

FISCALIDAD DE LAS CRIPTOMONEDAS



MÁSTER DE ABOGACÍA



Universidad
Rey Juan Carlos

*Autor: Iván Barahona García
Director: Pablo Chico Cámara*

24 de mayo de 2020

ABREVIATURAS.

AEAT. AGENCIA ESTATAL ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
BCE. BANCO CENTRAL EUROPEO
CC. CÓDIGO CIVIL.
CCAA. COMUNIDAD AUTÓNOMA
CCom. CÓDIGO DE COMERCIO.
CDI. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN
DGT. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DIVA. DIRECTIVA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
ET. ESTATUTO DE LOS TRABAJADORES
IAE. IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.
ICAC. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS
IRNR. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
IRPF. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
IS. IMPUESTO DE SOCIEDADES.
IVA. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
LGT. LEY GENERAL TRIBUTARIA.
LIRNR. LEY IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.
LIS. LEY IMPUESTO DE SOCIEDADES.
LIVA. LEY IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
LREFC. LEY RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS
LSC. LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL.
NIF. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL.
NRV. NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN
PGC. PLAN GENERAL CONTABLE.
RD. REAL DECRETO.
RGAT. REGLAMENTO GENERAL DE ACTUACIONES TRIBUTARIAS.
RIRPF. REGLAMENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
STS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO.
TAI. TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO
TJUE. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
TRLRHL. TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE REGULADORA DE HACIENDAS
LOCALES
UE. UNIÓN EUROPEA

INDICE

HOJA DE ENCARGO	5
OBJETO DEL DICTAMEN	5
ANTECEDENTES DE HECHO	5
CONSULTAS	5
METODOLOGÍA JURÍDICA-TRIBUTARIA. NORMATIVA APLICABLE	6
CONSIDERACIONES JURÍDICAS PREVIAS	7
PRIMERO. - NATURALEZA JURÍDICA Y CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS CRIPTOMONEDAS O MONEDAS VIRTUALES.	7
I. LEGISLACIÓN COMUNITARIA Y NACIONAL.....	7
II. EL MINADO DE CRIPTOMONEDAS.	10
FUNDAMENTOS JURÍDICOS.....	11
PRIMERO. – ANTES DEL INICIO DE ACTIVIDAD. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL Y DECLARACIÓN CENSAL.....	11
SEGUNDO. - IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).	11
I. CUESTIONES GENERALES.....	11
II. MINADO DE CRIPTOMONEDAS A EFECTOS DEL IAE.....	13
III. COMPRAVENTA A EFECTOS DEL IAE.	15
TERCERO. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).....	16
I. CUESTIONES GENERALES.....	16
II. MINADO.	17
III. COMPRAVENTA.	18
CUARTO. - IMPUESTO DE SOCIEDADES (IS)	20
I. CUESTIONES GENERALES.....	20
II. OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES.	21
III. LIQUIDACIÓN.....	23
IV. INCENTIVOS PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.....	26
QUINTO. - REPARTO DE DIVIDENDOS EN FORMA DE CRIPTOMONEDAS O EN METÁLICO.	26
SEXTO. - IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	27
I. RETENCIONES PRACTICADAS A TRABAJADORES POR PAGO DE SALARIO EN FORMA DE CRIPTOMONEDAS.	27
II. TRIBUTACIÓN DE LAS CRIPTOMONEDAS EN EL IRPF.....	28
SÉPTIMO. – IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE PERSONAS NO RESIDENTES (IRNR)	33

OCTAVO. - COMPARACIÓN FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLES A LA CONSULTA.	35
I. DIFERENCIAS EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.	35
II. COMPARATIVA FISCAL A EFECTOS DEL IRPF.	38
III. ESPECIALIDADES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS.	39
NOVENO. - MODELO 720	40
CONCLUSIONES Y REFLEXIONES CRÍTICAS	42
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA	46
ANEXO I. LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS	49
ANEXO II. NORMATIVA CONSULTADA	53
ANEXO III. JURISPRUDENCIA CONSULTADA	60
ANEXO IV. RESOLUCIONES DE CONSULTAS DE INSTITUCIONES.	61

RESUMEN: Debido al incipiente auge de las criptomonedas a nivel mundial y la falta de regulación jurídica resulta necesario realizar un análisis del ordenamiento jurídico-tributario para dar correcto cumplimiento a las obligaciones con el fisco español que pudieran devengarse por las operaciones que se realicen con las criptomonedas y evitar así posibles sanciones. En esta ocasión se realiza un estudio de la tributación en España con criptomonedas desde una perspectiva práctica mediante la emisión de un dictamen jurídico ante las consultas planteadas por un cliente.

ABSTRACT: Due to the worldwide cryptocurrencies emerging boom and the lack of law, a jurisdictional analysis from a legal and tax perspective is necessary so that any possible obligation arises from those activities performed with cryptocurrencies are not subject to any penalty. In this occasion, a practical analysis is carried out considering the Spanish tax treatment by means of a legal opinion regarding to the raised queries.

Palabras clave: *Criptomonedas, bitcoin, blockchain, impuestos, tributación, invertir.*

Key Words: *Criptomonedas, bitcoin, blockchain, taxes, taxation, staking, hodling.*

HOJA DE ENCARGO

Dictamen que emite Iván Barahona García, graduado en Derecho y alumno del Máster de abogacía de la Universidad Rey Juan Carlos, como Trabajo de fin de Máster.

OBJETO DEL DICTAMEN

A requerimiento del Sr. Z y la Sra. W con residencia habitual en Madrid y Andorra respectivamente, se da contestación a la consulta que, con los antecedentes que se exponen a continuación, se plantea sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, al objeto de evacuar dictamen técnico en Derecho de la cuestión suscitada.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Que los consultantes, pretenden constituir una sociedad de responsabilidad limitada cuyo objeto social será: *el minado y compraventa de monedas virtuales o criptomonedas*, pero no de intermediario o *exchanger*, sin determinar aún el domicilio social a establecer en España.

SEGUNDO: Que los consultantes, manifiestan que la sociedad realizará operaciones de intercambio entre diferentes monedas virtuales y, en tanto en cuanto, sea aceptado como medio de pago, se utilizarán para la adquisición de bienes y satisfacción de deudas y gastos.

TERCERO: Que los consultantes, determinan que la empresa tendrá en principio dos trabajadores que recibirán catorce pagas y un plus por productividad que se pretende pagar en forma de criptomonedas.

CUARTO: Que los consultantes, al margen de la sociedad, pretenden realizar operaciones de compraventa e intercambios de sus criptomonedas propias.

CONSULTAS

En relación con los antecedentes expuestos, se plantean las siguientes cuestiones jurídicas:

PRIMERO. – Sobre las declaraciones que deben de realizar con la Administración Tributaria antes de iniciar la actividad.

SEGUNDO. – Sobre las obligaciones que puedan originarse por el impuesto de actividades económicas y la forma de dar correcto cumplimiento.

TERCERO. - Sobre la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y las obligaciones que se deben cumplir y el modo de dar adecuada ejecución a las obligaciones que se originen.

CUARTO. – Sobre la determinación del Impuesto de Sociedades, en concreto, cuantificación, liquidación y las obligaciones del empresario relacionadas con las criptomonedas.

QUINTO. – Sobre si existe posibilidad legal de repartir dividendos a los socios en forma de criptomonedas.

SEXTO. - A efectos de IRPF, sobre la forma de practicar las retenciones por la sociedad correspondientes a sus trabajadores; y sobre las diferentes operaciones de compraventa, permutas entre criptomonedas por el Señor Z y la Señora W a título particular y, dado el caso, por los dividendos en forma de criptomonedas repartidos por la sociedad.

SÉPTIMO. – Siendo residente la Sra. W en Andorra, sobre las obligaciones fiscales que nazcan en España por el reparto de dividendos, ya que el resto de operaciones a título personal de permutas y compraventas las realizará desde su país de residencia.

OCTAVO. - No se ha decidido aún el domicilio de la sociedad, por lo que, visto de que no se tiene necesidad ni preferencia alguna por ningún territorio en concreto donde establecerse, sobre el lugar que resulte con mayores ventajas tributarias para fijar el domicilio de la sociedad.

