

SUMARI

- 1. IMPOST SOBRE EL PATRIMONI. PUBLICATS ELS VALORS NEGOCIATS EN CENTRES DE NEGOCIACIÓ, AMB EL SEU VALOR DE NEGOCIACIÓ MIG CORRESPONENT AL QUART TRIMESTRE DE 2024**
S'ha publicat l'ORDRE HAC/184/2025, de 25 de febrer.
- 2. IRPF. LA REDUCCIÓ PER ARRENDAMENT D'HABITATGE EN IRPF POT APLICAR-SE A UN LOCAL QUE S'HA RECONVERTIT EN HABITATGE**
La reducció per arrendament d'habitatge previst en l'article 23.2 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF) pot aplicar-se en cas de reconversió d'un local a habitatge, sempre que es compleixin uns certs requisits relacionats amb la naturalesa de l'arrendament, la rehabilitació de l'immoble i el seu destí com a habitatge habitual de l'arrendatari.
- 3. IRPF. ELS ADMINISTRADORS ES PODEN BENEFICIAR DEL RÈGIM DE DIETES I RETRIBUCIONS EN ESPÈCIE EXEMPTES**
El TEAC confirma que el règim de dietes exemptes s'aplica únicament a relacions laborals o estatutàries marcades per les referides notes de dependència, alienitat i alteritat, però matisa que no se li pot negar el compliment d'aquests requisits automàticament als consellers i administradors.
- 4. IRPF. NO CONSIDERACIÓ DELS CRIPTOACTIUS COM A VALORS HOMOGENIS**
El Tribunal Superior de Justícia del País Basc rebutja que les criptomonedes puguin qualificar-se com a valors homogenis a l'efecte de determinar el guany patrimonial derivada de la seva transmissió.
- 5. IRPF. NO HAURAN DE PRESENTAR DECLARACIÓ PER L'IRPF CORRESPONENT A L'ANY 2024 ELS PERCEPTORS DE LA PRESTACIÓ PER DESOCUPACIÓ**
El SEPE dicta una instrucció perquè no tingui conseqüències negatives la no presentació.
- 6. IVA. PER A APLICAR EL TIPUS REDUÏT PREVIST PER AL LLIURAMENT D'EDIFICIS APTES PER A LA SEVA UTILITZACIÓ COM A HABITATGE NO ÉS IMPRESCINDIBLE DISPOSAR DE CÈDULA D'HABITABILITAT O DE PRIMERA OCUPACIÓ**
Basta amb què l'edifici estigui completament acabat en el moment del lliurament o posada a la disposició de l'adquirent.
- 7. LA TITULARITAT REAL DE LES EMPRESES. UNA NOVA MESURA PER A ENFORTIR LA TRANSPARÈNCIA FISCAL I COMBATRE EL FRAU, EL BLANQUEIG DE CAPITALS I EL FINANÇAMENT DEL TERRORISME**
Una nova mesura, introduïda per l'Ordre HAC/1526/2024 publicada en el BOE el 9 de gener de 2025, té com a objectiu principal enfortir la transparència fiscal i combatre el frau, el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme.
- 8. CONTROL TRIBUTARI I DUANER**
Resolució de 27 de febrer de 2025, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, per la qual s'aproven les directrius generals del Pla Anual de Control Tributari i Duaner de 2025.
- 9. REGULARITZACIÓ FISCAL DE VENDES OCULTES: DIFERENT PRESCRIPCIÓ EN IRPF, IS I IVA**
El TEAC exposa en la seva resolució RG 2769/2023, de 24 de setembre de 2024, el seu criteri quant a com ha de regularitzar-se simultàniament l'impost directe (IRPF o IS) i l'indirecte (IVA) en aquesta mena de situacions.

1. IMPOST SOBRE EL PATRIMONI. PUBLICATS ELS VALORS NEGOCIATS EN CENTRES DE NEGOCIACIÓ, AMB EL SEU VALOR DE NEGOCIACIÓ MIG CORRESPONENT AL QUART TRIMESTRE DE 2024

En el BOE de 28 de febrer de 2025 s'ha publicat l'ORDRE HAC/184/2025, de 25 de febrer, per la qual s'aprova la relació de valors negociats en centres de negociació, amb el seu valor de negociació mig corresponent al quart trimestre de 2024, a l'efecte de la declaració de l'Impost sobre el Patrimoni de l'any 2024 i de la declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes.

