

## INDICE

### Consulta No Vinculante



#### IRPF. CRIPTOMONEDAS.

Consulta No vinculante sobre determinadas operaciones con criptomonedas, stablecoin y airdrop, en la declaración de renta de 2022.

[\[pág. 2\]](#)

### Monográficos

Intercambio automático de información plataformas digitales

[\[pág. 4\]](#)

Autoliquidaciones rectificativas

[\[pág. 7\]](#)

### Sentencia de interés



#### RETENCIONES.

La AN considera no sujetas a retención en España la remuneración de los consejeros ejecutivos no residentes porque lo fueron con cargo a su EP en Reino Unido, y por tanto no son rentas obtenidas en territorio español.

[\[pág. 9\]](#)

# Consulta de la DGT



**IRPF. CRIPTOMONEDAS.** Consulta No vinculante sobre determinadas operaciones con criptomonedas, stablecoin y airdrop, en la declaración de renta de 2022.

**Fecha:** 29/06/2023

**Fuente:** web de la AEAT

**Enlace:** [Consulta NO VINCULANTE 0018-23 de 29/06/2023](#)

Según el escrito de consulta, el consultante ingresó en una plataforma extranjera una determinada cantidad de una “stablecoin”. Posteriormente, efectuó a través de la citada plataforma distintas operaciones de compra, venta e intercambio de criptomonedas. Asimismo, también recibió criptomonedas a través de una operación conocida como “airdrop”. Finalmente, retiró toda su inversión de la plataforma transfiriendo a un monedero electrónico propio una determinada cantidad de otra criptomoneda. Todas las operaciones descritas se efectuaron por el consultante en 2022.

El consultante manifiesta haber presentado la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2022.

Dado que el consultante ha presentado el escrito de consulta dentro del plazo al que se refiere el artículo 88.2 de la LGT, pero parece haber declarado el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al periodo impositivo 2022 con anterioridad a la presentación de dicho escrito, de acuerdo con el artículo 89.2 de la LGT transcrito, **la presente contestación carecerá de efectos vinculantes**

**Desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, este Centro Directivo viene considerando en diversas consultas vinculantes (V0999-18, V1149-18, V1948-21, entre otras) **a las monedas virtuales o criptomonedas como bienes inmateriales**.

El artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF establece:

*“1. Son ganancias y 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.”*

El intercambio de una moneda virtual por otra moneda virtual **constituye una permuta**, conforme al artículo 1.538 del Código Civil, que dispone:

*“La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.”*

En consecuencia, y teniendo en cuenta el anteriormente citado artículo 33.1 de la LIRPF, **el intercambio entre monedas virtuales diferentes que haya efectuado el consultante al margen de una actividad económica da lugar a la obtención de renta que se califica como ganancia o pérdida patrimonial** conforme al citado artículo 33.1 de la LIRPF, cuya cuantificación deberá realizarse conforme a lo previsto en los artículos 34.1.a), 35 y 37.1.h) de la LIRPF.

**A efectos de posteriores transmisiones**, el valor de adquisición de las monedas virtuales obtenidas mediante permuta será el valor que haya tenido en cuenta el contribuyente por aplicación de la regla prevista en el citado artículo 37.1.h) de la LIRPF como valor de transmisión en dicha permuta.

Asimismo, la **venta de monedas virtuales a cambio de euros** que haya realizado al margen de una actividad económica, dará lugar a una **ganancia o pérdida patrimonial** para el consultante, de acuerdo con el artículo 33.1 de la LIRPF anteriormente transcrito, cuyo importe será, según el artículo 34 de la LIRPF, la diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión.

Por otra parte, debe señalarse que las ganancias o pérdidas patrimoniales **deberán calcularse de manera independiente para cada tipo de criptomoneda.**

Las criptomonedas de un tipo, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo informático y todas las del mismo tipo poseen las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de la criptomoneda en cuestión la naturaleza de bienes homogéneos.

Cuando existen valores o bienes homogéneos, la LIRPF establece en determinados preceptos el criterio por el que deben determinarse los valores o los bienes que son objeto de una transmisión o disposición, considerando que los transmitidos o dispuestos son los adquiridos en primer lugar. Así se prevé en el artículo 37.2, en relación con la transmisión de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, y en el artículo 54.5, sobre disposición de bienes o derechos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

Siguiendo el criterio de este Centro Directivo (consulta V0975-22, entre otras), habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, **en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial**, cabe entender que en el caso de efectuarse ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar.

