

Newsletter

Private Client Services



Mayo 2023
Derecho Fiscal
Andersen

Private Client Services

| Newsletter | Mayo 2023

Andersen in Spain

En esta primera edición de la Newsletter de PCS se han recogido las principales novedades y cambios normativos en material fiscal acontecidos durante los últimos meses, desde enero hasta mayo de 2023.



Responsable del área de Fiscal

BORJA DE GABRIEL

Socio Andersen

Derecho Fiscal

CONTENIDO

- 04 Plan de **control tributario y aduanero** para el año 2023
- 06 Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas. **"ITSGF"**
- 08 Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español – **Ley Beckham 2023** –
- 11 Régimen fiscal del ***carried interest*** en la nueva ley de Start-ups
- 13 Novedades en la regulación de las ***stock options***
- 15 Tributación de las **criptomonedas**

Plan anual de *control tributario y aduanero* para el año 2023

Análisis de las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para el año 2023, publicado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)



JESÚS ALEMANY
Director Andersen
Derecho Fiscal

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha publicado recientemente las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para el año 2023, el cual establece las principales líneas a seguir por parte de dicha Administración tributaria en cuanto a la planificación de las actividades consideradas prioritarias para la prevención y control del fraude tributario y aduanero.

Dentro de las distintas medidas dispuestas por dicho Plan Anual, destaca el control tributario de los grandes patrimonios (conocidos por sus siglas en inglés como HNWI “*High Net Worth Individuals*” o UHNWI “*Ultra High Net Worth Individuals*”).

En este sentido, la AEAT ha dispuesto incrementar y reforzar el control sobre este tipo de contribuyentes para tratar de evitar la simulación de residencia fiscal fuera de España, especialmente en el caso de personas físicas que buscan jurisdicciones impositivas más laxas, con el fin de detectar y regularizar cualquier comportamiento irregular derivado de la deslocalización real de la tributación directa. Para ello, se considerará la aplicación de nuevos métodos de información que puedan ser explotados mediante técnicas avanzadas de gestión masiva de datos y la optimización del uso de las herramientas ya disponibles.

A su vez, resulta de especial relevancia la necesidad de coordinar la actuación de la AEAT con las administraciones tributarias autonómicas al objeto de identificar a aquellos obligados tributarios que formalicen su residencia fiscal en una comunidad autónoma distinta de la que en realidad residen debido a las posibles y cuantificables diferencias impositivas autonómicas a nivel nacional.

Por otra parte, la AEAT pretende implementar nuevas directrices y capacidades para solicitar y captar información del Consejo General del Notariado sobre inmuebles y sociedades, con el fin de mejorar la detección y selección de riesgos y la posterior comprobación tributaria en los grandes patrimonios (especialmente tras la reciente modificación de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio).

A nivel societario, se incrementará la observancia de los titulares reales de sociedades denominadas opacas que ostenten la titularidad de activos inmobiliarios, y se reforzará el seguimiento individualizado de determinados procesos societarios en los que participen estos contribuyentes (constitución de entidades, aumento de capital, reducción de capital, disolución, liquidación, etc.), con el fin de paliar la disminución de tributación directa (IRPF) de los socios y/o participes de estas entidades mercantiles.

Finalmente, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero para el año 2023 recoge la posibilidad de que la AEAT realice actuaciones de comprobación y control sobre aquellos individuos que residan en España durante más de 183 días al año, pero que no tributan como residentes, generando una consecuente tributación directa exclusiva por las rentas percibidas en España a través del Impuesto de la Renta de los No Residentes, evitando de este modo la imposición directa sobre la totalidad de sus rentas en el IRPF o, en su caso, en el Impuesto sobre Sociedades.

Dentro de las distintas medidas dispuestas por dicho Plan Anual, destaca el control tributario de los grandes patrimonios (conocidos por sus siglas en inglés como HNWI “High Net Worth Individuals” o UHNWI “Ultra High Net Worth Individuals”).



Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas. *ITSGF*

Análisis del nuevo impuesto temporal aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, que se aplicará durante el ejercicio 2022 y 2023



PATRICIA OLIVO
Asociada Andersen
Derecho Fiscal

El nuevo Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (en adelante, "ITSGF") aprobado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, se configura como un Impuesto, a priori, temporal, complementario al Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) que grava el patrimonio neto de los sujetos pasivos de cuantía superior a 3.000.000 euros.