METODOLOGÍA JURÍDICA-TRIBUTARIA. NORMATIVA APLICABLE

En la interpretación y subsunción de los hechos y actividades realizadas en los diferentes hechos imposables que se recogen en el ordenamiento jurídico-tributario, partiremos de las normas tributarias en vigor (véase leyes, reglamentos y órdenes del IAE, IRPF, IVA, IS o IRNR) de las interpretaciones del TJUE y nuestros tribunales nacionales y las realizadas en las consultas vinculantes de la DGT en esta materia, siempre que encontremos identidad entre los hechos y circunstancias de nuestro asunto y el planteado en la consulta, de acuerdo con el art. 89 LGT; y haremos las consideraciones jurídicas propias que puedan suscitarse,

o incluso, plantear las consultas pertinentes ante la DGT al amparo del art. 65 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en adelante RGAT, ya que los criterios de la Administración Tributaria, en adelante AEAT, pueden variar (respetando lo practicado hasta el momento, salvo que fuere más favorable, en aras de la seguridad jurídica¹) por no resultar inamovibles los criterios interpretativos siempre que se motiven suficientemente. En el supuesto de que se originen cambios jurisprudenciales o legales (art. 68 RD-1065/2007), el cambio de criterio administrativo estará motivado por aquellos.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS PREVIAS

PRIMERO. - NATURALEZA JURÍDICA Y CONCEPTUALIZACIÓN DE LAS CRIPTOMONEDAS O MONEDAS VIRTUALES.

Las obligaciones tributarias devengadas por las operaciones, actos o negocios de cualquier otra índole en el tráfico de las criptomonedas van a determinarse según el hecho imponible que se realice, delimitándose por los supuestos de no sujeción y exenciones previstos, así como por el devengo y la exigibilidad (art. 19 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante, LGT), además de determinarse las obligaciones formales o accesorias que pudieren vincularse y fueren inherentes a aquella obligación tributaria principal originada por la realización del hecho imponible (arts. 17.3, 26 y 29 LGT.).

Por esta razón, antes de analizar cada hecho imponible que pudiese devengar obligaciones tributarias y ante una falta de regulación expresa para su calificación tributaria, es de rigor conceptualizar previamente la naturaleza jurídica de las criptomonedas o monedas virtuales para dar el encaje jurídico-tributario adecuado y discernir el correcto cumplimiento de las obligaciones nacidas con la Hacienda Pública (JUANPERE, B. A., 2019, p. 19).

I. LEGISLACIÓN COMUNITARIA Y NACIONAL.

La única regulación que encontramos en el derecho positivo comunitario sobre las criptomonedas o monedas virtuales aparece en la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento

¹ Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, de 17 de abril de 2019, Rec. 866/2016

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, donde en el art. 1.2 letra d, que modifica el art. 3 define a la moneda virtual como una representación de valor digital que no es garantizada ni emitida por ninguna institución financiera (bancos centrales que controlen políticas monetarias) o autoridad ni posee el mismo estatus que las monedas fiduciarias ni está necesariamente asociadas a ninguna (aunque es posible) y puede ser aceptada por las personas físicas y jurídicas como medio de pago, aunque la norma se refiere a “medio de cambio” evitando que pueda asociarse así con las funciones propias del dinero y subsumiendo de este modo las operaciones realizadas con estas en negocios de permutas; y cuya transferencia y almacenamiento se hará por medios electrónicos.

Por esta razón, SEDEÑO LÓPEZ² entiende las siguientes posibles concepciones:

Título Valor: Descartada por la doctrina por no tener una representación física ni conferir ningún derecho de crédito dinerario.³

Instrumento financiero: Esta posibilidad es expresamente excluida por disposición del art. 4.1, apdo. 18 de la Directiva 2004/39/CE (actual art. 4.1 apdo. 44 de Directiva 2014/65/UE⁴) (SEDEÑO LOPEZ, 20219, como se citó a NAVAS NAVARRO, 2015).

Bien mueble digital: El Banco Central Europeo (BCE) parece tajante en negar que se trate dinero o como un medio de pago, en todo caso habla de medio de

² Sedeño López, J. F. (2019). El bitcoin desde una perspectiva tributaria. Quincena fiscal, (22), 59-80. Pág. 4-1 y ss.

³ Tampoco está incluido en el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. A mayor abundamiento, el Bitcoin, la criptomoneda a día de hoy de mayor valor, nació justamente con esa ambición, ser un medio de pago que no dependa de ningún banco central, gobierno ni patrón; se rige únicamente por la oferta y la demanda siendo su sistema de supervisión los propios usuarios, rehuyendo así de entidades financieras de cualquier tipo que puedan controlar este activo debido al sentimiento de desconfianza generado tras la crisis financiera de 2008. En la misma línea, autoridades financieras de la UE (ESMA, EBA y EIOPA) define a las monedas virtuales como una mera “representación digital de valor que no se emite ni garantizado por un banco central o autoridad pública y no tiene el estatus legal de moneda o dinero, no están respaldados por ningún activo tangible y no están regulados conforme a la legislación de la UE”. ESMA, EBA and EIOPA: Warn consumers on the risks of Virtual Currencies. Fecha: 12 de febrero de 2018. Consultado el 20 de marzo de 2021. Disponible en: <https://www.esma.europa.eu>.

⁴ Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE

cambio⁵, como se explicaba anteriormente. Por lo que la criptomoneda como forma de contraprestación en el tráfico de bienes puede ser considerado como permutas a tenor del art. 1.538 del Código Civil. Tampoco interesa que se considere como un medio de pago, ya que mermaría el control de la política monetaria (NUÑO BARRAU, G. (2018, p.4), razón por la que muchas autoridades monetarias se lanzan a crear su propia criptomoneda, como puede ser el Yuan Digital Chino.

Divisa virtual privada: Aparece asociado por primera vez el concepto de divisa a las criptomonedas en un informe elaborado por el BCE en 2012⁶. Esta consideración compartida a efectos de IVA por el TJUE⁷, corrigiendo la consideración jurisprudencial anterior de las criptomonedas como “*otros efectos comerciales*”⁸. SEDEÑO LÓPEZ indica que parece ser esta la corriente internacional, no obstante, es desdeñable que debido a los diferentes usos y funcionalidades, tanto desde un enfoque empresarial como particular, parece no poder categorizarse en una definición única (VILARROIG MOYA, 2018, p.15) por lo que basándonos en la idea del art. 13 de la LGT, las obligaciones tributarias donde se vean implicadas las criptomonedas, deberá atenderse a la naturaleza del hecho realizado, teniendo en cuenta las consideraciones ya hechas a efecto de IVA por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, o la Dirección General de Tributos, en adelante, DGT en las consultas ya planteadas.

Debemos de descartar la posibilidad de que se trate de dinero electrónico. Al respecto, se ha de considerar el art. 1.2 de la Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico, que

⁵Dictamen del Banco Central Europeo de 12 de octubre de 2016, sobre una propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 sobre la prevención del uso del sistema financiero con fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo y que modifica la Directiva 2009/101 / CE (CON / 2016/49) (2016 / C 459/05). En la misma línea, ESMA, EBA y EIOPA: Warn consumers on the risks of Virtual Currencies. Como indica SEDEÑO LÓPEZ, cabe recordar el art. 3.2 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, el cuál expresa que el euro es la única moneda de curso legal, por lo que solo se puede considerar que sea dinero los euros.

⁶ European Central Bank (2012). “Virtual Currency Schemes.” ISBN 978-92-899-0862-7. Análisis más detallado: European Central Bank (2015). “Virtual currency schemes – a further analysis”. ISBN 978-92-899-1560-1

⁷ Unión Europea. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015, Skatteverket contra David Hedqvist, asunto C-264/14. Apdo. 24: “*divisa virtual de flujo bidireccional, que se intercambiará por divisas tradicionales en las operaciones de cambio, no puede calificarse de bien corporal pues no tiene ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago*”.

⁸ Unión Europea. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de junio de 2014, “Granton Advertising”, C416/12. Misma consideración tomada por la DGT, véase las consultas: V1028-15, V1029-15V2846-15 y V3219-16.

define el dinero electrónico como valores monetarios que se almacenan electrónicamente y, a diferencia de las criptomonedas, representan un crédito sobre el emisor.

A tenor del mismo, en el examen jurisprudencial, encontramos sentencias solo de índole penal, en especial, delitos de estafas y apropiación indebida, por lo que quizás en un contexto civil o tributario podrían tener diferentes conceptualizaciones. Al hilo, podemos destacar la sentencia de nuestro más alto tribunal STS 2109/2019 que no ha considerado al bitcoin, y, por consiguiente, ninguna criptomoneda, como dinero electrónico, sino que se considera como un activo patrimonial inmaterial que emplea tecnología criptográfica pero que de ninguna forma puede considerarse dinero legal.

