

**SUMARIO**

- 1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. PUBLICADOS LOS VALORES NEGOCIADOS EN CENTROS DE NEGOCIACIÓN, CON SU VALOR DE NEGOCIACIÓN MEDIO CORRESPONDIENTE AL CUARTO TRIMESTRE DE 2024**  
*Se ha publicado la ORDEN HAC/184/2025, de 25 de febrero.*
- 2. IRPF. LA REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA EN IRPF PUEDE APLICARSE A UN LOCAL QUE SE HA RECONVERTIDO EN VIVIENDA**  
*La reducción por arrendamiento de vivienda prevista en el artículo 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) puede aplicarse en caso de reconversión de un local a vivienda, siempre que se cumplan ciertos requisitos relacionados con la naturaleza del arrendamiento, la rehabilitación del inmueble y su destino como vivienda habitual del arrendatario.*
- 3. IRPF. LOS ADMINISTRADORES SE PUEDEN BENEFICIAR DEL RÉGIMEN DE DIETAS Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE EXENTAS**  
*El TEAC confirma que el régimen de dietas exentas se aplica únicamente a relaciones laborales o estatutarias marcadas por las referidas notas de dependencia, ajenidad y alteridad, pero matiza que no se le puede negar el cumplimiento de estos requisitos automáticamente a los consejeros y administradores.*
- 4. IRPF. NO CONSIDERACIÓN DE LOS CRIPTOACTIVOS COMO VALORES HOMOGÉNEOS**  
*El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco rechaza que las criptomonedas puedan calificarse como valores homogéneos a efectos de determinar la ganancia patrimonial derivada de su transmisión.*
- 5. IRPF. NO DEBERÁN PRESENTAR DECLARACIÓN POR EL IRPF CORRESPONDIENTE AL AÑO 2024 LOS PERCEPTORES DE LA PRESTACIÓN POR DESEMPLEO**  
*El SEPE dicta una instrucción para que no tenga consecuencias negativas la no presentación.*
- 6. IVA. PARA APLICAR EL TIPO REDUCIDO PREVISTO PARA LA ENTREGA DE EDIFICIOS APTOS PARA SU UTILIZACIÓN COMO VIVIENDA NO ES IMPRESCINDIBLE DISPONER DE CÉDULA DE HABITABILIDAD O DE PRIMERA OCUPACIÓN**  
*Basta con que el edificio esté completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente.*
- 7. LA TITULARIDAD REAL DE LAS EMPRESAS. UNA NUEVA MEDIDA PARA FORTALECER LA TRANSPARENCIA FISCAL Y COMBATIR EL FRAUDE, EL BLANQUEO DE CAPITALES Y LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO**  
*Una nueva medida, introducida por la Orden HAC/1526/2024 publicada en el BOE el 9 de enero de 2025, tiene como objetivo principal fortalecer la transparencia fiscal y combatir el fraude, el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.*
- 8. CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO**  
*Resolución de 27 de febrero de 2025, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2025.*
- 9. REGULARIZACIÓN FISCAL DE VENTAS OCULTAS: DIFERENTE PRESCRIPCIÓN EN IRPF, IS E IVA**

**El TEAC expone en su resolución RG 2769/2023, de 24 de septiembre de 2024, su criterio en cuanto a cómo ha de regularizarse simultáneamente el impuesto directo (IRPF o IS) y el indirecto (IVA) en este tipo de situaciones.**

## **1. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO. PUBLICADOS LOS VALORES NEGOCIADOS EN CENTROS DE NEGOCIACIÓN, CON SU VALOR DE NEGOCIACIÓN MEDIO CORRESPONDIENTE AL CUARTO TRIMESTRE DE 2024**

En el BOE de 28 de febrero de 2025 se ha publicado la ORDEN HAC/184/2025, de 25 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2024, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2024 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas.

Mediante esta norma se procede a publicar la relación de valores negociados en los centros de negociación con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de 2024, que figura en el anexo de esta orden, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2024 y para la cumplimentación de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, aprobada por la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 189 de declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática, que entrará en vigor el 1 de marzo de 2025.