En ambos casos, transmisión de las monedas virtuales a cambio de otras monedas virtuales o de euros, la ganancia o pérdida patrimonial deberá integrarse, en el periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial, en la base imponible del ahorro del consultante de conformidad con los artículos 46.b) y 49 de la LIRPF.

En cuanto a las criptomonedas obtenidas por el consultante como consecuencia de un “airdrop”, el consultante no indica el detalle de la operación. No obstante, en términos generales, puede señalarse que un “airdrop” consiste en una distribución gratuita de nuevos criptoactivos con la finalidad de darlos a conocer.

A este respecto, en cuanto a la tributación de las criptomonedas obtenidas como consecuencia del “airdrop”, a falta de más información sobre las condiciones en las que las criptomonedas han sido entregadas al consultante, en la medida en que la entrega no derive de una relación laboral ni del ejercicio profesional o empresarial de una actividad, el tratamiento tributario vendrá determinado por el artículo 33.1 de la LIRPF anteriormente citado, constituyendo la obtención de las criptomonedas una ganancia patrimonial en especie.

En cuanto a la manera de computar la citada ganancia, de conformidad con la letra l) del artículo 37.1 de la LIRPF:

*“l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.”*

Por tanto, el **valor de mercado en euros de las criptomonedas recibidas** deberá integrarse, en el periodo impositivo en el que se reciban, **en la base imponible general** del consultante de conformidad con los artículos 45, 46 y 48 de la LIRPF.

# Monográfico

## INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN PLATAFORMAS DIGITALES.



[Directiva \(UE\) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021](#) por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad



[Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#), en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

La norma establece para los denominados ‘Operadores de plataforma obligados a comunicar información’ tres tipos de obligaciones:

- Normas y procedimientos que deberán aplicar los operadores sobre los ‘vendedores’ para la obtención de determinadas informaciones, a fin de cumplir con el suministro de información a la Administración tributaria.
- **Obligación de registro en el censo.**
- **Obligación de suministro de información a la Administración tributaria**

La Ley 13/2023 no incorpora el concepto de operadores de plataforma, sino que realiza una remisión a la DAC7 y al Acuerdo Multilateral publicado en el BOE ayer 19.09.2023, dejando así abierta la definición a modificaciones futuras de la DAC7



[Acuerdo Multilateral](#) entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.



[Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas](#) y se modifica 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias

En el Proyecto de Real Decreto, se incluye una Sección I de Definiciones:

### A. Operadores de plataforma obligados a comunicar información. [1]

[1] 1. Los “operadores de plataforma obligados a comunicar información” estarán obligados a obtener y recopilar del “vendedor” que no sea un “vendedor excluido” los siguientes datos:

a) Si el “vendedor” a que se refiere el párrafo primero de este apartado es una persona física:

1º. Nombre y apellidos.

2º. “Dirección principal”.

3º. Número de Identificación Fiscal, con indicación del Estado miembro de la Unión Europea o jurisdicción de emisión, o, en su ausencia, su lugar de nacimiento.

4º. Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o equivalente expedido por una jurisdicción, si se conociera y fuera distinto al número de identificación fiscal anterior.

5º. Fecha de nacimiento.

1. **“Plataforma”**: cualquier software, incluidos los sitios web o partes de ellos y las aplicaciones, entre ellas las aplicaciones móviles, que sea accesible para los usuarios y que permita a los vendedores ponerse en contacto con otros usuarios para llevar a cabo una “actividad pertinente”, de forma directa o indirecta, para esos usuarios.

También incluye cualquier modalidad de recaudación y pago de una “contraprestación” con respecto a la “actividad pertinente”. El término “plataforma” no incluye software que, sin ninguna otra intervención para llevar a cabo la “actividad pertinente”, permita exclusivamente alguna de las siguientes operaciones:

- a) procesar pagos relacionados con la “actividad pertinente”;
- b) que los usuarios ofrezcan o promocionen una “actividad pertinente”;
- c) redirigir o transferir usuarios a una plataforma.

2. **“Operador de plataforma”**: una “entidad” que celebra contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a disposición de tales vendedores.

3. **“Operador de plataforma excluido”**: un “operador de plataforma” que haya demostrado por adelantado y con una periodicidad anual, a satisfacción de la Administración tributaria española, a la que de lo contrario tendría que haber comunicado la información con arreglo al artículo 54 ter del 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, que el conjunto del modelo empresarial de la plataforma es tal que esta no tiene “vendedores sujetos a comunicación de información”.