Recuerda SEDEÑO LÓPEZ que la única similitud que poseen las monedas virtuales y electrónicas es su posibilidad de almacenamiento electrónico, ya que las monedas virtuales no están respaldadas por una autoridad y su unidad de medida no es una moneda de curso legal. Ni siquiera sirven como un depósito de valor como es el dinero, ya que su precio no se mantiene constante y en criptomonedas como el Bitcoin, tienen una gran fluctuación.

II. EL MINADO DE CRIPTOMONEDAS.

La actividad de minado resulta ser parte del objeto social de la empresa, entendiéndose como tal, sin entrar en los tecnicismos propios, como el proceso en el que se emplea sistemas computacionales para la validación y procesamiento de transacciones de una criptomoneda. En cada criptomoneda el proceso de minado puede ser diferente, análogamente, no será lo mismo minar en una cantera de diamantes que buscar oro en un río.

Como característica común a todas las criptomonedas, se puede decir que los mineros realizan un servicio que otorga una mayor seguridad a la red, y a cambio obtienen criptomonedas. No se buscan criptomonedas, lo que se buscan son bloques válidos en la cadena de *blockchain*.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO. – ANTES DEL INICIO DE ACTIVIDAD. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL Y DECLARACIÓN CENSAL.

Antes de iniciar la actividad económica se tiene que solicitar un número de identificación fiscal y darse de alta en el censo mediante el *MODELO 036*, mediante el cual pondremos de manifiesto diferentes informaciones respecto de otros impuestos (regímenes), a expensas de dar correcto cumplimiento con las obligaciones que nacen con el fisco español (art. 4-8 RGAT).

El primer paso es la solicitud de un NIF provisional que será atribuido mientras es inscrito la sociedad en el Registro Mercantil. Se debe solicitar presencialmente presentando el modelo 036 y marcando la casilla 110, el acuerdo de voluntades de creación de la sociedad y un certificado de no coincidencia de nombre del Registro Mercantil (art. 24 RGAT). Una vez que la sociedad haya sido constituida, esto es, otorgado escritura pública del acuerdo de voluntades e inscrita en el Registro Mercantil (art. 119 CCom. y art. 20 LSC), se tiene un plazo desde la constitución de un mes para volver a presentar el modelo 036 solicitando el NIF definitivo (casilla 120), aportando original y copia de escritura de constitución inscrita, documento original del NIF provisional, DNI del representante legal y DNI de la persona autorizada para presentar alta de IAE.

En el *MODELO 036* se deben de declarar todas las actividades económicas que la sociedad vaya a desarrollar, en este caso, compraventas, permutas y minado de criptomonedas

SEGUNDO. - IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE).

I. CUESTIONES GENERALES.

A. MATERIALES

El Impuesto de Actividades Económicas, en adelante IAE, es regulado en los arts. 78 a 91 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL.

De los arts. 78 y 79 se extrae el hecho imponible del impuesto, de tal modo, como requisitos:

- a. Que la actividad implique una ordenación por cuenta propia los medios de producción o recursos humanos, o ambos, para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.
- b. Siendo indiferente: que se desarrollen en local o establecimiento determinado, se hallen o no especificado en las tarifas del IAE, que exista ánimo de lucro o no o que la actividad desarrollada sea habitual o no.

El hecho imponible puede ser determinado por los supuestos de no sujeción (art. 20.2 LGT en relación con el art. 81 TRLRHL) y se podrá eximir del cumplimiento de la obligación tributaria principal cuando aun realizándose el hecho imponible, se prevea supuesto de exención (art. 22 LGT en relación con el art. 82 TRLRHL). Al respecto, cabe mencionar el supuesto de no sujeción del art. 81.4: *“Cuando se trate de venta al por menor la realización de un solo acto u operación aislada”*.

Por otro lado, es menester considerar las exenciones de los arts. 82.1 letra b y c. Estas disposiciones dan lugar a la exención del pago del impuesto durante los dos primeros años de ejercicio, y en todo caso, también existe exención para las personas físicas y las personas jurídicas bajo el régimen del impuesto de sociedades que no superen un millón de euros de cifra neta de negocios.

A continuación, procede clasificar la actividad desempeñada según las Tarifas del Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas para determinar las cuotas mínimas⁹, en adelante RD-L 1175/1990 . Por lo que para la cuantificación y liquidación se van a utilizar los coeficientes de ponderación que establece la propia norma en función de la cifra neta de negocios con la posibilidad de elegir cuota municipal, provincial o nacional, teniendo en cuenta los coeficientes de situación que pudieren aplicar los Ayuntamientos, por lo que cuotas que resulten a pagar podrán variar incluso atendiendo al lugar donde sita el establecimiento de la sociedad; los recargos provinciales y las reducciones pertinentes.¹⁰

⁹ Pudiendo ser una cantidad fija única, por tramos, por cantidades porcentuales en base a una magnitud y cuando se desarrolle en un local, según metros cuadrados y características de este.

¹⁰ Se adjunta en el ANEXO I esquema de liquidación del impuesto de actividades económicas.

B. FORMALES

Como obligaciones formales al impuesto, podemos señalar:

MODELO 840 o el aprobado por las entidades locales que tengan delegadas las funciones censales y existan cuotas municipales: Se declara el alta o baja en el IAE por inicio o cese (debe de presentarse antes del transcurso de 1 mes desde el inicio de actividad o 1 mes después del cese), y el alta o baja por dejar de disfrutar de exención (debe de presentarse en el mes de diciembre anterior). Por ello, realizándose el hecho imponible antes descrito, surgirá la obligación de darse de alta en el IAE cuando haya obligación de satisfacer el impuesto¹¹. Es posible su presentación presencial o telemáticamente, pero los documentos complementarios deben de presentarse presencialmente.

MODELO 848: Habrá que presentarse cuándo se deba de tributar por el impuesto para señalar el importe neto de su cifra de negocios (excepto si se presenta Impuesto de Sociedades o IRNR, en tal caso no será necesario) entre el día 1 de enero y el 14 de febrero del ejercicio en el que deba de surtir sus efectos; tal y como establece Real Decreto 243/1995, la Orden HAC/2572/2003 y la Orden HAC/85/2003.

II. MINADO DE CRIPTOMONEDAS A EFECTOS DEL IAE.

El minado de criptomonedas resulta una actividad económica propia y regular de la sociedad, además de ser expresamente previsto en su objeto social, resultando el cumplimiento de todos los requisitos señalados anteriormente, por lo que el minado es una actividad económica sujeta al IAE.

Teniendo las consideraciones de exención ya mencionadas, debemos clasificar la actividad de minado en las Tarifas que se prevén en el RD-L 1175/1990, por lo que, al no existir una categoría específica, según la regla 8ª deberá de clasificarse en el epígrafe de “*actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.)*”, del grupo que se asemeje más a la naturaleza de la actividad que se va a desarrollar.

¹¹ Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2: El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa. Al respecto, V0030-05 de 17 de enero de 2015 y posteriores.

Al respecto, la única consulta (V3625-16) sobre el minado de criptomonedas en relación con el IAE determina sin ninguna motivación, que “procede clasificar, provisionalmente, la actividad de referencia en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas, “*Otros servicios financieros n.c.o.p.*””.

No obstante, parece que existe división de ideas entre autores: PEDREIRA MENÉNDEZ y ÁLVAREZ PÉREZ¹² entienden que es correcta esta calificación de servicio financiero; y por parte de SEDEÑO LÓPEZ y VILLAROIG MOYA¹³ abogan por la creación de un apartado específico. Por lo que a nosotros respecta, no compartimos el criterio de la DGT, ya que no estimamos que se trate de un servicio financiero desde su concepción legal, al respecto:

Ley 22/2007, de 11 de julio, sobre comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores (art. 4.2): “*se entenderán por servicios financieros los servicios bancarios, de crédito o de pago, los servicios de inversión, las operaciones de seguros privados, los planes de pensiones y la actividad de mediación de seguros.*”

Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (art. 59 bis letra g): “*todo servicio en el ámbito bancario, de crédito, de seguros, de pensión privada, de inversión o de pago.*”

Existen diferentes tipos de criptomonedas en el mercado, con diferentes características funcionales, pudiendo estar o no respaldado por un patrón o entidades financieras como como es el caso de la moneda digital de banco central “*Central Bank Digital Currency (CBDC)*”¹⁴, sin embargo, la criptomoneda de referencia, el bitcoin, no encaja absolutamente en ninguna concepción legal financiera. A mayor abundamiento, esta es la razón principal del origen del Bitcoin tras la crisis financiera de 2008 como reacción al propio sistema financiero y por la desconfianza generada. Tampoco está respaldado por ningún mercado, autoridad central ni por ninguna moneda de curso legal.