## **2. IRPF. LA REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA EN IRPF PUEDE APLICARSE A UN LOCAL QUE SE HA RECONVERTIDO EN VIVIENDA**

En la consulta vinculante V2326-2024 del pasado 8 de noviembre de 2024, se analizan diversas cuestiones que detallamos seguidamente.

### **Aplicación de la reducción según el tipo de arrendamiento**

El **artículo 23.2 de la Ley IRPF** establece diferentes porcentajes de reducción del rendimiento neto positivo en función de las características del arrendamiento:

- **90% de reducción:** Cuando el arrendador firma un nuevo contrato sobre una vivienda situada en una **zona de mercado residencial tensionado** y reduce la renta en más de un **5%** respecto al contrato anterior.
- **70% de reducción:** Cuando se cumpla alguna de las siguientes condiciones:
  - El inmueble es alquilado **por primera vez**, está en una zona tensionada y el arrendatario tiene entre **18 y 35 años**.
  - El arrendatario es una **Administración Pública** o una entidad sin ánimo de lucro que destina la vivienda a **alquiler social** o para personas en situación de vulnerabilidad.
- **60% de reducción:** Cuando la vivienda haya sido objeto de **rehabilitación**, conforme a lo establecido en el artículo 41.1 del RD 439/2007 (**Rgto IRPF**), y las obras hayan finalizado en los **dos años anteriores** al contrato de arrendamiento.
- **50% de reducción:** Se aplicará en **cualquier otro caso**, siempre que el arrendamiento sea para uso de vivienda habitual.

### **Requisitos para aplicar la reducción del 60% por rehabilitación**

Para que un inmueble convertido en vivienda pueda beneficiarse de la reducción del **60%**, debe cumplir con la **doble condición** de haber sido rehabilitado y destinarse al arrendamiento como vivienda habitual.

- **Rehabilitación del inmueble**
  - La rehabilitación debe cumplir con lo establecido en el **artículo 41.1 del Reglamento del IRPF**, que define la rehabilitación como:
    - Actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas según el **Real Decreto 233/2013**.
    - Obras que impliquen la **reconstrucción de la vivienda**, afectando a elementos estructurales (fachadas, cubiertas, estructuras) y cuyo coste supere el **25% del valor de adquisición o del valor de mercado** de la vivienda antes de la obra.

- No se consideran rehabilitación las obras de **redistribución interior, modernización de instalaciones, mejoras en fontanería, calefacción o electricidad**, ya que no afectan a la estructura del inmueble.
- **Arrendamiento como vivienda habitual**
  - Para que el arrendamiento tenga la consideración de **uso de vivienda**, debe cumplir lo dispuesto en la **Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU)**, que establece que el inmueble debe ser **habitabile** y destinarse a satisfacer la **necesidad permanente de vivienda** del inquilino.
  - En cambio, si el inmueble se alquila para **uso distinto del de vivienda** (por ejemplo, alquileres por temporadas o turísticos), no será posible aplicar la reducción.

La verificación de si una reconversión de local a vivienda cumple con los requisitos para la reducción del 60% es una **cuestión de hecho**, cuya prueba debe presentarse mediante documentos válidos en derecho (facturas, licencias de obra, informes técnicos, etc.). La valoración de estos medios de prueba corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

**Si no se acredita que la reconversión ha supuesto una rehabilitación** conforme a la normativa, la reducción aplicable será del **50%**, siempre que el inmueble se destine a vivienda habitual del arrendatario y se cumplan los demás requisitos legales.

### 3. IRPF. LOS ADMINISTRADORES SE PUEDEN BENEFICIAR DEL RÉGIMEN DE DIETAS Y RETRIBUCIONES EN ESPECIE EXENTAS

La Ley del IRPF define dos tipos de rendimientos del trabajo: los que derivan de una relación laboral, estatutaria o del trabajo personal, y los que lo son por expresa decisión legal.

Entre estos últimos se recogen los rendimientos de consejeros y administradores (artículo 17.2.e de la ley). La Administración ha venido defendiendo que los consejeros y administradores no se podían beneficiar del régimen de dietas exentas de la normativa del IRPF o de las exenciones o no sujeciones de determinadas retribuciones en especie, porque en ellos no concurren los requisitos de dependencia, ajenidad y alteridad propios de una relación laboral y sus rendimientos del trabajo lo son por decisión del legislador.