Posee un carácter temporal ya que se prevé para el mismo una vigencia de dos años susceptible de ser prorrogada en función de las circunstancias socio-económicas, por lo que, en principio, se aplicará durante el ejercicio 2022 y 2023.

| APLICACIÓN

El ITSGF será de aplicación, en todo el territorio español con la excepción de los territorios forales del País Vasco y Navarra que, como consecuencia de sus regímenes forales vigentes, a fecha de publicación del presente documento, aún no han aprobado un impuesto similar al ITSGF.

| A QUIÉN AFECTA

Serán sujetos pasivos del ITSGF los residentes en España con patrimonios superiores a 4.000.000 de euros y los no residentes en España sometidos al ITSGF por obligación real cuyo patrimonio exceda de los 3.000.000 de euros.

Respecto a la tributación de los no residentes con inmuebles en España, tras la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 5 de la Ley del IP, serán sujetos pasivos del ITSGF por obligación real aquellos no residentes titulares de valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad extranjera, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50%, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español.

| TIPOS DE TRIBUTACIÓN

Ahora bien, dicha sujeción al Impuesto debe ser contemplada a la luz de lo establecido en los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por España. Así, se deben distinguir dos situaciones en cuanto a la tributación de los no residentes con inmuebles en España, que se detallan a continuación.

- Tributación de los no residentes con inmuebles en España -

1.- No residentes de países sin CDI o con CDI que no contemple el IP / ITSGF

Los sujetos pasivos residentes en estos países tributarán tanto en el IP como el ITSGF por obligación real por todos sus bienes y derechos situados en territorio español incluyendo aquellas participaciones en sociedades no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

Albania, Andorra, Australia, Barbados, Brasil, Cabo Verde, Catar, EEUU, China, Corea del Sur, Filipinas, Finlandia, Hong Kong, Irlanda, Italia, Jamaica, Japón, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Polonia, Portugal, Rep. Dominicana, Rumanía, Senegal Singapur, Tailandia, Turquía y Trinidad y Tobago

2.- No residentes de países con CDI que tengan contemplado IP / ITSGF

2.1. No residentes de países con CDI sin apartado referido a sociedades inmobiliarias

Sólo tributarán en IP y en ITSGF por la titularidad de los bienes inmuebles situados en España. En consecuencia, no deberán tributar en IP / ITSGF por la titularidad de las participaciones en sociedades no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

Argelia, Argentina, Austria, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Bulgaria, Canadá, Chile, Chipre, Colombia, Costa Rica, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Emiratos Árabes Unidos, Eslovaquia, Estonia, Grecia, Holanda, Hungría, Indonesia, Irán, Letonia, Lituania, Marruecos, Nigeria, Norte de Macedonia, República Checa, Rusia, Serbia, Suecia, Suiza, Túnez, Venezuela

2.2. No residentes de países con CDI con apartado referido a sociedades inmobiliarias

Tributarán en IP y en ITSGF por la titularidad de la totalidad de los bienes inmuebles situados en España, incluyendo la titularidad de las participaciones en sociedades residentes y no residentes cuyo activo esté constituido en más de un 50% por bienes inmuebles situados en territorio español.

Alemania, Arabia Saudí, Armenia, Azerbaiyán, Bélgica, Bielorrusia, Egipto, Francia, El Salvador, Eslovenia, República de Georgia, Kazajstán, Kuwait, Panamá, Uruguay, India, Islandia, Israel, Luxemburgo, México, Moldavia, Noruega, Reino Unido, Sudáfrica, Estados de la antigua URSS no mencionados anteriormente (excepto Rusia) y Uzbekistán.

| POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD

Por último, conviene destacar que los gobiernos autonómicos tanto de la Comunidad Autónoma de Madrid, como de la Xunta de Galicia y de la Junta de Andalucía, han presentado frente a este Impuesto los correspondientes recursos de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, que han sido admitidos a trámite, sobre la base de una más que posible vulneración de los principios de seguridad jurídica

y confianza legítima, capacidad económica y no confiscatoriedad, doble imposición, así como, la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas.