¹² Pedreira Menéndez, J., & Álvarez Pérez, M. B. (2018). Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas. *Quincena Fiscal*, 3. Pág. 30

¹³ Sedeño López, J. F. (2019). El bitcoin desde una perspectiva tributaria. *Quincena fiscal*, (22), 59-80. Pág. 4-9; Vilaroig Moya, R. (2018). *Tributación de criptomonedas*. Pág. 17.

¹⁴ Ayuso, J., & Conesa, C. (2020). Una introducción al debate actual sobre la moneda digital de banco central (CBDC) (No. 2005). Banco de España. Pág. 16

La propia consulta referida admite que no existe contraprestación, sino que los Bitcoins son generados automáticamente por la red, por lo que no existe intervención alguna de ninguna institución financiera.

Del mismo modo, el Instituto de Contabilidad y Auditorías de cuentas, en adelante, ICAC, termina concluyendo tras su exposición en la consulta Número BOICAC 120/DICIEMBRE 2019-4, que no se puede calificar como activo financiero por “*no existir un derecho a recibir efectivo o activo equivalente*”, por lo que, si no se opera un activo financiero, no se realiza tampoco servicios financieros.

Por ello, lo más adecuado sería su clasificación en la agrupación 99: “*servicios no clasificados en otras rúbricas*”, en concreto en el grupo 999 “*otros servicios n.c.o.p*” de manera provisional hasta la creación de un apartado específico como ya planteaban autores, guardando así compatibilidad entre la concepción posible para cada criptomoneda, la concepción contable y la fiscal, En todo caso, debería de observarse las características de la propia moneda debido a la infinidad de diferencias jurídicas y económicas que puede entrañar cada una. Por lo que para englobarlo y facilitar su tributación en el IAE resulta imperioso la creación de un epígrafe específico dedicado para la criptomoneda, su minado y operaciones, pero hasta entonces, debería encuadrarse en el grupo 999 “*otros servicios n.c.o.p*”

III. COMPRAVENTA A EFECTOS DEL IAE.

Al igual que ocurre con el minado, la compraventa es una actividad económica sujeta al IAE, sin ser posible considerar el supuesto de no sujeción del art. 81.4 al no ser una venta al por menor de manera aislada. Considerando los supuestos de exención expuestos y la regla 8ª RD-L 1175/1990, debemos de calificar estas actividades en las tarifas del IAE.

En la Resolución DGT V2908-17, de 13 de noviembre, se consulta si es correcta el alta de una sociedad en el grupo 999 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas “*otros servicios n.c.o.p*” al dedicarse a la compraventa de monedas virtuales. La DGT se limita a negar sin fundamentación alguna por qué no procede el grupo 999 para determinar la recalificación en el grupo 831.9 “*Otros servicios financieros n.c.o.p.*”. Por las mismas razones anteriormente expuestas, no estimamos que sea la calificación adecuada. Es cierto que está más cerca de esta calificación la compraventa que el minado, ya que podríamos considerar adentrarnos en servicios de

intermediación u otros servicios financieros por agentes, pero en su sentido estricto, no entendemos que se adapte a la actividad económica.

TERCERO. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA).

I. CUESTIONES GENERALES.

A. MATERIALES.

A tenor del art.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, LIVA, van a estar sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen los empresarios o profesionales de manera habitual o no, a título oneroso en el desarrollo de su propia actividad económica y tal y como determina el art. 5 se tiene la consideración de empresario cuando se ordenan por cuenta propia factores de producción para intervenir en el mercado estando sujetas al impuesto todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el TAI.¹⁵

B. FORMALES.

Como obligaciones formales al impuesto, podemos señalar:

Exigir factura de los proveedores relacionados con la actividad para que el consultante tenga la posibilidad de la deducción del IVA que haya sido soportado (arts. 95 Uno y 97 Uno del LIVA). Debiendo conservarla para justificaciones (art. 29.1 letra e).

Expedir y entregar factura a los clientes y conservar una copia (art. 165 LIVA y arts. 1 y 2 RD 2402/1985 y art. 2 RD 1619/2012).

Llevar libros de registros específicos del IVA: de facturas expedidas (art. 63 RD 1624/1992) recibidas (art. 64 RD 1624/1992), bienes de inversión (art. 65 RD 1624/1992) y determinadas operaciones intracomunitarias (art. 69 RD 1624/1992).

En cuanto a su forma de presentación, solo cuando proceda por realizar operaciones sujetas y no exentas debemos de considerar:

MODELO 303: En virtud del cual se autoliquidada trimestralmente el IVA resultando el pago fraccionado que se debe de realizar por la diferencia entre el IVA repercutido y el soportado. Periodos de presentación:

¹⁵ *abr.* Territorio de Aplicación del Impuesto.

- Primer trimestre: del 1 al 20 de abril.
- Segundo trimestre: del 1 al 20 de julio.
- Tercer trimestre: del 1 al 20 de octubre.
- Cuarto trimestre: del 1 al 30 de enero.

(Considerando el último día inclusive y en la domiciliación pagos, se tienen cinco días menos.)

MODELO 340: Es un modelo únicamente informativo que se presenta en cada periodo de liquidación por aquellas operaciones que se hayan incluido en los libros registros. y debe acompañar al modelo 303, por lo que se presenta en los mismos plazos (art. 36 RGAT)

MODELO 390: Es un modelo únicamente informativo que se presentará anualmente en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año siguiente al que se refiere la declaración y representa un resumen anual de todas las operaciones.

MODELO 347: Es un modelo también únicamente informativo que se presenta anualmente entre el 1 de febrero hasta el 1 de marzo, sobre determinadas operaciones.¹⁶

Todos los modelos se deben presentar telemáticamente mediante certificado digital de manera obligatoria para las Sociedades Limitadas.

II. MINADO.

La consulta V3625-16, de 31 de agosto de 2016 determinó que en el minado de criptomonedas son operaciones que permiten crear nuevos bloques en la cadena (*blockchain*) y que por estos servicios la red autogenera una cantidad de criptomonedas. No existe relación alguna entre un proveedor y un destinatario, por lo que no hay retribución o remuneración alguna por el servicio que se presta por ningún sujeto, en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en, particular, en el asunto Tolsma¹⁷, a la que se refiere la consulta.

¹⁶ Entrega y adquisiciones de bienes y servicios, estén sujetas o no, sean exentas o no, subvenciones y ayudas no reembolsables, operaciones inmobiliarias, operaciones de entidades aseguradoras, anticipos de clientes y proveedores, arrendamientos no sujetos a retención. (cabe recordar que los alquileres que están sujetos a retención se declaran a través del modelo 180) y que estas operaciones sean en su cómputo por cuantía superior a 3005,06 euros o de 300,51 euros por los honorarios de profesionales, derechos que se deriven de la propiedad intelectual, industrial o de autor.

¹⁷ Unión Europea. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, Asunto C-16/1993

Consecuentemente, al no existir una relación directa entre dos sujetos que operan en el mercado, profesional o particularmente, implica que todos aquellos servicios de minería no son destinados hacia ningún sujeto determinado, no existe ningún otro sujeto interviniente directa ni indirectamente ni mediata. Interpretación que vuelven a reproducir las consultas posteriores sobre el minado de criptomonedas a efectos del IVA.

Esto va a implicar que el IVA no pueda ser repercutido y, por el contrario, el IVA soportado por todos los medios utilizados (equipos informáticos, suministros, mobiliario, etc.) no van a poder deducirse negando así el principio de neutralidad del impuesto. Los autores sugieren como solución la posibilidad de que pueda ser considerado autoconsumo e inversión del sujeto pasivo (PEDREIRA MENÉNDEZ, J., & ÁLVAREZ PÉREZ, 2018, p.29-30) pero no podemos encuadrarlo tal y como nuestras normas tributarias están configuradas según el art. 84. Uno.2º LIVA (VILARROIG MOYA, 2018, p.18) (SEDEÑO LOPEZ, 2019, P. 4-9). Una posible solución para poder deducirse el IVA que se soporta es valorar ampliar el objeto social de la empresa, como consultorías o asesorías a cerca de las criptomonedas, dando más servicios sobre estos activos. No obstante, cabe recordar el art. 95 LIVA que establece que para deducirse el IVA soportado es necesario que las cantidades pagadas en adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios contratadas afecten, directa y exclusivamente, la actividad empresarial, junto con las otras limitaciones que incluye este mismo artículo y resto de consideraciones.