4. **“Operador de plataforma cualificado externo a la Unión”**: un “operador de plataforma” cuyas “actividades pertinentes” son, en su totalidad, “actividades pertinentes cualificadas” y que es residente a efectos fiscales en un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión” o, si no tiene su residencia fiscal en un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión”, cumple alguna de las condiciones siguientes:

a) está constituido con arreglo a la legislación de un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión”, o

b) su lugar de administración (incluida su administración efectiva) se encuentra en un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión”.

5. **“Territorio cualificado no perteneciente a la Unión”**: un territorio no perteneciente a la Unión que ha suscrito un “acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes” con las autoridades competentes de todos los Estados miembros que figuran como territorios sujetos a la comunicación de información en una lista publicada por el territorio no perteneciente a la Unión.

6. **“Acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes”**: un acuerdo entre las autoridades competentes de un Estado miembro y de un territorio no perteneciente a la Unión que exija el intercambio automático de información equivalente a la especificada en el artículo 54 ter del 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 equivalencia que deberá confirmarse mediante un acto de ejecución de conformidad con el artículo 8 bis quarter, apartado 7, de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

7. **“Actividad pertinente”**: una actividad realizada por una “contraprestación” y que constituye alguna de las siguientes operaciones:

---

b) Si el “vendedor” al que se refiere el párrafo primero de este apartado es una entidad:

1º. Razón social.

2º. “Dirección principal”.

3º. Número de Identificación Fiscal, con indicación del Estado miembro de la Unión Europea o jurisdicción de emisión.

4º. Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o equivalente expedido por una jurisdicción, si se conociera y fuera distinto del número de identificación fiscal anterior.

5º. Número de registro de la empresa, en su caso.

6º. Identificación de los establecimientos permanentes desde los que se ejercen “actividades pertinentes” en la Unión Europea, con indicación del Estado miembro en el que estén ubicados dichos establecimientos permanentes.

- a) el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles, entre los que se incluyen bienes inmuebles de uso residencial y de uso comercial y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento;
- b) los servicios personales;
- c) la venta de “bienes”;
- d) el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

El término “actividad pertinente” no incluye las actividades llevadas a cabo por un “vendedor” que actúe como empleado del “operador de plataforma” o de una “entidad” vinculada al “operador de plataforma”.

8. “Actividad pertinente cualificada”: toda “actividad pertinente” que sea objeto de un intercambio automático de información en virtud de un “acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes”.

9. “Contraprestación”: todo tipo de compensación, neta de tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el “operador de plataforma obligado a comunicar información”, que se pague o abone a un “vendedor” en relación con la “actividad pertinente”, cuyo importe conozca o pueda razonablemente conocer el “operador de plataforma”.

10. “Servicio personal”: un servicio que conlleva la realización de trabajo por horas o por servicio por parte de uno o varios particulares, que actúan de forma independiente o en nombre de una “entidad”, y que se lleva a cabo a petición de un usuario, ya sea en línea o físicamente fuera de línea, tras haber sido facilitado a través de una plataforma.

## B. Vendedores sujetos a comunicación de información.

1. “Vendedor”: un usuario de una plataforma, ya sea una persona o una “entidad”, que está registrado en cualquier momento durante el “período de referencia” en la plataforma y que realiza la “actividad pertinente”.

2. “Vendedor activo”: todo “vendedor” que realiza una “actividad pertinente” durante el “período de referencia” o que recibe el pago o abono de una “contraprestación” en relación con una “actividad pertinente” durante el “período de referencia”.

3. “Vendedor sujeto a comunicación de información”: todo “vendedor activo”, distinto de un “vendedor excluido”, que sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea o en una “Jurisdicción socia”, o que dé en arrendamiento o cesión temporal de uso bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro o en una “Jurisdicción socia”.

4. “Vendedor excluido”: todo “vendedor”:

a) que sea una “entidad estatal”;

b) que sea una “entidad” cuyo capital social se negocia regularmente en un mercado de valores reconocido o una “entidad” vinculada a una “entidad” cuyo capital se negocia regularmente en un mercado de valores reconocido;

c) que sea una “entidad” a la que el “operador de plataforma” haya facilitado, en el período de referencia, más de 2.000 “actividades pertinentes” a través de arrendamientos o cesiones temporales de uso con respecto a un “bien inmueble comercializado”, o

d) al que el “operador de plataforma” haya facilitado, mediante la venta de “bienes”, menos de treinta “actividades pertinentes”, por las que el importe total de la “contraprestación” pagada o abonada no haya superado los 2.000 euros durante el “período de referencia”.

