

## ÍNDICE



### Consulta de la DGT

#### FILIALES EXTRANJERAS EN LIQUIDACIÓN

**IS. DETERIORO DE CRÉDITOS.** Una matriz española podrá deducir fiscalmente la pérdida por deterioro del crédito a su filial mexicana solo cuando se inicie formalmente la fase de quiebra en el procedimiento concursal en México.

[\[pág. 2\]](#)



### Resolución del TEAC

#### INMUEBLES IMPUTADOS

**ISD. AJUAR DOMÉSTICO.** El TEAC, asumiendo la doctrina del TS, no aplica el 3% de ajuar doméstico de un inmueble cedido gratuitamente a una hija de la causante aunque haya sido imputado como renta inmobiliaria en las declaraciones del IRPF de la causante.

*El TEAC concluye que el inmueble **no puede considerarse una segunda residencia de la causante** y, por tanto, **no debe incluirse en el cálculo del ajuar doméstico**. También recuerda que la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF **no implica uso personal ni disponibilidad**, dado que el artículo 85 de la Ley 35/2006 no exige dicha vinculación para declarar la imputación.*

[\[pág. 4\]](#)



### Sentencia

#### SANCIONES

**LGT. PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.** El Tribunal Supremo impide reabrir un procedimiento sancionador tributario si la sanción fue anulada por defectos formales en la liquidación

*Anulado un primer acuerdo sancionador por errores formales en la liquidación de la que traía su causa no cabe iniciar un nuevo procedimiento sancionador ni una nueva sanción en base al principio de "non bis in idem" respecto mismo obligado y mismos hechos.*

[\[pág. 6\]](#)

# Consulta de la DGT

FILIALES EXTRANJERAS EN LIQUIDACIÓN

**IS. DETERIORO DE CRÉDITOS.** Una matriz española podrá deducir fiscalmente la pérdida por deterioro del crédito a su filial mexicana solo cuando se inicie formalmente la fase de quiebra en el procedimiento concursal en México.

Fecha: 10/04/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V0651-25 de 10/04/2025](#)



## Consulta V0651-25

### Deducibilidad en el IS de una pérdida por deterioro de créditos

¿Es fiscalmente deducible la **pérdida por deterioro** del crédito concedido a la **filial mexicana** si esta entra en concurso mercantil y fase de quiebra (equiparable a liquidación en España)?



**Sí**, pero solo en el período en que se inicie formalmente la fase de quiebra en México (equiparable a la fase de liquidación en España)

#### HECHOS:

- La **Sociedad A**, residente en España, es matriz de un grupo de empresas y posee indirectamente el 79,5% del capital de la **Sociedad B**, residente en México.
- La **Sociedad B acumula pérdidas** recurrentes, probablemente derivando en un concurso mercantil (quiebra) con liquidación total, por no poder cubrir deudas ni con terceros ni con la matriz.
- La matriz española había realizado **préstamos** a la filial, que están vencidos, líquidos y exigibles, pero de improbable recuperación.
- La Sociedad A considera reconocer contablemente el deterioro del crédito, dado que el proceso judicial se tramitaría bajo normativa mexicana.

#### PREGUNTA DEL CONSULTANTE:

- ¿Es fiscalmente deducible la pérdida por deterioro del crédito concedido a la filial mexicana si esta entra en concurso mercantil y fase de quiebra (equiparable a liquidación en España)?

#### CONTESTACIÓN DE LA DGT:

- **Sí, pero solo en el período en que se inicie formalmente la fase de quiebra en México.** Mientras tanto, el deterioro no es deducible fiscalmente por tratarse de una entidad vinculada.
- Se parte del principio de que el registro contable del deterioro fue realizado conforme a la normativa contable española y el principio de devengo.
- El artículo 13.1.2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) prohíbe deducir deterioros por insolvencias en entidades vinculadas, **salvo que estén en concurso y en fase de liquidación.**
- Según el artículo 18.2.d) de la LIS, Sociedades A y B son vinculadas por pertenecer al mismo grupo.
- **En el momento de la consulta, no se había iniciado la fase de liquidación del concurso mercantil en México, por lo tanto, el deterioro no era deducible y debía practicarse un ajuste extracontable positivo.**
- **Una vez que se inicie la fase de quiebra en México, equiparable a la fase de liquidación en España** (según el Texto Refundido de la Ley Concursal), el gasto por deterioro será fiscalmente deducible, y el ajuste extracontable practicado deberá revertirse con signo negativo.

Normativa:

[Artículo 10.3 LIS](#): Establece la base imponible corrigiendo el resultado contable según lo previsto en la LIS. Aplica porque el ajuste del deterioro debe seguir reglas fiscales, no solo contables.

[Artículo 11 LIS](#): Regula la imputación temporal de ingresos y gastos. Relevante porque se requiere imputación contable y devengo adecuado.

[Artículo 13.1 y 13.1.2º LIS](#): Define cuándo son deducibles las pérdidas por deterioro. Clave: no deducible si el deudor es vinculado y no está en fase de liquidación judicial.

[Artículo 18.2 LIS](#): Determina el concepto de entidades vinculadas. Se aplica porque las sociedades A y B forman un grupo empresarial.