III. COMPRAVENTA.

Los criterios a efectos de IVA han ido transformándose por parte de la Administración, siguiendo el criterio de los distintos pronunciamientos que han surgido en el TJUE. VILARROIG MOYA explica como en principio la Administración consideraba la operación como una exención prevista en el art. 20.18.j LIVA, asimilándose a un servicio financiero. Por su parte, el TJUE¹⁸ lo denominó como “*divisa virtual de flujo bidireccional*” sin ningún otro fin distintos que ser destinado a su uso como medio de pago, por lo que estaría exento en virtud del art. 135.1 letra e de la DIRECTIVA 2006/112/CE DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en adelante DIVA. Sin embargo, la Administración lo considera

¹⁸ Unión Europea. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015, Skatteverket contra David Hedqvist, asunto C-264/14. Apdo. 24

como medio de pago, y en concreto, como “*otro efecto comercial de pago*”, lo cual está exento en virtud del 135.1 letra d.

La Administración, como era lógico, ha cambiado su criterio en la misma línea que mantiene el TJUE, concluyendo que las criptomonedas son divisas y los servicios financieros que se vinculen a estas estarán exentos en aras del artículo 20.Uno.18º letra j) de la Ley 37/1992.¹⁹

A diferencia de las compraventas de criptomonedas con dinero, en las compraventas realizadas de otros bienes con criptomonedas, lo que es considerado a efectos fiscales como permuta²⁰, si se estará sujeto y no exento, ya que se cumple la realización del hecho imponible del art. 4 y se trata de empresarios al amparo del art. 5 de LIVA, por lo que se puede exigir al otro empresario que expida y entregue factura²¹.

Al respecto, debemos mencionar el art. 91.2 de la DIVA establece que cuando se lleve a cabo mediante una moneda distinta del Estado miembro, se valorará según el cambio de mercado, el cual, los Estados podrán sustituirlo por los tipos de cambio que publique el BCE. Por ende, las facturas a tenor del art. 12 del Reglamento del IVA, pueden expresarse en cualquier moneda, por lo que las criptomonedas, al considerarse divisas como veníamos diciendo, también se incluye, pero en todo caso, la cuota del IVA repercutida debe de aparecer en Euros al tipo de cambio del momento de la transacción, según los tipos de referencia publicados por el propio BCE, y en caso de que este no hiciera publicación alguna, para las criptomonedas, en general se ofrece una gran transparencia que permiten conocer en todo momento el precio de estas, lo que no resultaría complejo para el cálculo del cambio a Euros (V3513-19).

Se advierte de la posibilidad de la pérdida de valor de la criptomoneda después de la realización de la operación y esto no va a eximir al empresario de sus obligaciones fiscales contraídas, sobre todo a efectos de IVA por su naturaleza de devengo instantáneo (art. 75.1

¹⁹ Resoluciones Vinculantes de la Dirección General de Tributos V1748-18 de 18 de junio de 2018, V2034-18 del 9 de julio de 2018, V2670-18 del 2 de octubre de 2018, V3513-19 del 20 de diciembre de 2019 y V1274-20 del 6 de mayo de 2020.

²⁰ Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0999-18, de 18 de abril de 2018 y V1149-18, de 8 de mayo de 2018. No solo a efectos fiscales, pues el art. 1445 del CC establece que las compraventas son aquellos contratos en los que se entrega una cosa determinada a cambio de un precio cierto en dinero o signo que lo represente, por lo que las criptomonedas no es dinero, ni siquiera dinero electrónico, por lo que a efectos civiles a día de hoy no puede considerarse compraventa.

²¹ Además de considerarse como una obligación formal según el art. 29.1 letra e) de la LGT y el art. 2 Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

LIVA), independientemente del momento de liquidación. Por lo que una caída del precio de la criptomoneda puede ocasionar situaciones de insolvencia dando lugar al incumplimiento de las obligaciones fiscales, además de civiles, laborales, etc. por lo que como recuerda DAVID ÁLVAREZ²² quizás sería adecuado la contratación de un seguro de cobertura, el cual, seguramente tenga un alto coste debido a las grandes fluctuaciones de precios de las criptomonedas.

CUARTO. - IMPUESTO DE SOCIEDADES (IS)

I. CUESTIONES GENERALES

A. MATERIALES.

El art. 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante, LIS, establece que se gravará la renta de las sociedades que tengan domicilio en España (art. 7 LIS), por lo que el hecho imponible es la obtención de renta independientemente de su fuente de origen (art. 4 LIS).

Para este supuesto, no se considera de aplicación ninguna de las exenciones del art. 9 LIS.

La base imponible del impuesto está constituida por las rentas que se obtienen en el periodo impositivo debiéndose compensar las bases imponibles negativas de periodos anteriores (art. 10.1 LIS) con las limitaciones que la propia ley del impuesto establece en su art. 26 y el resto de matizaciones que haremos a continuación; existiendo así la obligación de presentar declaración del IS aún sin que se hayan obtenido ninguna renta sujeta o que no se haya desarrollado actividad alguna (art. 124.1 LIS).

B. PAGOS FRACCIONADOS Y OBLIGACIONES FORMALES.

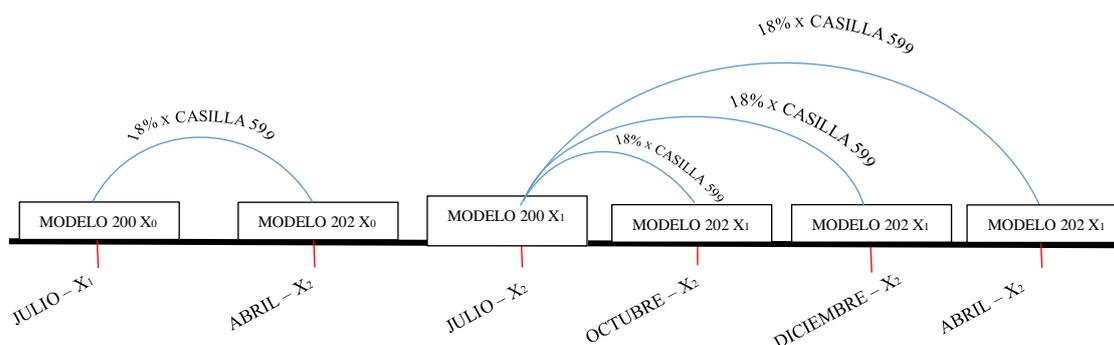
La sociedad a efectos del impuesto de sociedad tendrá la obligación de realizar pagos fraccionados en el siguiente modo, suponiendo que no se supera los 6 millones de euros en la cifra neta de negocios:

- Se está obligado cuando no resulte cero o negativa la casilla 599 del *MODELO 200* (Debe presentarse telemáticamente dentro de los “veinticinco días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo” (art. 124 LIS). Normalmente el periodo impositivo coincide con el año natural, ejemplo

²² G. SERRANILLOS, M., 2020. ¿Qué hay que tener en cuenta al realizar una factura en bitcoin? *Expansión*, [online] p.1. Disponible en: <<https://www.expansion.com>>

que tomaremos de referencia para su explicación, por lo que el modelo 200, en esta suposición de tomar como referencia el año natural, debe presentarse en los primeros veinticinco días naturales del mes de julio, teniendo 5 días menos si se domicilia el pago.

- Los pagos fraccionados se practicarán mediante el MODELO 202 en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre (art. 40 LIS).
- Cálculo: Siguiendo este ejemplo, se aplicará el 18% de la casilla 599 resultante de la última declaración del impuesto del mes de julio del año anterior para el mes de abril, pero para los meses de octubre y de diciembre, como ya se ha presentado el impuesto, se utilizará como base para aplicar el 18% la casilla 599 de la declaración de julio de ese mismo año.



ELABORACIÓN PROPIA. FUENTE: Art. 40 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

II. OBLIGACIONES CONTABLES Y REGISTRALES.

En estos términos, se debe de poner atención a tratamiento contable que se le dan a las criptomonedas a efectos del impuesto de sociedades y de las obligaciones del empresario (art. 25 CCom.). Al respecto, el ICAC, en la consulta Número BOICAC 120/DICIEMBRE 2019-4, determina que las criptomonedas se contabilizarán como Existencias del Grupo 3 del PGC “cuando se mantengan para la venta en el curso ordinario del negocio”; y si no se mantienen para la venta ordinaria del negocio como Activos Intangibles, aunque advierten que los activos inmateriales no forman parte de la venta ordinaria de negocio, por lo que se contabilizarán como existencias. Por ende, existirán consecuencias diferentes según su calificación en las valoraciones contables para las correspondientes deducciones de los gastos fiscales.