Mitjançant aquesta norma es publica la relació de valors negociats en els centres de negociació amb la seva cotització mitjana corresponent al quart trimestre de 2024, que figura en l'annex d'aquesta ordre, a l'efecte de la declaració de l'Impost sobre el Patrimoni de l'exercici 2024 i per a l'emplenament de la declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes, aprovada per l'Orde EHA/3481/2008, d'1 de desembre, per la qual s'aprova el model 189 de declaració informativa anual sobre valors, assegurances i rendes, els dissenys físics i lògics per a la substitució de les fulles interiors d'aquest model per suports directament llegibles per ordinador i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació telemàtica, que entrarà en vigor l'1 de març de 2025.

2. IRPF. LA REDUCCIÓ PER ARRENDAMENT D'HABITATGE EN IRPF POT APLICAR-SE A UN LOCAL QUE S'HA RECONVERTIT EN HABITATGE

En la consulta vinculant V2326-2024 del passat 8 de novembre de 2024, s'analitzen diverses qüestions que detallem seguidament.

Aplicació de la reducció segons el tipus d'arrendament

L'article 23.2 de la Llei IRPF estableix diferents percentatges de reducció del rendiment net positiu en funció de les característiques de l'arrendament:

- **90% de reducció:** Quan l'arrendador signa un nou contracte sobre un habitatge situat en una **zona de mercat residencial tensionat** i redueix la renda en més d'un **5%** respecte al contracte anterior.
- **70% de reducció:** Quan es compleixi alguna de les següents condicions:
 - L'immoble és llogat **per primera vegada**, està en una zona tensionada i l'arrendatari té entre **18 i 35 anys**.
 - L'arrendatari és una **Administració Pública** o una entitat sense ànim de lucre que destina l'habitatge a **lloguer social** o per a persones en situació de vulnerabilitat.
- **60% de reducció:** Quan l'habitatge hagi estat objecte de **rehabilitació**, conforme al que s'estableix en l'article 41.1 del RD 439/2007 (**Reglament IRPF**), i les obres hagin finalitzat en els **dos anys anteriors** al contracte d'arrendament.
- **50% de reducció:** S'aplicarà en **qualsevol altre cas**, sempre que l'arrendament sigui per a ús d'habitatge habitual.

Requisits per a aplicar la reducció del 60% per rehabilitació

Perquè un immoble convertit en habitatge pugui beneficiar-se de la reducció del 60% , ha de complir amb la **dobla condició** d'haver estat rehabilitat i destinar-se a l'arrendament com a habitatge habitual.

- **Rehabilitació de l'immoble**
 - La rehabilitació ha de complir amb el que s'estableix en l'article **41.1 del Reglament de l'IRPF**, que defineix la rehabilitació com:
 - Actuacions subvencionades en matèria de rehabilitació d'habitatges segons el **Reial decret 233/2013**.
 - Obres que impliquin la **reconstrucció de l'habitatge**, afectant elements estructurals (façanes, cobertes, estructures) i el cost de les quals superi el **25% del valor d'adquisició o del valor de mercat** de l'habitatge abans de l'obra.
 - No es consideren rehabilitació les obres de **redistribució interior, modernització d'instal·lacions, millores en lampisteria, calefacció o electricitat**, ja que no afecten l'estructura de l'immoble.
- **Arrendament com a habitatge habitual**

- Perquè l'arrendament tingui la consideració d'ús **d'habitatge**, ha de complir el que es disposa en la **Llei d'Arrendaments Urbans (LAU)**, que estableix que l'immoble ha de ser **habitable** i destinar-se a satisfer la **necessitat permanent d'habitatge** de l'inquilí.
- En canvi, si l'immoble es lloga per a **ús distint del d'habitatge** (per exemple, lloguers per temporades o turístics), no serà possible aplicar la reducció.

La verificació de si una reconversió de local a habitatge compleix amb els requisits per a la reducció del 60% és una **qüestió de fet**, la prova de la qual ha de presentar-se mitjançant documents vàlids en dret (factures, llicències d'obra, informes tècnics, etc.). La valoració d'aquests mitjans de prova correspon als òrgans de gestió i inspecció de l'Administració Tributària.

Si no s'acredita que la reconversió ha suposat una rehabilitació conforme a la normativa, la reducció aplicable serà del 50%, sempre que l'immoble es destini a habitatge habitual de l'arrendatari i es compleixin els altres requisits legals.

3. IRPF. ELS ADMINISTRADORS ES PODEN BENEFICIAR DEL RÈGIM DE DIETES I RETRIBUCIONS EN ESPÈCIE EXEMPTES

La Llei de l'IRPF defineix dos tipus de rendiments del treball: els que deriven d'una relació laboral, estatutària o del treball personal, i els que ho són per expressa decisió legal.

Entre aquests últims es recullen els rendiments de consellers i administradors (article 17.2.e de la llei). L'Administració ha vingut defensant que els consellers i administradors no es podien beneficiar del règim de dietes exemptes de la normativa de l'IRPF o de les exempcions o no subjeccions de determinades retribucions en espècie, perquè en ells no concorren els requisits de dependència, alienitat i alteritat propis d'una relació laboral i els seus rendiments del treball ho són per decisió del legislador.

En resolució de 30 de gener de 2025, el TEAC confirma que el règim de dietes exemptes s'aplica únicament a relacions laborals o estatutàries marcades per les referides notes de dependència, alienitat i alteritat, però **matisa que no se li pot negar el compliment d'aquests requisits automàticament als consellers i administradors.**

És a dir, si el conseller i administrador rep les dietes en el marc de les seves funcions com a tal, aquestes no estaran exemptes; però si les rep **en la seva condició d'empleat, no se li podrà negar l'exempció.** A aquest efecte "no és possible en invocació de la teoria del vincle, entendre que la relació mercantil absorbeix la relació laboral, sinó que caldrà considerar les rendes satisfetes de manera independent per a la seva condició d'Administrador i empleat de la Companyia" per al que caldrà analitzar l'origen o causa de les dietes. El TEAC es remet a la seva resolució de 19 de juliol de 2024 (però publicada el gener de 2025), en la qual aconseguia la mateixa conclusió per a les dietes i per als rendiments del treball en espècie.

4. IRPF. NO CONSIDERACIÓ DELS CRIPTOACTUS COM A VALORS HOMOGENIS

El Tribunal Superior de Justícia del País Basc rebutja que les criptomonedes puguin qualificar-se com a valors homogenis a l'efecte de determinar el guany patrimonial derivada de la seva transmissió. Amb això, **rebutja també l'aplicació d'un criteri FIFO d'abast global que no diferenciï entre wallets particulars o exchanges.**

En relació amb la determinació del guany patrimonial obtingut per una persona física en la venda de criptomonedes adquirides en diferents cases de canvi (*exchanges*), es plantejava si havia d'aplicar-se la regla general que la determina com la diferència entre el valor d'adquisició i el de transmissió (article 44.1 de la Norma Foral) o la regla FIFO aplicable a valors homogenis, segons la qual es consideren transmesos els adquirits en primer lloc (article 47.2 del Reglament Foral).

L'Administració sostenia que les criptomonedes han de tractar-se com a valors homogenis i que, en aplicar el mètode FIFO, ha d'incloure's el conjunt d'unitats posseïdes i els seus preus d'adquisició, sense importar si estan en *wallets* particulars o en *exchanges*. Això

implica que, en cada transmissió, ha d'identificar-se la unitat més antiga i el seu preu de compra. Per contra, els recurrents argumentaven que el criteri FIFO proposat per l'Administració no és el més adequat per a calcular el guany o pèrdua patrimonial, que el mètode FIFO hauria d'aplicar-se únicament a les operacions realitzades dins d'un mateix *exchange* o, alternativament, que seria més apropiat utilitzar el criteri del preu mitjà ponderat de tots els criptoactius adquirits.

El tribunal conclou que les criptomonedes **no poden ser equiparades als valors homogenis i rebutja l'aplicació d'un criteri FIFO d'abast global com el proposat per l'Administració.**

5. IRPF. NO HAURAN DE PRESENTAR DECLARACIÓ PER L'IRPF CORRESPONENT A L'ANY 2024 ELS PERCEPTORS DE LA PRESTACIÓ PER DESOCUPACIÓ

Finalment, el Govern ha decidit no obligar als perceptors de la prestació per desocupació a presentar declaració per l'IRPF corresponent a l'any 2024 que s'ha de presentar en el corrent any, ajornant així aquesta exigència recollida en la reforma del subsidi per desocupació.

Aquesta mesura s'especifica en la instrucció que ha publicat el Servei Públic d'Ocupació Estatal (SEPE) sobre l'obligació de presentar la declaració de l'IRPF per les persones sol·licitants i beneficiàries de prestació per desocupació.

6. IVA. PER A APLICAR EL TIPUS REDUÏT PREVIST PER AL LLIURAMENT D'EDIFICIS APTES PER A LA SEVA UTILITZACIÓ COM A HABITATGE NO ÉS IMPRESCINDIBLE DISPOSAR DE CÈDULA D'HABITABILITAT O DE PRIMERA OCUPACIÓ

El Tribunal Suprem en la seva Sentència 82/2025 del passat 28 de gener, analitza si, a l'efecte d'aplicar el tipus reduït d'IVA previst per al lliurament d'edificis per a la seva utilització com a habitatge, és imprescindible que en el moment del lliurament compti amb cèdula d'habitabilitat o, per contra, basta que l'edifici ja estigüés completament acabat en el moment del lliurament o posada a la disposició de l'adquirent.