[Artículo 89.1 LGT](#): Establece el carácter vinculante de las contestaciones de la DGT.

# Resolución del TEAC

## INMUEBLES IMPUTADOS

**ISD. AJUAR DOMÉSTICO.** El TEAC, asumiendo la doctrina del TS, no aplica el 3% de ajuar doméstico de un inmueble cedido gratuitamente a una hija de la causante aunque haya sido imputado como renta inmobiliaria en las declaraciones del IRPF de la causante.

*El TEAC concluye que el inmueble **no puede considerarse una segunda residencia de la causante** y, por tanto, **no debe incluirse en el cálculo del ajuar doméstico**. También recuerda que la imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF **no implica uso personal ni disponibilidad**, dado que el artículo 85 de la Ley 35/2006 no exige dicha vinculación para declarar la imputación.*

Fecha: 30/05/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 30/05/2025](#)



### Resolución del TEAC de 30/05/2025

---

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: Cálculo del 3% del **ajuar doméstico**

**No debe incluirse** en el cálculo del ajuar doméstico el inmueble del causante (titular del 50%) **cedido gratuitamente como vivienda a un hijo** (titular del otro 50%) aunque se haya imputado como renta en el IRPF del causante

**AJUAR DOMÉSTICO**



No incluye inmuebles

Causante Hijo

**HECHOS:**
**Actuación del contribuyente:**

- La heredera D<sup>a</sup> Vss presentó la autoliquidación del ISD **sin incluir**, dentro del cálculo del ajuar doméstico, **un inmueble situado en Barcelona que compartía al 50 % con la causante. Alegó que dicho inmueble no podía ser considerado parte del ajuar por no estar afecto al uso personal de la causante, ya que era su propia residencia habitual** (como hija de la causante y copropietaria del inmueble).

**Liquidación de la Administración:**

- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria **consideró que el inmueble sí debía incluirse en el cálculo del ajuar doméstico, basándose en que la causante lo había declarado en sus declaraciones del IRPF como sujeto a "imputación de renta inmobiliaria"**.
- Sobre esa base, la Administración **entendió que estaba "a disposición" de la causante** y, por tanto, incluido en la presunción del 3 % del ajuar doméstico del artículo 15 LISD.

**DETERMINACIÓN DEL TEAC:**

- El Tribunal descarta el criterio de la Administración y considera que:
  - El inmueble **no era la vivienda habitual ni una segunda residencia de la causante**.
  - La causante tenía fijada su residencia en otra localidad.
  - **La hija estaba empadronada en el inmueble desde años antes del fallecimiento y era copropietaria del 50 % del mismo**.
- En consecuencia, **el TEAC concluye que el inmueble estaba fuera del control y uso de la causante a la fecha del devengo y, por tanto, no puede formar parte del ajuar doméstico**. Además, rechaza la tesis de la AEAT sobre que la imputación de renta inmobiliaria implique disponibilidad o uso efectivo, ya que dicha figura fiscal no distingue entre bienes afectos o no al uso del obligado tributario.
- **El TEAC se apoya en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 490/2020) que establece que el concepto fiscal de ajuar doméstico debe restringirse a bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, excluyendo expresamente bienes inmuebles, activos financieros y otros elementos sin vinculación con el uso doméstico**.

**Artículos:**

[Artículo 15 LISD](#): presunción iuris tantum del 3 % aplicable únicamente a bienes que puedan considerarse ajuar.

[Art. 1321 Código Civil](#): define el ajuar doméstico como el conjunto de bienes afectos al hogar.

[Art. 3 Código Civil](#): interpretación conforme a la realidad social.

[Art. 85 Ley 35/2006 IRPF](#): imputación de rentas inmobiliarias, sin implicación automática de uso personal.

[STS 490/2020, de 19 de mayo](#): doctrina consolidada sobre la exclusión de inmuebles del concepto de ajuar doméstico.

[Resolución TEAC 00-5553-2022](#): refuerza el criterio sobre disponibilidad efectiva del bien para integrar el ajuar.

# Sentencia

## SANCIONES

**LGT. PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.** El Tribunal Supremo impide reabrir un procedimiento sancionador tributario si la sanción fue anulada por defectos formales en la liquidación

*Anulado un primer acuerdo sancionador por errores formales en la liquidación de la que traía su causa no cabe iniciar un nuevo procedimiento sancionador ni una nueva sanción en base al principio de "non bis in idem" respecto mismo obligado y mismos hechos.*

Fecha: 15/07/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 15/07/2025](#)



### Sentencia del TS de 15/07/2025

#### Sanciones tributarias

**Principio "non bis in idem"** (*nadie puede ser sancionado 2 veces por los mismos hechos, con el mismo fundamento y contra la misma persona*)

¿Es conforme al principio non bis in idem la incoación de un nuevo procedimiento sancionador **cuando el primero ha sido anulado únicamente por la anulación formal de la liquidación de la que trae causa**, sin haberse valorado el fondo del asunto?