PEDREIRA MENÉNDEZ y ÁLVAREZ PÉREZ hacen un análisis exhaustivo de las consecuencias de valoración y la contabilización según su uso:

Activo inmaterial intangible: Según NRV 5^a, se valorará según precio de adquisición, o coste de producción. Valoración inicial:

- Minería de criptomonedas: Deberá de calcularse el coste de producción (costes de personal, energéticos, etc.).
- Compraventa: Si se han adquirido a otra persona o entidad, se contabilizará según su precio de adquisición.
- Adquisición o venta de otros bienes con criptomonedas: Se deberá de contabilizar con las reglas valorativas de las permutas, en concreto, permutas comerciales y se registran contablemente por la suma del valor razonable del activo que se entrega y de las contrapartidas monetarias entregadas, dado el caso.

En cuanto a su valoración posterior, como activo inmovilizado intangible, deben de amortizarse, y al ser imposible determinar la vida útil de este, deberá de amortizarse por un plazo de 10 años como vida útil. No obstante, no hay un deterioro irreversible real, sí que puede haber pérdidas de valor por deterioros y más con un activo con tanta volatilidad como sería el caso del Bitcoin, por lo que los deterioros podrían ser reversibles, ergo, en la misma línea que PEDREIRA MENÉNDEZ y ÁLVAREZ PÉREZ, no existe un verdadero encaje como inmovilizado intangible debido a que no existe una amortización real de estos activos. En todo caso, de ser categorizado como inmovilizado, deberá de amortizarse por un periodo de vida útil de 10 años por cualquiera de los tres métodos (lineal, degresiva por números dígitos o degresiva de porcentaje constante) según interese dar más gasto en los primeros ejercicios de la vida de la sociedad y menos con el transcurso del tiempo (aunque en el cómputo total, el gasto será el mismo, solo se diferencia cuándo darlo) con el límite anual de la veinteava parte de su importe (art. 12.2 LIS), por lo que deberá de hacerse el correspondiente ajuste de los gastos contables registrados y de los gastos fiscales deducibles.

Existencias: Cuando sean activos vendidos para el curso normal del negocio. Bajo nuestro punto de vista, la sociedad tiene como objeto social la compraventa de criptomonedas, por lo que parece complicado valorar que se traten de inmovilizados, ya

que la venta de estos es la única fuente de ingresos de la sociedad, por lo que lo más adecuado es que sea considerado como existencias.

Debe valorarse inicialmente mediante su coste de producción para la minería o mediante su precio de adquisición para la compraventa, debiendo practicarse los correspondientes ajustes del deterioro por su valor neto realizable al cierre del ejercicio, en aplicación de NRV 10.^a Existencias del PGC.

Por ende, la sociedad en este caso deberá de contabilizar las criptomonedas por sus respectivas operaciones categorizándolas como existencias y en caso de pérdida por deterioro, es decir, en caso de pérdida de valor de estas, podremos deducirlo fiscalmente, siempre y cuando esté registrado contablemente, algo que no es posible si consideramos en el caso de los deterioros del inmovilizado intangible (art. 13.2 LIS).

III. LIQUIDACIÓN.

Para su cálculo, siguiendo el esquema facilitado del ANEXO II, en estimación directa, se partirá del resultado contable antes de impuestos, siendo este la diferencia que existe entre ventas e ingresos y compras y gastos devengados durante el ejercicio, el cual se tendrá que corregir mediante ajustes extracontables (art. 10 LIS) para determinar el resultado fiscal, es decir, los gastos contables son generalmente gastos fiscalmente deducibles, aunque en el art. 15 de la LIS expone una serie de excepciones donde determina que gastos contables no son fiscalmente deducibles, entre las que podemos destacar para la consulta que nos es menester, entre otras: tributos, multas y sanciones ya sean penales o administrativas, fondos internos que se empleen para contingencias análogas a planes y fondos de pensiones, gastos de servicios en operaciones con paraísos fiscales, las participaciones en beneficios de los administradores (al que se refiere el art. 217.2 letra C, LSC), pérdidas por deterioros de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, deudas por ITPYAJD en modalidad AJD y algunos gastos financieros en el grupo o por adquisición de participaciones de capital de cualquier entidad.

Antes de compensar con las bases imponibles negativas de otros ejercicios anteriores, se pueden practicar ciertas reducciones procedentes de actividades de desarrollo tecnológico e investigación en los términos que expone el art. 23 LIS. No obstante, no consideramos esta cuestión para la consulta planteada, pero se deben tener en cuenta para posibles inversiones futuras de la sociedad en I+D+I.

En consecución tendríamos que tener en cuenta aplicar las reducciones por capitalización de reservas, esto es, un beneficio fiscal en forma de reducción para que los beneficios se capitalicen en vez de ser repartidos en la forma del art. 25 LIS.

A continuación, se daría lugar a las compensaciones de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el límite del 70% de la base imponible obtenida previamente a la aplicación de la reserva de capitalización y en todo caso con el límite de 1 millón de euros (art. 26 LIS), aunque el 70% calculado sea inferior al millón de euros. Cabe destacar, que esta limitación no será aplicable durante los primeros tres ejercicios con bases positivas por ser sociedad de nueva creación (art. 26.3 LIS).

Tras estos cálculos, obtenemos la Base Imponible del Impuesto de Sociedades a la cual debemos de aplicar el tipo de gravamen que corresponda, en este caso debemos de considerar aplicar el 15% en el primer periodo impositivo positivo y en el siguiente por ser una sociedad de nueva creación que inicia actividad económica (considerándose a tal efecto que con carácter previo no haya sido realizado por otras personas o entidades conforme al art. 18 LIS; y que las actividades no hayan sido realizadas por personas físicas que representen más del 50 por ciento de las participaciones) y que no forme parte de un grupo empresarial al que se refiere el art. 42 CCom. (art. 29.1 LIS). Después corresponderá aplicar el tipo general del 25%.

Al aplicar el tipo de gravamen obtendremos la cuota íntegra que debemos aplicar las deducciones de doble imposición, que no son aplicables al caso y las bonificaciones del art. 33 LIS, para así obtener la cuota íntegra ajustada. Sobre esta debemos aplicar las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, de las cuales podemos cuando proceda considerar sucintamente para la consulta planteada:

Actividades de investigación y desarrollo (con carácter general de 25% + 17 % sobre los gastos de personal + 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado²³) e *innovación tecnológica* de proyectos individualmente especificados (50 % para los gastos de innovación tecnológica por ser PYME²⁴). - Art. 35 LIS.

Creación de empleo:

²³ Queda excluidos construcciones y terrenos excepto que estén totalmente afectos a estas actividades.

²⁴ anexo I del Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014

- *Contratación de persona menor de 30 años* da lugar a derecho a deducirse 3000€. Sin perjuicio de esto, cabe destacar la posibilidad de deducción del 50% del menor de: las prestaciones por desempleo pendientes por percibir; o de 12 mensualidad. Por lo que, siendo una empresa inferior a 50 trabajadores, a efectos fiscales, supone de interés la contratación de personal que fueren beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo con un mínimo de 3 meses antes a la relación laboral, siempre que en los 12 meses siguientes a la contratación se produzca un incremento en una unidad de número de trabajadores con respecto al año anterior. – Art. 37 LIS.
- *Trabajadores con discapacidad* – Art.38 LIS:

Discapacidad de 33-65%: 9.000 euros por cada persona/año.

Discapacidad de +65%: 12.000 euros por cada persona/año.

De las expuestas, debemos de tener en cuenta las normas comunes prevista en el art. 39 LIS, en cuanto a limitación temporal²⁵, cuantitativa²⁶ y otras opcionales²⁷.

Tras las deducciones mencionadas obtendremos la cuota líquida a la que debemos de minorar las retenciones e ingresos a cuenta (art. 41 LIS) y pagos fraccionados a los que se refiere el art. 40 LIS para obtener la cuota diferencial.

Para calcular los pagos fraccionados, habiendo dos modelos nos decantamos por el general siempre que no se supere la cifra neta de negocios de 6.000.000 €. Que se calculará aplicando el 18% sobre la cuota íntegra del último período impositivo que haya vencido el primer día de los 20 naturales de los meses de abril, octubre o diciembre minorada por las deducciones y bonificaciones y por las retenciones e ingresos a cuenta. Si el resultado fuere cero o negativo, no existe obligación,

Cuando la suma de las cantidades satisfechas por las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados superen la cantidad resultante de practicar en la cuota íntegra del Impuesto las bonificaciones y las deducciones se tiene derecho a la devolución.

²⁵ Para practicar las deducciones inaplicadas de otros ejercicios será de 15 años o de 18 para I+D+I

²⁶ No se puede exceder del total del 25 % de la cuota íntegra ajustada. Podrá ser del 50% para actividades de I+D+I por los gastos que excedan del 10 % de la cuota íntegra ajustada.