# Monográfico

## AUTOLIQUIDACIONES RECTIFICATIVAS



[Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas](#) y se

modifica 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias

En el Proyecto de Real Decreto, se incluyen diversas Disposiciones finales para regular las Autoliquidaciones rectificativas de diversos impuestos, en particular:

**Disposición final tercera. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.**

**Nuevo Artículo 74 bis. Autoliquidaciones rectificativas.**

**Disposición final cuarta. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.**

**Artículo 67 bis. Autoliquidaciones rectificativas.**

**Disposición final quinta. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.**

**Artículo 59 bis. Autoliquidaciones rectificativas.**

### Todas estas autoliquidaciones tendrán en común:

- **La autoliquidación rectificativa de una autoliquidación previa se podrá presentar antes de que haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante liquidación o el derecho a solicitar la devolución que, en su caso, proceda.** Cuando se presente fuera del plazo de declaración tendrá el carácter de extemporánea.
- **La autoliquidación rectificativa podrá rectificar, completar o modificar la autoliquidación presentada con anterioridad.** En particular:
  - a) **Cuando de la rectificación efectuada resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada,** se aplicará el régimen previsto para las autoliquidaciones complementarias en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.
  - b) **En los casos no contemplados en la letra anterior, cuando del cálculo efectuado en la autoliquidación rectificativa resulte una cantidad a devolver,** con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la devolución, que se tramitará conforme al régimen del procedimiento previsto en los artículos 124 a 127 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la obligación de abono de intereses de demora conforme a lo establecido en el apartado 3 del artículo 120 de dicha Ley.  
El plazo para efectuar la devolución será de seis meses contados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, desde la presentación de la autoliquidación rectificativa.

Si con la presentación de la autoliquidación previa se hubiera solicitado una devolución por cuantía distinta a la que resulte de la autoliquidación rectificativa y aquella devolución no se hubiera efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación rectificativa, con la presentación de esta última se considerará finalizado el procedimiento iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previa.

- c) **Cuando de la rectificación efectuada resulte una minoración del importe a ingresar de la autoliquidación previa y no proceda una cantidad a devolver, se mantendrá la obligación de pago hasta el límite del importe a ingresar resultante de la autoliquidación rectificativa.**

Si la deuda resultante de la autoliquidación previa estuviera aplazada o fraccionada, con la presentación de la autoliquidación rectificativa se entenderá solicitada la modificación en las condiciones del aplazamiento o fraccionamiento conforme a lo previsto en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 52 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

# Sentencia de interés



**RETENCIONES.** La AN considera no sujetas a retención en España la remuneración de los consejeros ejecutivos no residentes porque lo fueron con cargo a su EP en Reino Unido, y por tanto no son rentas obtenidas en territorio español.

Fecha: 01/06/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia de la AN de 01/06/2023](#)

Se discute una resolución del TEAC que le da la razón a Hacienda que considera que quedaba sujeta a retención en España las retribuciones percibidas por los consejeros ejecutivos de IAG residentes fiscales en el Reino Unido, al tratarse de remuneraciones derivadas de su condición de consejeros por lo que, de acuerdo con el artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes ("TRLIRNR"), tales retribuciones quedan sujetas al IRNR en nuestro país.

El acta, y la liquidación, entendieron que no se había acreditado por parte de la recurrente que los consejeros no residentes hubieran desempeñado funciones distintas de las propias de su condición de consejeros o las propias de alta dirección, resultando así aplicable la jurisprudencia sobre la denominada "teoría del vínculo", que impide simultanear la condición de consejero con una relación especial de alta dirección, lo que comporta que la única relación existente con la empresa sea la mercantil como consejero. Y, en consecuencia, por aplicación del artículo 16 del Convenio de Doble Imposición entre España y UK, de 21 de octubre de 1975, y en el artículo 13.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, las retribuciones satisfechas por el obligado tributario estaban sujetas a tributación en España por IRNR, y la entidad se encontraba obligada a practicar retención a cuenta del mismo.

## La AN:

La AN establece que **la propia Inspección admite que, efectivamente, las remuneraciones controvertidas fueron satisfechas con cargo a la sucursal de IAG en UK**, por ser en dicha sucursal desde donde estos consejeros ejecutivos desempeñan sus funciones directivas

Por ello ha de entenderse que los pagos realizados a los consejeros ejecutivos no residentes fueron indudablemente con cargo a su establecimiento permanente en UK, **motivo por el que las remuneraciones no deberían considerarse renta obtenida en territorio español según el TRLIRNR, estarían no sujetas** de acuerdo con el artículo 13.2.b), **y por ello se ajustó a derecho la no realización de retención alguna**, al no existir la obligación de practicar retención por parte de la sociedad pagadora, por mor de lo dispuesto en los artículos 30 y 31 RDL 5/2004, de 5/3, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR).