

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1069-19
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	20/05/2019
NORMATIVA	Art. 33 LIRPF Art. 7 RIRNR Arts. 5, 13 y 28 TRLIRNR
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante manifiesta residir fuera de España desde el año 2005 y señala que no tributa actualmente en España, asimismo manifiesta que posee una cierta cantidad de moneda digital bitcoin y que podría venderlas a cambio de euros.
CUESTION-PLANTEADA	Obligaciones fiscales en España como resultado de la posible venta de bitcoins
CONTESTACION-COMPLETA	<p>De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante manifiesta residir fuera de España desde el año 2005 y señala que no tributa actualmente en España. Además manifiesta que posee una cierta cantidad de moneda digital “bitcoin” y que podría venderlas a cambio de euros.</p> <p>Plantea en su escrito de consulta cuáles son sus obligaciones fiscales en España como resultado de la posible venta de esas monedas “bitcoin” a cambio de euros.</p> <p>El “bitcoin” es una moneda virtual. Ante la ausencia de una definición en la normativa española de lo que se entiende por “monedas virtuales”, también llamadas “criptomonedas”, cabe acudir al concepto que se contiene en la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE (DOUE de 19-06-2018), en la cual se considera como moneda virtual una “representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos.”</p> <p>Teniendo en cuenta la anterior definición, la moneda virtual “bitcoin” constituye un bien inmaterial, computable por unidades o fracciones de unidades, que no es moneda de curso legal, que puede ser intercambiada por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se acepta por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que puede adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal.</p> <p>Los “bitcoin” figuran en un registro informático de carácter alfanumérico denominado “dirección bitcoin”, dentro de una cadena, denominada cadena de bloques (blockchain) en la que están registradas todas las transacciones realizadas con la citada moneda, que es compartida por una red informática “P2P” (“peer to peer” o red de ordenadores en la que todos se comportan como iguales entre sí) de carácter internacional, a cuya “dirección bitcoin” están asociadas unas claves del titular que le permiten el acceso y gestión de dicha moneda virtual. Estas claves se almacenan en ficheros o programas informáticos que actúan como “monederos” (wallet). Estos ficheros o programas (monederos) a su vez son susceptibles de almacenarse en medios físicos informáticos o electrónicos del propio titular o a través de páginas web de terceros que ofrezcan dicho servicio de almacenamiento.</p> <p>Los “bitcoin” pueden ser adquiridos o enajenados a cambio de moneda de curso legal en plataformas o casas de cambio privadas en internet, denominado “exchanges”.</p> <p>De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, el consultante indica que es no residente en España por lo que le será de aplicación el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de</p>

marzo (en adelante TRLIRNR), que, a estos efectos, establece en su artículo 5 que son contribuyentes por este impuesto:

“a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

....”.

Por tanto, está obligado a declarar en España la persona que obtenga el rendimiento en España.

Para calificar la renta que puede obtenerse como consecuencia de la transmisión de “bitcoin” hay que acudir al artículo 13.3 del TRLIRNR que determina:

“ Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá

a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de

la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.”.

Así pues, para calificar la renta que pueda obtenerse como consecuencia de la transmisión de “bitcoin” cabe acudir al artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que define como ganancias o pérdidas patrimoniales “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”.

De acuerdo con este artículo, la venta de “bitcoin” a cambio de euros originará la obtención de una renta por diferencia con su valor de adquisición que tendría la calificación de ganancia o pérdida patrimonial.

El consultante se plantea vender en euros los “bitcoin” que posee, previamente comprados, a cambio de euros.

De acuerdo con el artículo 13 del TRLIRNR son rentas obtenidas en España y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre la Renta de No residentes, en adelante IRNR, entre otras:

“(..)

i) Las ganancias patrimoniales:

1.º Cuando se deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes en territorio español.

2.º Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español.

3.º Cuando procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos. En particular, se consideran incluidas:

Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español

Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuya a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio español.

4.º Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego

(...).”

La transmisión de los “bitcoin”, como bienes muebles inmateriales que son se encuadraría en el número 2º de este artículo 13.1.i), siendo lo relevante para determinar si existe una ganancia patrimonial obtenida en España, conforme a dicho precepto, la situación de dichos “bitcoin” en territorio español.

El consultante nada señala en su escrito al respecto. Aun cuando los “bitcoin” están representados por registros informáticos incluidos en una cadena global compartida en una red P2P, la posibilidad, a la que se ha aludido anteriormente, de que las claves que permiten la gestión y disposición de los “bitcoin” por su titular se puedan encontrar almacenadas a través de

la página web de un tercero que ofrezca dicho servicio de almacenamiento, permitiría concluir que, a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, la citada moneda virtual se encuentra situada en territorio español cuando en dicho territorio radique la entidad con la cual se realiza dicho servicio de almacenamiento, ya que el acceso a los "bitcoin" requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última.

En conclusión, cuando se realice una transmisión de "bitcoin" que con arreglo al criterio señalado anteriormente estén situados en territorio español, se entenderá que la ganancia patrimonial se ha obtenido en territorio español y por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.1 del TRLIRNR:

"1. Los contribuyentes que obtengan rentas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente, por este impuesto en la forma, lugar y plazos que se establezcan."

En el mismo sentido se pronuncia el artículo 7.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, que establece que:

"1. Los contribuyentes que obtengan rentas sujetas al Impuesto sin mediación de establecimiento permanente estarán obligados a presentar declaración determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

Los contribuyentes que, por ser residentes en países con los que España tenga suscrito convenio para evitar la doble imposición, se acojan al mismo, determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios."

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.