²⁷ Art. 39.2 LIS

IV. INCENTIVOS PARA LAS EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

Se considera empresa de reducida dimensión, en adelante ERD, aquellas que no superan 10 millones de euros cifra de negocios del año anterior, al ser de nueva creación, la cifra de negocios se considerará la del mismo año. Encontramos su regulación en los arts. 101 y ss., a tenor de los cuales podemos considerar los siguientes incentivos aplicables a la consulta planteada:

Libertad de amortización al margen de las tablas siendo necesario un incremento de la plantilla durante los 24 meses siguientes. El incremento se multiplicará por 120.000 euros para hallar la cuantía máxima para beneficiarse de la libre amortización adelantando así el gasto fiscal.

Amortización acelerada no necesita del requisito del incremento de la plantilla y supone multiplicar por 2 el coeficiente máximo de amortización doblando así el gasto fiscal.

Deterioro por insolvencia de deudores del 1% del total de los deudores al cierre de ejercicio, por lo que resulta un ahorro fiscal prácticamente insignificativo.

Reserva de nivelación permite minorar la base en 10% de su importe, pero revirtiéndose la cantidad en los 5 años inmediatos debiendo dotarse una reserva indisponible con cargo al resultado positivo por importe de esta minoración hasta obtener el total necesario.

Arrendamiento financiero mediante la aplicación del triple del coeficiente máximo de amortización de las tablas correspondiente a la recuperación del coste del bien.

QUINTO. - REPARTO DE DIVIDENDOS EN FORMA DE CRIPTOMONEDAS O EN METÁLICO.

La primera cuestión que debemos plantearnos es si posible el reparto de dividendos en especie, en concreto, criptomonedas.

Al respecto, no hay impedimento alguno en las normas mercantiles para que se produzca el reparto de dividendos en especie, aunque el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en adelante LSC, parece dar por hecho de que se harán en metálico (GONZÁLEZ VARADÉ, 2019), en base al principio de permisibilidad, esto es, lo que no está prohibido está

permitido, por lo que no hay obstáculo para ello (DEL CASTILLO IONOV, 2020). No obstante, en LIRPF sí que se habla de dividendos en especie y como debe de tributarse por estos conceptos. En todo caso, es aconsejable mención expresa en los estatutos sobre esta posibilidad.

SEXTO. - IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

I. RETENCIONES PRACTICADAS A TRABAJADORES POR PAGO DE SALARIO EN FORMA DE CRIPTOMONEDAS.

Las criptomonedas no son consideradas dinero de curso legal, por lo que al amparo del art. 29 Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores, en adelante, ET, los trabajadores deberán de recibir el salario y el pago delegado a la Seguridad Social en moneda de curso legal o mediante cheque o similar. Según el art. 26 del ET el salario lo forma el total de percepciones económicas, de las cuáles, no se podrá recibir más del 30 por cien sobre el total del salario en especie.

A efectos fiscales, el art. 42 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante LIRPF, considera a las rentas en especie cuando se utilice o se consuma un bien o derecho que satisface fines particulares de forma gratuita por el precio inferior al normal del mercado, aunque no suponga un verdadero gasto para el pagador.

Para dar respuesta a la problemática planteada en las retenciones que se deben practicar para la satisfacción del IRPF y dar así cumplimiento a las obligaciones fiscales tenemos que acudir a los artículos 74 a 79 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante, RIRPF.

El empresario que satisface las rentas a sus trabajadores es quién está obligado a realizar “ingresos a cuenta” a favor de la Hacienda Pública cuando se satisfacen rentas en especie (art. 74.2 RIRPF).

Para la valorización de los ingresos a cuenta se deberá aplicar a la base de retención (cuantía total que se satisfaga o abone, valorizándose a precio de mercado - art. 43 LIRPF, algo que no guarda especial complejidad en el caso de las criptomonedas por ser un mercado transparente) el correspondiente tipo de la retención practicada según el art. 101 LIRPF.

El empresario deberá presentar el modelo 111 según el art. 2.1 letra a de la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo. El plazo de presentación del modelo dependerá de la consideración que tenga el pagador según art. 3 de la Orden. En este caso, al no ser considerada gran empresa, será en los veinte primeros días naturales del mes de abril, julio, octubre y enero que correspondan al trimestre anterior, y si coincide el último con día inhábil se trasladará al siguiente hábil. En el supuesto de domiciliar el pago se tienen cinco días menos. Es obligatorio para las Sociedades Limitadas que se hagan las presentaciones en forma telemática (art. 4.1 letra b de la Orden)

También debemos mencionar el modelo 190 que será un resumen anual con todas las retribuciones e ingresos a cuenta satisfechos a los trabajadores. Este deberá ser presentado entre *“el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al que corresponde el resumen anual”* (art. 5 Orden EHA/3127/2009)

Cómo última obligación formal del empresario al respecto será la de entregar los certificados de los ingresos a cuenta y retenciones practicados (art. 29.2 letra h), que reflejará los datos del modelo 190 para que el trabajador los emplee para su autoliquidación del IRPF, y este, cuando parte de su retribución fuese en especie debe declararlo como rendimiento del trabajo en la base general.

II. TRIBUTACIÓN DE LAS CRIPTOMONEDAS EN EL IRPF.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tiene carácter personal y subjetivo que grava de forma directa la renta de las personas físicas, según su naturaleza, siendo esta el total de sus rendimientos (de trabajo, de capital y de actividades económicas), ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta establecidos por ley, independientemente del lugar dónde se generen y de la residencia del pagador, por lo que gravarán las rentas mundiales independientemente de su origen (arts. 1, 2 y 6 LIRPF). Por lo que, a efectos del impuesto, debemos de calificar la renta obtenida por el consultante, las cuales podrán tener su origen por operaciones que realice a modo particular o de la actividad económica que desarrollará la sociedad.

A. COMPRAVENTAS A TÍTULO PERSONAL:

No parece existir debate doctrinal. VILLAROIG MOYA clasifica la compraventa de criptomonedas como ganancia y pérdida patrimonial²⁸, excepto cuando se pueda calificar como rendimiento, ya que existe una alteración del patrimonio²⁹ (art. 33 LIRPF). Por tanto, las ganancias y pérdidas por la transmisión de criptomonedas se integrarán en la base imponible del ahorro (art. 46 letra b LIRPF), por lo que para integrarse y compensarse solo podrán hacerse entre sí en cada periodo impositivo y de ser negativo se compensará con los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro con el límite del 25% pudiéndose compensar en los siguientes cuatro años siguiendo el mismo orden (art. 49 letra b LIRPF). Se valorará por la diferencia entre los valores de adquisición (la suma del importe real de adquisición,) y de transmisión (suma del precio de enajenación (a valor de mercado, o superior), de los costes de las mejoras y los gastos y tributos, incluyéndose comisiones satisfechas por esta operación) según el art. 34.1 y 35 LIRPF.

B. PERMUTAS ENTRE CRIPTOMONEDAS:

Es habitual pensar que esta operación puede no estar sujeta al IRPF ya que no se cambia a dinero de curso legal previamente para adquirir otra criptomoneda diferente, por ejemplo, utilizar bitcoins para adquirir ethereum. La consulta vinculante V0999-18 deja claro de que esta operación de permuta a tenor del art. 1.538 CC, supone una alteración patrimonial por ponerse de manifiesto una variación en el valor patrimonial de la moneda que se adquiere (ethereum) en relación con la valoración de la moneda que se transfiere (bitcoin). Si adquirimos bitcoins por valor de 1000€, los cuales se revalorizan y alcanzan la cifra de 1200€ con los que adquirimos ethereum. Hay una diferencia patrimonial en forma de ganancia de 200 por las que se debería de tributar, pero, ¿se debe de tributar por estos conceptos aun cuando no hayan sido transformadas a dinero

²⁸ Según la Consulta vinculante V0808-19, apoyándose en la teoría del título y modo del art. 609 CC y la doctrina mayoritaria del Tribunal Supremo, entre otras, la Sentencia de 7 de septiembre de 2007, se entenderá a efectos de imputación temporal, que la ganancia o pérdida patrimonial tiene lugar en el momento en el que el contribuyente entrega las monedas virtuales, independientemente de cuando reciba el precio.