En resolución de 30 de enero de 2025, el TEAC confirma que el régimen de dietas exentas se aplica únicamente a relaciones laborales o estatutarias marcadas por las referidas notas de dependencia, ajenidad y alteridad, pero **matiza que no se le puede negar el cumplimiento de estos requisitos automáticamente a los consejeros y administradores**.

Es decir, si el consejero y administrador recibe las dietas en el marco de sus funciones como tal, éstas no estarán exentas; pero si las recibe **en su condición de empleado, no se le podrá negar la exención**. A estos efectos "no es posible en invocación de la teoría del vínculo, entender que la relación mercantil absorbe la relación laboral, sino que habrá que considerar las rentas satisfechas de forma independiente para su condición de Administrador y empleado de la Compañía" para lo que habrá que analizar el origen o causa de las dietas. El TEAC se remite a su resolución de 19 de julio de 2024 (pero publicada en enero de 2025), en la que alcanzaba la misma conclusión para las dietas y para los rendimientos del trabajo en especie.

### 4. IRPF. NO CONSIDERACIÓN DE LOS CRIPTOACTIVOS COMO VALORES HOMOGÉNEOS

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco rechaza que las criptomonedas puedan calificarse como valores homogéneos a efectos de determinar la ganancia patrimonial derivada de su transmisión. Con ello, **rechaza también la aplicación de un criterio FIFO de alcance global que no diferencie entre wallets particulares o exchanges**.

En relación con la determinación de la ganancia patrimonial obtenida por una persona física en la venta de criptomonedas adquiridas en diferentes casas de cambio (*exchanges*), se planteaba si debía aplicarse la regla general que la determina como la diferencia entre

el valor de adquisición y el de transmisión (artículo 44.1 de la Norma Foral) o la regla FIFO aplicable a valores homogéneos, según la cual se consideran transmitidos los adquiridos en primer lugar (artículo 47.2 del Reglamento Foral).

La Administración sostenía que las criptomonedas deben tratarse como valores homogéneos y que, al aplicar el método FIFO, debe incluirse el conjunto de unidades poseídas y sus precios de adquisición, sin importar si están en *wallets* particulares o en *exchanges*. Esto implica que, en cada transmisión, debe identificarse la unidad más antigua y su precio de compra. Por el contrario, los recurrentes argumentaban que el criterio FIFO propuesto por la Administración no es el más adecuado para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, que el método FIFO debería aplicarse únicamente a las operaciones realizadas dentro de un mismo *exchange* o, alternativamente, que sería más apropiado utilizar el criterio del precio medio ponderado de todos los criptoactivos adquiridos.

El tribunal concluye que las criptomonedas **no pueden ser equiparadas a los valores homogéneos y rechaza la aplicación de un criterio FIFO de alcance global como el propuesto por la Administración.**

## **5. IRPF. NO DEBERÁN PRESENTAR DECLARACIÓN POR EL IRPF CORRESPONDIENTE AL AÑO 2024 LOS PERCEPTORES DE LA PRESTACIÓN POR DESEMPLEO**

Finalmente, el Gobierno ha decidido no obligar a los perceptores de la prestación por desempleo a presentar declaración por el IRPF correspondiente al año 2024 que se ha de presentar en el corriente año, aplazando así esta exigencia recogida en la reforma del subsidio por desempleo.

Esta medida se especifica en la instrucción que ha publicado el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE) sobre la obligación de presentar la declaración del IRPF por las personas solicitantes y beneficiarias de prestación por desempleo.

## **6. IVA. PARA APLICAR EL TIPO REDUCIDO PREVISTO PARA LA ENTREGA DE EDIFICIOS APTOS PARA SU UTILIZACIÓN COMO VIVIENDA NO ES IMPRESCINDIBLE DISPONER DE CÉDULA DE HABITABILIDAD O DE PRIMERA OCUPACIÓN**

El Tribunal Supremo en su Sentencia 82/2025 del pasado 28 de enero, analiza si, a los efectos de aplicar el tipo reducido de IVA previsto para la entrega de edificios para su utilización como vivienda, es imprescindible que en el momento de la entrega cuente con cédula de habitabilidad o, por el contrario, basta que el edificio ya estuviera completamente terminado en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente.

