aduana de esas mercancías es el precio por el que se concluyó la primera venta.

El TJUE da la razón a la AEAT, concluyendo con que para poder declarar como valor en aduana el importe de la primera venta (desde Asia a ITX Trading) resulta necesario acreditar desde el principio, que el destino final de la mercancía es el territorio de la UE. Circunstancia que no se da en el caso analizado.

En la Sentencia el Tribunal de Justicia (Sala Octava), declara:  
**cuando unas mercancías han sido objeto de dos ventas antes de su introducción en el territorio aduanero de la Unión Europea, para una vez allí o bien ser incluidas en el régimen de depósito aduanero, o bien ser despachadas a libre práctica, no es posible estimar que la primera venta ha sido concluida para la exportación de esas mercancías con destino al territorio aduanero de la Unión si, en el momento de esa primera venta, lo único acreditado era que dichas mercancías estaban destinadas a ser introducidas en ese territorio, sin que se hubiera determinado aún el lugar de comercialización final de aquellas.**

# Documentos para preparar la entrada en vigor del VERIFACTU

---

Análisis del contenido del Registro informático de facturación de alta en la Aplicación gratuita de facturación de la AEAT (I)

[En word](#)

[En PDF](#)

Análisis del contenido del Registro informático de facturación de alta en la Aplicación gratuita de facturación de la AEAT (II)

[En Word](#)

[En PDF](#)

Análisis del contenido del REGISTRO DE ALTA en sistemas informáticos de facturación (I)

[En Word](#)

[En PDF](#)

Análisis del contenido del REGISTRO DE ALTA en sistemas informáticos de facturación (II)

[En Word](#)

[En PDF](#)

Análisis del contenido del REGISTRO DE ALTA en sistemas informáticos de facturación (III)

[En Word](#)

[En PDF](#)

Análisis del contenido del REGISTRO DE ALTA en sistemas informáticos de facturación (IV)

[En Word](#)

[En PDF](#)

**Supuestos que no afecta**

[En Word](#)

[En PDF](#)

**Circular Fiscal del mes de octubre de 2025**

**10 cuestiones sobre el VERI\*FACTU**

[En word](#)

[En PDF](#)