A esta iniciativa se ha sumado la Región de Murcia presentando un recurso de inconstitucionalidad que fue sometido a deliberación el pasado 9 de mayo, habiéndose finalmente admitido a trámite, por lo que, todo apunta a una futura inconstitucionalidad del Impuesto.

En este sentido, nuestra recomendación a la espera de los futuros pronunciamientos del Tribunal Constitucional es presentar la autoliquidación del Impuesto ingresando la deuda que resulte a ingresar y, una vez declarada la inconstitucionalidad del mismo, solicitar la correspondiente devolución de ingresos indebidos.

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español – *Ley Beckham 2023* –

Análisis de las modificaciones introducidas en la Ley de Startups en el ámbito objetivo y subjetivo en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas



ALEXANDRA GONZÁLEZ

Asociada Andersen
Derecho Fiscal



ADRIÁN BENITO

Asociado Andersen
Derecho Fiscal

Con el fin de mejorar las condiciones de aplicación del Régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español (más conocido como Ley Beckham), se introducen en la Ley 28/2022 de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (en adelante, “Ley de Startups”) modificaciones en el ámbito objetivo y subjetivo en relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, “LIRPF”).

Con efectos desde el 1 de enero de 2023, mediante la modificación del artículo 93 de la LIRPF, las ventajas fiscales para trabajadores desplazados a territorio español son las que se detallan a continuación:

- ▶ La base imponible general del IRPF tributa a un tipo fijo del 24% (hasta 600.000 €).
- ▶ Se tributa sólo por las rentas generadas en España, a excepción de los rendimientos del trabajo, los cuales siempre deberán tributar en territorio español.
- ▶ En el Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) solo deberán tributar por los bienes y derechos que posean en España al igual que en el Impuesto de las Grandes Fortunas (“IGF”).
- ▶ No existe la obligación de presentar el modelo 720 durante los años en los que se aplique el régimen especial de la ley Beckham.

Nuevos motivos del traslado a España que dan derecho a la aplicación del régimen

- Los requisitos de aplicación del régimen, desde el presente periodo en adelante, son los siguientes -

01

Para aplicar este régimen será suficiente con que el contribuyente no haya sido residente fiscal en España en los 5 ejercicios fiscales anteriores a la fecha de su desplazamiento a España (antes 10 años).

02

Que el desplazamiento a territorio español se produzca, ya sea en el primer año de aplicación del régimen o en el año anterior, por uno de los siguientes motivos:

03

Administradores de empresas (nacionales o extranjeras), con independencia del porcentaje de participación que se tenga, salvo que se trate de una entidad patrimonial.

04

Realizar en España una actividad económica calificada como actividad emprendedora.

05

Profesionales altamente cualificados, que presten servicios en España a empresas emergentes o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo una remuneración que represente en conjunto más del 40% del total de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

06

Los familiares del contribuyente también pueden optar por acogerse a este régimen, el cónyuge de la persona que se desplace a territorio español, así como sus hijos menores de 25 años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad.



La normativa de IRPF establece la posibilidad de poder acogerse al régimen especial de Ley Beckham cuando nos encontremos ante un sujeto que posea un contrato de trabajo y el desplazamiento sea ordenado por el empleador o, en caso de no ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

| ¿CÓMO ACOGERSE A ESTE RÉGIMEN?

La opción, renuncia o exclusión al régimen especial se realiza mediante el modelo 149 siendo el plazo de aplicación del régimen de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

No obstante, a fecha de hoy, no se han especificado las condiciones de aplicación y solicitud del régimen para los nuevos supuestos introducidos, no siendo posible comunicar la opción por el régimen en estos casos y deberá esperarse para ello a la publicación de la Orden Ministerial que habilite el correspondiente procedimiento.

| VISA DE NÓMADA DIGITAL

En cuanto al visado de teletrabajadores de carácter internacional (“visa de nómada digital”), la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (“Ley 14/2013”), establece la posibilidad de solicitar el visado por teletrabajo de carácter internacional a aquellos nacionales de terceros estados que realicen una actividad laboral o profesional a distancia para empresas radicadas fuera del territorio nacional, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En este sentido, hemos de recalcar que este visado solamente puede solicitarse por nacionales de terceros estados, por lo que dicho visado no puede ser solicitado por aquellos nacionales comunitarios.

En este sentido, con independencia de que el visado por teletrabajo de carácter internacional pueda solicitarse para el caso de ejercicio de una actividad laboral o profesional, el régimen especial de la Ley Beckham establece la aplicación del referido régimen solamente a aquellos trabajadores por cuenta ajena, esto es, mantenga una relación laboral con una empresa como consecuencia de un contrato de trabajo.

Esto tiene una implicación ya que, conforme a la Ley 14/2013, para el supuesto de ejercicio de una actividad laboral, el titular de la autorización por teletrabajo de carácter internacional sólo podrá trabajar para empresas radicadas fuera del territorio nacional. Por tanto, aquellos nacionales de terceros países que quieran optar al régimen especial de la Ley Beckham a través del visado de nómada digital, de acuerdo con nuestra opinión, deberán ser trabajadores por cuenta ajena que realicen su actividad laboral a distancia y cuyo empleador se encuentre radicado fuera del territorio nacional.

No obstante, lo anterior, hay que destacar que la normativa de IRPF establece la posibilidad de poder acogerse al régimen especial de Ley Beckham cuando nos encontremos ante un sujeto que posea un contrato de trabajo y el desplazamiento sea ordenado por el empleador (es decir, exista una carta de desplazamiento) o, en caso de no ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación.

Régimen fiscal del “*carried interest*” en la nueva ley de start-ups



MANUEL ÁLVAREZ
Asociado Sénior
Andersen
Derecho Fiscal

La Ley de Empresas emergentes ha querido entrar a regular la comisión de desempeño devengada por los socios generales/gestores de private equity, capital riesgo y fondos de inversión libre, comúnmente conocida como carried interest.

Si bien esta figura retributiva ya había sido regulada con anterioridad en los territorios forales (País Vasco y Navarra), lo cierto es que en territorio común se carecía de esta regulación, lo que contribuía a generar incertidumbre en torno al carried interest y, en última instancia, suponía un freno al desarrollo y expansión de los fondos de inversión y estructuras análogas establecidos en territorio español.

La regulación por parte de la Ley de Empresas Emergentes ha venido a paliar, en cierta manera, la incertidumbre existente hasta la fecha, pues la norma ya prevé de manera expresa la calificación del carried interest como rendimiento del trabajo, estableciendo un régimen fiscal favorable basado en la integración al 50% del rendimiento obtenido siempre y cuando se cumplan determinados requisitos, en concreto:





01 En primer lugar, se requiere que los derechos económicos especiales otorgados lo sean en Fondos de inversión alternativos de carácter cerrado definidos en la Directiva 2011/61/UE (capital riesgo y análogos).



02 Por otro lado, el perceptor del rendimiento debe tener la condición de administrador, gestor o empleado del vehículo, entidad gestora o entidades de su grupo (la participación puede ser tanto directa como indirecta siendo esta mención a indirecta una novedad fundamental en relación con el primer borrador del proyecto de ley). Un punto que no queda claro de la literalidad de la norma es si la condición del perceptor del carried interest se debe dar en el momento de la concesión del rendimiento o en el momento del pago efectivo del mismo.



03 En tercer lugar, se requiere una rentabilidad mínima garantizada para los inversores restantes de la entidad. Dicha rentabilidad mínima garantizada deberá quedar definida en el reglamento o estatuto de esta.



04 Por último, se requiere el mantenimiento de las participaciones, acciones o derechos durante 5 años, salvo que:

- a) se liquiden anticipadamente
- b) queden sin efecto como consecuencia del cambio de entidad gestora o
- c) que se produzca su transmisión mortis causa.



Más allá de los requisitos enumerados anteriormente, la norma reguladora incide en el hecho de que la aplicación del beneficio no será viable cuando los derechos económicos especiales no procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa, o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria conforme a lo previsto en la Ley General Tributaria.

De cumplirse todos los requisitos exigidos por la norma, la regulación fiscal otorgada al carried interest, en principio, posibilitaría que la tributación efectiva del contribuyente por el IRPF pudiese quedar reducida significativamente si se cumplen los distintos requisitos enumerados por la norma.