El Tribunal Supremo concluye que la aptitud de un edificio para su utilización como vivienda es una circunstancia de carácter objetivo que, como tal, se podrá acreditar caso por caso por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre los que se debe incluir como una de las formas de acreditación **el otorgamiento de la cédula de habitabilidad, pero sin que esta sea la única forma de hacerlo.**

## **7. LA TITULARIDAD REAL DE LAS EMPRESAS. UNA NUEVA MEDIDA PARA FORTALECER LA TRANSPARENCIA FISCAL Y COMBATIR EL FRAUDE, EL BLANQUEO DE CAPITALES Y LA FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO**

*La nueva medida, introducida por la Orden HAC/1526/2024 publicada en el BOE el 9 de enero de 2025, tiene como objetivo principal fortalecer la transparencia fiscal y combatir el fraude, el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.*

La normativa mercantil ya hace casi siete años regularizó esta obligación con la aprobación de la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se establecieron los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

En aquella Orden se introdujo un nuevo documento denominado "Declaración de identificación del titular real" en el que se debía detallar la información extracontable exigida en aplicación de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

Desde el punto de vista tributario, fue la Ley 13/2023, de 24 de mayo, de transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modificó la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, la que reformó el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria con la introducción del deber de comunicar a la Administración la identificación de los titulares reales de las personas jurídicas.

Igualmente, el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se transformó 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, incluyó como nuevo dato a comunicar en el Censo de Obligados Tributarios la titularidad real de las personas jurídicas y entidades.

### **Modificaciones en el censo de empresarios, profesionales y retenedores**

Con la última modificación se introduce **en el modelo 036** una nueva página 10, destinada exclusivamente a la declaración de titulares reales, que además permitirá:

- Autorizar el uso del teléfono y correo electrónico registrados para recibir notificaciones de Hacienda.
- Facilitar el acceso a la información fiscal para su verificación y control.

Es importante asegurarse de que los datos sean correctos, ya que cualquier error **podría generar sanciones económicas**.

**Se considera como titular real** a la persona física que:

- Posea o controle directa o indirectamente más del 25% del capital social o los derechos de voto.
- Ejercer control efectivo sobre la sociedad por otros medios.
- En caso de no cumplirse lo anterior, se considerará titular real al administrador de la sociedad. Si este también es una entidad jurídica, deberá identificarse a la persona física que la represente.

### **Datos requeridos**

Al cumplimentar el modelo 036, las empresas deberán proporcionar por cada titular real:

- Nombre y apellidos.
- DNI o Número de Identificación de Extranjero (NIE).
- Fecha de nacimiento.
- Nacionalidad.
- País de residencia.
- País de expedición del documento de identidad.

Este testimonio ya se había exigido en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades en campañas anteriores, y ahora se amplía al modelo 036, convirtiéndose en una obligación tributaria periódica.

Además, cualquier **cambio en la titularidad real deberá ser informado en el plazo máximo de un mes**, reforzando así el control fiscal continuo.

### **Comunicación de variaciones**

La casilla 145 se marcará por las entidades que figuran en el censo de empresarios, cuando se produzcan variaciones relativas a la titularidad real, persona física, conforme a la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Al marcar la casilla 145, salvo que se haya señalado la casilla "Entidad sin obligación de identificar el titular real conforme al apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo", se deberán aportar los siguientes datos:

- Casilla 1000 (Alta), 1001 (Baja) o 1002 (Modificación).
- Datos Identificativos.
- Fecha.

### **Sanciones**

No informar o hacerlo incorrectamente **podría conllevar multas de entre 300€ y 400€ y una penalización de 20€ por cada dato erróneo o ausente relativo a una misma persona.**

## **8. CONTROL TRIBUTARIO Y ADUANERO**

Como cada año la Agencia Tributaria ha publicado las Directrices del Plan Anual de Control Tributario que resumimos a continuación:

- En 2025 se pondrá en marcha una segunda fase de simplificación del lenguaje administrativo que afectará a más de cuatro millones de documentos al año en materia de comprobación de IVA y Sociedades, sanciones de IRPF y otros trámites de las áreas de Recaudación y Aduanas.
- La Agencia Tributaria inicia el estudio de un sistema de IA para prever la necesidad de asistencia del ciudadano y adaptarse a la demanda diaria.
- Se intensificará el control de operaciones que escondan grandes alteraciones patrimoniales, el uso fraudulento de ventajas fiscales diseñadas para preservar la neutralidad de reestructuraciones empresariales y la ocultación del beneficiario real de operaciones económicas significativas.
- En el ámbito recaudatorio se anticipará el control y se hará un seguimiento preventivo de los riesgos de cobro asociados a delitos fiscales y de contrabando, al tiempo que se pone en marcha el Equipo Nacional de Procedimientos Concursales para impulsar la gestión de cobro en este ámbito.
- Se realizarán investigaciones sobre los "neobancos" en relación con el blanqueo de fondos por parte de organizaciones criminales.
- Igualmente, se va a intensificar el control sobre determinados colectivos, como el de aquellos empresarios o profesionales sin ingresos de tarjetas cuando los pagos por esta vía sean habituales en su sector, o sobre aquellos que simulen una actividad económica y emitan facturas irregulares, así como especialmente en los receptores de esas facturas, que obtienen devoluciones indebidas de IVA y generan gastos ficticios. También se analizará el papel de los inversores que participen en estructuras asociativas de financiación como las agrupaciones de interés económico, canalizadoras de beneficios fiscales.
- De igual forma, los planes sectoriales de visitas pondrán el énfasis en el control de las terminales de venta (TPV) y otros sistemas de facturación al público, informando de la próxima entrada en vigor de las nuevas obligaciones relativas a los sistemas informáticos de facturación para evitar el uso del "software de doble uso".
- Se impulsarán las tareas de investigación, análisis de información patrimonial y comprobación sobre personas físicas que cuentan con signos externos de riqueza en clara discrepancia con las rentas y el patrimonio que declaran.

## **9. REGULARIZACIÓN FISCAL DE VENTAS OCULTAS: DIFERENTE PRESCRIPCIÓN EN IRPF, IS E IVA**

En la resolución del TEAC RG 2769/2023, de 24 de septiembre de 2024, trata sobre unas actuaciones cuyo alcance comprende el impuesto directo (IRPF o IS) y el IVA, y la Administración Tributaria trata de acreditar la existencia de operaciones no declaradas en las que las partes no han hecho ninguna mención al IVA.

### **Criterio consolidado sobre cómo regularizar en casos de ventas ocultas**

Cuando se está comprobando tanto el impuesto directo, ya sea éste el IRPF o el IS, como el indirecto (IVA), y existe la posibilidad de regularizar ambos (el directo y el indirecto), si la Inspección Tributaria encuentra "ventas ocultas" de las que sólo conoce sus importes, y que pueden ser ventas de bienes o de servicios, la cuestión de cómo debe proceder para regularizar esa contingencia en sede de ambos impuestos, y más concretamente, cómo determinar o cuantificar los importes de esas ventas ocultas que van a incrementar las bases imposables de esos dos impuestos, es un tema que, a día de hoy, no ofrece duda alguna, y sobre el que el Tribunal Central tiene una consolidada doctrina, apoyada en sentencias del TS e incluso del TJUE.

### **Conclusión**

Cuando en unas actuaciones cuyo alcance comprenda el impuesto directo (IRPF o IS) y el IVA, la Administración Tributaria acredite la existencia de operaciones ocultas (no declaradas) en las que las partes no han establecido ninguna mención al IVA, la calificación que el órgano competente haga sobre que los importes de las respectivas operaciones **son con IVA incluido**, o de que no es así, deberá ser la misma para todas las operaciones concernidas, siempre que se trate de operaciones homogéneas o similares, y ello **con independencia de que no pueda liquidar y regularizar algunos períodos del IVA por haber mediado la prescripción**.

*BOU & ASSOCIATS*