**NO PUEDE INICIARSE UN NUEVO PROCEDIMIENTO SANCIONADOR**

## HECHOS

### 1. Actuaciones de la Administración tributaria

- La AEAT inició en 2018 una inspección tributaria al contribuyente **Luis Pedro** respecto del IRPF de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, concluyendo en liquidaciones por importe de **82.273,70 euros** y una **sanción de 53.092,80 euros**.
- Luis Pedro formuló alegaciones, que no fueron tenidas en cuenta, y recurrió las liquidaciones y la sanción ante el TEAR de la Comunidad Valenciana.

### 2. Resolución del TEAR y retroacción

- El TEAR anuló las liquidaciones por **no valorar las alegaciones** del contribuyente y ordenó **retrotraer actuaciones**, anulando también la sanción por ser accesoria.
- No hubo pronunciamiento de fondo sobre la sanción.

### 3. Nuevas actuaciones

- Se dictó **nueva liquidación** el 12/11/2021 (91.634,03 €) y se dejó abierta la puerta a un nuevo expediente sancionador.
- Luis Pedro recurrió estos nuevos actos ante el TEAR, que **desestimó** las reclamaciones (resolución 15/03/2022).
- Posteriormente, interpuso **recurso contencioso-administrativo (564/2022)** ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, que **estimó parcialmente**, declarando prescrita la liquidación de 2012 y ordenando corrección de errores materiales, pero consideró que **era posible iniciar un nuevo procedimiento sancionador**.

### 4. Recurso de casación

Luis Pedro interpuso **recurso de casación** ante el Tribunal Supremo, identificándose como cuestión con interés casacional:

- *¿Es conforme al principio non bis in idem la incoación de un nuevo procedimiento sancionador cuando el primero ha sido anulado únicamente por la anulación formal de la liquidación de la que trae causa, sin haberse valorado el fondo del asunto?*

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación, **casa** la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana y **anula** tanto la nueva liquidación (en lo que excede al fallo anterior) como el acuerdo de ejecución sancionador.

Además,  **fija doctrina jurisprudencial**:

- "En los supuestos en los que se anuló un primer acuerdo sancionador como consecuencia exclusiva de la anulación, por motivos formales, de la liquidación de la que traía causa la sanción, la dimensión procedimental del principio *non bis in idem* se opone al inicio de un nuevo procedimiento sancionador y a una nueva sanción con relación al mismo obligado tributario y por los mismos hechos."

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### 1. Principio *non bis in idem* en su dimensión procedimental

- El TS consolida su jurisprudencia indicando que **no puede incoarse un nuevo procedimiento sancionador** si el anterior fue anulado por una razón formal (por ejemplo, no valorar alegaciones), **sin que haya resolución de fondo sobre la sanción**.
- Esto se debe a que la **sanción original desaparece del mundo jurídico**, y **no cabe iniciar otro procedimiento sancionador completo** sobre los mismos hechos, sujeto y fundamento.

### 2. Diferenciación con otras situaciones

- En otros supuestos, cuando se anula la liquidación por razones **sustantivas** y la sanción se ajusta a la nueva base imponible, **sí puede mantenerse o ajustarse la sanción** (ej. [STS 1328/2023](#)).

- Aquí, la sanción se anuló sin análisis del fondo, lo que impide su reproducción procesal posterior.

### 3. Criterio reiterado

- El TS reitera doctrina de la [STS 42/2024](#) y [STS 1328/2023](#), que refuerzan que el ciudadano no puede ser objeto de una segunda persecución sancionadora por los mismos hechos cuando la primera ha sido anulada sin más.

#### Normativa:

[Artículo 239.3](#) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT): Se refiere al **plazo de un mes** que tiene la Administración para ejecutar las resoluciones económico-administrativas. Su incumplimiento no invalida el acto, pero **impide exigir intereses de demora** desde el vencimiento.

[Artículo 66.4](#) del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), aprobado por RD 520/2005: Regula la **retroacción de actuaciones** cuando se aprecian **vicios formales** sin resolución sobre el fondo. En este caso, la liquidación se anuló por no considerar las alegaciones del contribuyente, lo que generó esa retroacción.

[Artículo 25.1](#) de la Constitución Española: Constitucionaliza el **principio de legalidad sancionadora** y el **principio non bis in idem** en su vertiente material: nadie puede ser sancionado dos veces por los mismos hechos.

[Artículo 24.1](#) de la Constitución Española: Reconoce el **derecho a la tutela judicial efectiva**, incluyendo la protección frente a una segunda persecución sancionadora injustificada, conectando con la dimensión procesal del *non bis in idem*.

[Artículo 88.2.f\)](#) de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA): Establece las causas de admisión del recurso de casación, incluyendo cuando existe **interés casacional objetivo** para la formación de jurisprudencia, como en este caso.

[Artículo 99.6](#) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF): Presume que las **retribuciones en especie** están sometidas a retención. Es citado en el recurso como cuestión secundaria no admitida, pero relevante en el fondo del caso.

[Artículo 150.6](#) de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT): Regula la **interrupción de la prescripción**. Se menciona en el recurso al debatir si puede operar el efecto interruptivo cuando la Administración **actuó incorrectamente**, sin valorar alegaciones.