Novedades en la regulación de las *'stock options'* en la nueva ley de start-ups



MANUEL ÁLVAREZ
Asociado Sénior
Andersen
Derecho Fiscal

Las stock options representan un tipo de retribución alternativa a los sistemas de retribución tradicionales que ha venido afianzándose en España en los últimos años, no sólo por el beneficioso régimen fiscal previsto en el IRPF para este tipo de retribuciones, sino también, por su acreditado encaje en el contexto de las empresas emergentes o start ups, importado de los países anglosajones.

La recientemente aprobada Ley de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (más conocida como Ley de Startups), en su cometido de fomentar la actividad en España de las Start ups, no ha querido dejar pasar la oportunidad de mejorar el tratamiento fiscal de este tipo de retribuciones.

Así, a través de las medidas adoptadas en la DF 3ª de la norma, se mejora la fiscalidad de las fórmulas retributivas basadas en la entrega de acciones o participaciones a los empleados de empresas emergentes. Las medidas materializadas en la nueva norma serían:

- ▶ En primer lugar, se eleva el importe de la exención de los **12.000 a los 50.000 euros anuales** en el caso de entrega de acciones o participaciones a los empleados de empresas emergentes.

Esta exención sería igualmente aplicable cuando la entrega sea consecuencia del ejercicio de opciones de compra previamente concedidas a aquellos.

Es importante señalar que esta exención resulta aplicable tanto a los planes que retribuyen en participaciones como acciones, por tanto, los empleados beneficiarios de esta modalidad retributiva de una sociedad anónima también podrán beneficiarse de la exención siempre que se cumplan los requisitos para la consideración como empresa emergente en el momento de la concesión de la opción.

- ▶ En segundo lugar, para aquella parte del rendimiento del trabajo en especie que exceda de la cuantía legalmente exenta, se establece una regla especial de imputación temporal, que permite diferir su imputación hasta que estos instrumentos se hagan líquidos mediante la salida a bolsa de la sociedad, su venta a terceros o hasta que transcurra un periodo de 10 años.



▶ En tercer lugar, la Ley de Startups introduce una regla especial de valoración de los rendimientos del trabajo en especie con la finalidad de aclarar el valor a atribuir a las acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de empresas emergentes.

Así, la norma prevé que cuando se entreguen acciones o participaciones a los trabajadores de empresas emergentes, la renta obtenida se valorará por el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior al de la entrega de las acciones o participaciones al trabajador.

En ausencia de operaciones de ampliación de capital realizadas en el año anterior, la renta en especie se valorará conforme a la regla general, esto es por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones en el momento de la entrega al trabajador.

Resulta pues evidente, que el legislador ha querido plasmar en esta nueva norma, su voluntad de incentivar este tipo de retribuciones en especie, al mejorar su tratamiento fiscal, pero también, tratando de plasmar un marco claro de interpretación, de cara a que su aplicación sea generalizada en el ámbito de las sociedades emergentes en España.

No obstante, cabe recalcar que el acceso a estos beneficios estará supeditado a que la entidad para la que trabaje el trabajador tenga la consideración de empresa emergente conforme a lo estipulado en la Ley de Start Ups.



Tributación de las *criptomonedas*

Respuestas a las consultas vinculantes publicadas por la Dirección General de Tributos (DGT) en materia de cryptoactivos



ERNESTO CAMPOS
Asociado Sénior
Andersen
Derecho Fiscal

Cada vez más usuarios a nivel mundial están interesados en el entorno blockchain y el mundo de las criptomonedas, y España no es una excepción, lo cual plantea cierta problemática jurídico-tributaria alrededor de la calificación de las transacciones con dichos activos.

Las monedas virtuales son una representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda de curso legal, que no tiene la consideración de moneda o divisa, pero es aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de pago y que puede transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos.

En este contexto, siendo cada día más frecuente el uso, por la sociedad en general, de las monedas virtuales como medio de cambio, se describen a continuación algunas de las consultas vinculantes publicadas por la Dirección General de Tributos (DGT) en materia de cryptoactivos, que recoge la doctrina administrativa publicada en este sentido hasta la fecha.



01

¿Cómo tributa la compraventa de criptomonedas en el IRPF? ¿Cuál es el momento de imputación temporal?