El Tribunal Suprem conclou que l'aptitud d'un edifici per a la seva utilització com a habitatge és una circumstància de caràcter objectiu que, com a tal, es podrà acreditar cas per cas per qualsevol mitjà de prova admès en Dret, entre els quals s'ha d'incloure com una de les formes d'acreditació **l'atorgament de la cèdula d'habitabilitat, però sense que aquesta sigui l'única manera de fer-ho.**

7. LA TITULARITAT REAL DE LES EMPRESES. UNA NOVA MESURA PER A ENFORTIR LA TRANSPARÈNCIA FISCAL I COMBATRE EL FRAU, EL BLANQUEIG DE CAPITALS I EL FINANÇAMENT DEL TERRORISME

La nova mesura, introduïda per l'Ordre HAC/1526/2024 publicada en el BOE el 9 de gener de 2025, té com a objectiu principal enfortir la transparència fiscal i combatre el frau, el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme.

La normativa mercantil ja fa gairebé set anys va regularitzar aquesta obligació amb l'aprovació de l'Ordre JUS/319/2018, de 21 de març, per la qual es van establir els models per a la presentació en el Registre Mercantil dels comptes anuals dels subjectes obligats a la seva publicació.

En aquella Ordre es va introduir un nou document denominat "Declaració d'identificació del titular real" en el qual s'havia de detallar la informació extracomptable exigida en aplicació de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de maig de 2015, relativa a la prevenció de la utilització del sistema financer per al blanqueig de capitals o el finançament del terrorisme.

Des del punt de vista tributari, va ser la Llei 13/2023, de 24 de maig, de transposició de la Directiva (UE) 2021/514 del Consell de 22 de març de 2021, per la qual es va modificar la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperació administrativa en l'àmbit de la fiscalitat,

i altres normes tributàries, la que va reformar l'article 93 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària amb la introducció del deure de comunicar a l'Administració la identificació dels titulars reals de les persones jurídiques.

Igualment, el Reial decret 117/2024, de 30 de gener, pel qual es va transformar el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial decret 1065/2007, de 27 de juliol, va incloure com a nova dada a comunicar en el Cens d'Obligats Tributaris la titularitat real de les persones jurídiques i entitats.

Modificacions en el cens d'empresaris, professionals i retenidors

Amb l'última modificació s'introdueix **en el model 036** una nova pàgina 10, destinada exclusivament a la declaració de titulars reals, que a més permetrà:

- Autoritzar l'ús del telèfon i correu electrònic registrats per a rebre notificacions d'Hisenda.
 - Facilitar l'accés a la informació fiscal per a la seva verificació i control.
- És important assegurar-se que les dades siguin correctes, ja que qualsevol error **podria generar sancions econòmiques**.

Es considera com a titular real a la persona física que:

- Posseeixi o controli directament o indirectament més del 25% del capital social o els drets de vot.
- Exerceixi control efectiu sobre la societat per altres mitjans.
- En cas de no complir-se l'anterior, es considerarà titular real a l'administrador de la societat. Si aquest també és una entitat jurídica, deurà identificar-se a la persona física que la representi.

Dades requerides

En emplenar el model 036, les empreses hauran de proporcionar per cada titular real:

- Nom i cognoms.
- DNI o Número d'Identificació d'Estranger (NIE).
- Data de naixement.
- Nacionalitat.
- País de residència.
- País d'expedició del document d'identitat.

Aquest testimoniatge ja s'havia exigint en el model 200 de l'Impost de societats en campanyes anteriors, i ara s'amplia al model 036, convertint-se en una obligació tributària periòdica.

A més, qualsevol **canvi en la titularitat real haurà de ser informat en el termini màxim d'un mes**, reforçant així el control fiscal continu.

Comunicació de variacions

La casella 145 es marcarà per les entitats que figuren en el cens d'empresaris, quan es produeixin variacions relatives a la titularitat real, persona física, conforme a la Llei 10/2010, de 28 d'abril, de prevenció de blanqueig de capitals i del finançament del terrorisme.

En marcar la casella 145, tret que s'hagi assenyalat la casella "Entitat sense obligació d'identificar el titular real conforme a l'apartat 2 de l'article 4 de la Llei 10/2010, de 28 d'abril, de prevenció del blanqueig de capitals i del finançament del terrorisme", s'hauran d'aportar les següents dades:

- Casella 1000 (Alta), 1001 (Baixa) o 1002 (Modificació).
- Dades Identificatives.
- Data.

Sancions

No informar o fer-ho incorrectament **podria comportar multes d'entre 300€ i 400€ i una penalització de 20€ per cada dada errònia o absent relatiu a una mateixa persona**.

8. CONTROL TRIBUTARI I DUANER

Com cada any l'Agència Tributària ha publicat les Directrius del Pla Anual de Control Tributari que resumim a continuació:

- En 2025 es posarà en marxa una segona fase de simplificació del llenguatge administratiu que afectarà més de quatre milions de documents a l'any en matèria de comprovació d'IVA i Societats, sancions d'IRPF i altres tràmits de les àrees de Recaptació i Duanes.
- L'Agència Tributària inicia l'estudi d'un sistema d'IA per a preveure la necessitat d'assistència del ciutadà i adaptar-se a la demanda diària.
- S'intensificarà el control d'operacions que amaguin grans alteracions patrimonials, l'ús fraudulent d'avantatges fiscals dissenyats per a preservar la neutralitat de reestructuracions empresarials i l'ocultació del beneficiari real d'operacions econòmiques significatives.
- En l'àmbit recaptatori s'anticiparà el control i es farà un seguiment preventiu dels riscos de cobrament associats a delictes fiscals i de contraban, al mateix temps que es posa en marxa l'Equip Nacional de Procediments Concursals per a impulsar la gestió de cobrament en aquest àmbit.
- Es realitzaran recerques sobre els "neobancs" en relació amb el blanqueig de fons per part d'organitzacions criminals.
- Igualment, s'intensificarà el control sobre determinats col·lectius, com el d'aquells empresaris o professionals sense ingressos de targetes quan els pagaments per aquesta via siguin habituals en el seu sector, o sobre aquells que simulin una activitat econòmica i emetin factures irregulars, així com especialment en els receptors d'aquestes factures, que obtenen devolucions indegudes d'IVA i generen despeses fictícies. També s'analitzarà el paper dels inversors que participin en estructures associatives de finançament com les agrupacions d'interès econòmic, canalitzadores de beneficis fiscals.
- D'igual forma, els plans sectorials de visites posaran l'èmfasi en el control de les terminals de venda (TPV) i altres sistemes de facturació al públic, informant de la pròxima entrada en vigor de les noves obligacions relatives als sistemes informàtics de facturació per a evitar l'ús del "programari de doble ús".
- S'impulsaran les tasques de recerca, anàlisi d'informació patrimonial i comprovació sobre persones físiques que compten amb signes externs de riquesa en clara discrepància amb les rendes i el patrimoni que declaren.

9. REGULARITZACIÓ FISCAL DE VENDES OCULTES: DIFERENT PRESCRIPCIÓ EN IRPF, IS I IVA

En la resolució del TEAC RG 2769/2023, de 24 de setembre de 2024, tracta sobre unes actuacions l'abast de les quals comprèn l'impost directe (IRPF o IS) i l'IVA, i l'Administració Tributària tracta d'acreditar l'existència d'operacions no declarades en les quals les parts no han fet cap menció a l'IVA.

Criteri consolidat sobre com regularitzar en casos de vendes ocultes

Quan s'està comprovant tant l'impost directe, sigui aquest l'IRPF o l'IS, com l'indirecte (IVA), i existeix la possibilitat de regularitzar tots dos (el directe i l'indirecte), si la Inspecció Tributària troba "vendes ocultes" de les quals només coneix els seus imports, i que poden ser vendes de béns o de serveis, la qüestió de com ha de procedir per a regularitzar aquesta contingència en seu de tots dos impostos, i més concretament, com determinar o quantificar els imports d'aquestes vendes ocultes que incrementaran les bases imposables d'aquests dos impostos, és un tema que, avui dia, no ofereix cap dubte, i sobre el qual el Tribunal Central té una consolidada doctrina, recolzada en sentències del TS i fins i tot del TJUE.

Conclusió

Quan en unes actuacions l'abast de les quals compregui l'impost directe (IRPF o IS) i l'IVA, l'Administració Tributària acrediti l'existència d'operacions ocultes (no declarades) en les quals les parts no han establert cap menció a l'IVA, la qualificació que l'òrgan competent faci sobre que els imports de les respectives operacions **són amb IVA inclòs**, o si no és així, haurà de ser la mateixa per a totes les operacions concernides, sempre que es tracti d'operacions homogènies o similars, i això **amb independència que no pugui liquidar i regularitzar alguns períodes de l'IVA per haver mediat la prescripció**.

BOU & ASSOCIATS