La venta de criptomonedas realizada al margen de una actividad económica origina una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, que tributa en la base del ahorro, y que se determinará con arreglo a las normas del IRPF por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición. Esta alteración patrimonial se deberá imputar en el momento de la entrega de las mismas, con independencia de cuándo se perciba la contraprestación, salvo que se trate de una operación a plazo o con precio aplazado.



02

¿Cómo tributa el intercambio de criptomonedas?

Las permutas entre distintas criptomonedas generan una alteración patrimonial que debe declararse una ganancia o pérdida en el IRPF, en la base del ahorro.

04 ¿Cómo se declaran las criptomonedas en el IP?

Los Bitcoins y demás criptomonedas tienen el mismo tratamiento a efectos del IP que el capital en divisas, por lo que deberán declararse por su valor de mercado a fecha de devengo (31 de diciembre).

03

¿Se puede computar una pérdida patrimonial en el IRPF derivada de un robo virtual de criptomonedas? ¿Y por la quiebra, estafa o fraude de la plataforma que las almacena?

Un robo virtual de criptomonedas o la quiebra o estafa de la plataforma que las almacena, ocasiona una pérdida patrimonial que se imputará en la base imponible general del IRPF cuando el crédito pueda considerarse incobrable desde el punto de vista fiscal, es decir, cuando sea objeto de una quita o acuerdo extrajudicial de pagos en el seno de un procedimiento concursal o cuando se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho. No puede considerarse que la presentación de una denuncia constituya el inicio de un procedimiento judicial que tenga por objeto la ejecución del crédito.



05

¿Si el contribuyente pierde la condición de sujeto pasivo del IRPF por cambio de residencia, le serían aplicables las reglas del Exit Tax respecto de las criptomonedas que posea?

A efectos del IRPF, los Bitcoins no son acciones o participaciones, por lo que no serían de aplicación las reglas del Exit Tax.



06

¿A efectos del cálculo de la alteración patrimonial en el IRPF derivada de la compraventa de criptomonedas, se tienen en cuenta las comisiones de compra y venta? ¿Tratándose de ventas parciales, qué criptomonedas se transmiten primero?

Las comisiones abonadas en la compraventa de criptomonedas en exchangers se incluirán en el cómputo de la ganancia patrimonial si se determina una relación directa con la operación. Los Bitcoin computables por unidades o fracciones de unidades tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todos ellos las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de Bitcoin la naturaleza de bienes homogéneos. En las ventas parciales, las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar (método FIFO).



07

¿Cómo tributa la transmisión gratuita de criptomonedas?

La transmisión gratuita de criptomonedas está sujeta al ISD, y su base imponible estará integrada por el valor de mercado de los elementos transmitidos en el momento de la transmisión.



09

¿Tributaría en España la conversión de Bitcoin a euros por una persona física no residente?

El Bitcoin es un bien inmaterial, por lo que no existe punto de conexión con España en su venta por un no residente salvo que la entidad que presta los servicios de almacenamiento a través de páginas web sea residente en España.

08

¿Cómo tributa la obtención de cryptoactivos como contraprestación de determinadas actividades comerciales online?

Los cryptoactivos adquiridos por una persona física como contraprestación de determinadas actividades comerciales en línea (tutoriales, promoción, influencer) deben integrarse como ganancia patrimonial en la base imponible general IRPF. La transmisión posterior por otra criptomoneda o por euros (u otra divisa) tributará como una permuta o transmisión, respectivamente.



10

¿Computan las criptomonedas como elementos improductivos a efectos del límite conjunto IRPF-IP?

A efectos de determinar los elementos patrimoniales que quedan excluidos en el cálculo del límite de la cuota íntegra del IP, debe atenderse a su "naturaleza o destino" en el momento del devengo del Impuesto. A este respecto, no se tendrán en cuenta dentro del cálculo del citado límite aquellos elementos patrimoniales que, en dicho momento, no produzcan rendimientos gravados por la LIRPF, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos o destinados a operaciones que devenguen rendimientos.

La determinación de los elementos patrimoniales susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF es una cuestión de hecho, y no se tendrán en cuenta aquellos que no sean susceptibles de producir dichos rendimientos a la hora de calcular el límite conjunto de la Ley del IP.

Mayo 2023

Newsletter PCS

Derecho Fiscal