²⁹ De querer convertir una criptomoneda en dinero, y no resultar posible por situación de insolvencia de una entidad depositaria, no se considerará como pérdida patrimonial hasta la sentencia judicial de ser incobrable, ya que el crédito no se extingue, por lo que tras la resolución judicial deberá de integrarse en la base general por no tener origen en una transmisión, sin perjuicio de otras acciones legales (V1979-15). Misma conclusión cuando la entidad depositaria se disuelve y extingue (V2603-15)

de curso legal? La DGT en dicha consulta deja claro que sí se debe de tributar como ganancia y pérdida patrimonial conforme al art. 33.1 LIRPF.

Para su valoración, siguiendo la consulta mentada, en virtud del art. 37.1 letra h), se determina por la diferencia entre el valor de adquisición de la criptomoneda cedida y el valor de mercado de la criptomoneda entregada o el valor de mercado de la criptomoneda que se recibe si este es mayor. Ergo, para las futuras transmisiones de las criptomonedas que se han obtenido mediante la permuta, para su valorización se determinará por el valor tenido en cuenta en la anterior transmisión. El valor de mercado de las criptomonedas no resulta difícilmente determinable. Además, lo normal es la utilización de *exchanger*, por lo que para su determinación resulta aún más sencilla.

La misma consulta resuelve el supuesto en caso de pérdidas patrimoniales por estas operaciones. La DGT determina que estas ganancias patrimoniales se incluyen dentro de la base del ahorro según lo dispuesto en el art. 46 b) de LIRPF y se integra y compensa según el art. 49.1 letra b) de LIRPF exclusivamente entre sí y de arrojar un saldo positivo, con el límite del 25%, podrá compensarse con el saldo de los rendimientos de capital mobiliario.

C. TRIBUTACIÓN POR REPARTO DE DIVIDENDOS EN METÁLICO O EN ESPECIE (CRIPTOMONEDAS):

Cuando los dividendos sean repartidos en forma de criptomonedas, serán considerados como renta de capital mobiliario a tenor del art. 25.1 letra a) de LIRPF, se valorará a precio de mercado (art. 43 LIRPF) y formarán parte de la base imponible del ahorro (art. 46 LIRPF), por lo que su integración y compensación se deberá de compensar exclusivamente entre el resto de capitales mobiliarios y posteriormente se podrá compensar, de resultar saldo positivo, con los saldos de las ganancias y pérdidas con el límite del 25% (art. 49.1 letra b). Misma consideración cuando el reparto se hagan en metálico, por lo que no supone ninguna ventaja fiscal a estos efectos.

Se debe de tener en cuenta de que surge la obligación por parte de la sociedad de practicar retenciones del 19% y realizar los ingresos a cuenta correspondientes por el reparto de dividendos, sean en especie o en metálico, según el art. 101.4 LIRPF mediante el *MODELO 123* en los veinte primeros días naturales siguientes al trimestre

natural por todas las obligaciones de retenciones e ingresos a cuenta que deban satisfacerse. Surge el derecho del perceptor a deducirse la retención practicada.

D. CRIPTOMONEDAS COMO RENDIMIENTO DE CAPITAL MOBILIARIO.

Exponíamos que parece haber unanimidad entre los autores para su consideración como ganancia y pérdida patrimonial por las transmisiones de criptomonedas.

Es menester recordar que la tecnología blockchain en la que se basan todas las criptomonedas ofrecen multitud de funcionalidades lo que puede hacer variar la propia naturaleza de las criptomonedas, mutando así la calificación del activo a efectos de IRPF.

Bajo esta rúbrica, podemos conceptualizar a las criptomonedas como rendimiento de capital mobiliario en los supuestos del art. 25.1 de LIRPF (rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad) en los casos del art. 25.2 LIRPF (Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) o incluso como operaciones de capitalización del art. 25.3 y Disposición adicional vigésima sexta de la LIRPF.

Para el primero de los casos, parece complicado considerar a las criptomonedas como títulos o anotaciones que representen partes alícuotas del capital social en aras del art. 92 LSC, sin embargo, tenemos la opción de considerar los tokens³⁰ representativos de títulos, en concreto, las denominadas acciones tokenizadas³¹. A través de las cuales podemos adquirir los derechos de las acciones, pero no las propias acciones en sí, por lo que mediante el pago con criptomonedas podemos adquirir derechos a participar en beneficios o en el aumento del valor de la entidad emisora (Security Tokens) o la posibilidad de adquirir servicios, productos o ser negociados tras su emisión (Utility

³⁰ Se podría definir *token* como un valor creado por una entidad para la gestión de su negocio dando la posibilidad de que los usuarios puedan intervenir e interactuar con los productos de aquella que ayuda a facilitar las distribuciones y reparto de beneficios entre los accionistas. Mougayar, W. (2016). *The business blockchain: promise, practice, and application of the next Internet technology*. John Wiley & Sons.

³¹ La compañía exchanger Bittrex permite la compra de acciones tokenizadas de grandes empresas como Apple, Tesla, Facebook, Netflix, Pfizer, Google, Amazon o Alibaba. DI MATTEO (2020) *Diariobitcoin: «Bittrex lanza operaciones comerciales con acciones tokenizadas de compañías como Apple, Amazon, Google, Netflix y otras*. Fecha: 7 de diciembre de 2020. Consultado el 20 de mayo de 2021. Disponible en: <https://www.diariobitcoin.com/>

Tokens). Por lo que también cabe hablar de las *ICOs*³² (Initial Coin Offering), como forma de financiación, sobre todo utilizadas por *startups*, en la que se precompran derechos utilizando tokens mediante la tecnología blockchain, por lo que al cobro de tales derechos, se estaría generando una rentabilidad sujeto al rendimiento de capital mobiliario del art. 25.1 LIRPF.

Del mismo modo y con la misma consideración a efectos del art. 25.1, está muy extendido en la comunidad criptográfica las operaciones de *staking*, consistentes en adquirir criptomonedas y dejarlas bloqueadas, sin poder operar con ellas durante determinado periodo de tiempo, en forma de depósitos en *wallets* o carteras virtuales, obteniendo por tales depósitos una rentabilidad como recompensa (MORENO, 2021), por lo que no se estaría especulando o negociando a corto plazo con criptomonedas, ergo también deberá ser considerado como rendimiento de capital mobiliario³³.

La reciente consulta vinculante de la DGT, V0766-21 de 31 de marzo de 2021, se consulta sobre los *tokens* a efectos de Impuesto del Patrimonio, cuya Ley 19/1991, de 6 de junio, hace la misma diferenciación que el art. 25.1 y 2 “participación en fondos propios” y “cesión a terceros de capitales propios”, por lo que resulta posible una interpretación análoga a efectos del IRPF. La consulta manifiesta que para tener una consideración u otra será necesario que derechos o facultades pueden otorgar los *tokens* para su calificación, diciendo que para considerarse como participación en fondos propios de otra entidad no basta con ejercer derechos de voto o cualquier otra papel en la gestión del negocio, siendo estas cuestiones meramente adicionales, sino que la clave de esta calificación radicará en que haya sido creado por la propia entidad previa aportación de bienes, derechos o fondos (en forma de *tokens*), que otorguen un derecho de participación en beneficios y en las cuotas resultantes de la liquidación, pues en caso contrario, estaríamos en una situación de “cesión de capital propio a terceros” del art. 25.2 LIRPF lo que supondría, en todo caso, un rendimiento de capital mobiliario integrable en la base del ahorro, aun cuando se trate de una transmisión.

³² Véase: CNMV: Comunicado sobre operaciones de captación de fondos a través de initial coin offering (ICOs). Fecha: 26 de marzo de 2019. European Securities and Market Authorities (2017). ESMA alerts investors to the high risks of Initial Coin Offerings (ICOs). Fecha: 13 de noviembre de 2017. European Securities and Market Authorities (2017). ESMA alerts firms involved in Initial Coin Offerings (ICOs) to the need to meet relevant regulatory requirements. Fecha: 13 de noviembre de 2017.

³³ Una de las criptomonedas que generan rendimientos mediante operaciones de *staking* es la denominada KuCoin

E. OBLIGACIONES FORMALES

Podemos determinar que como obligaciones formales por estas operaciones, se debe comunicar a la AEAT las operaciones de permutas realizadas y las de venta a cambio de euros, así como los dividendos obtenidos, que tendrán que ser incluidas en la declaración del periodo impositivo que correspondan según el momento de su realización mediante el modelo 100 y deberá de tenerse en cuenta el art.104.1 de la LIRPF que dispone que se tendrá que conservar durante el plazo de prescripción (4 años) los documento justificativos.

Cabe recordar la obligación del art. 105.1 LIRPF de conservar la documentación correspondiente y a expedir certificado de retención y de realizar ingresos a cuenta. En la misma línea el art. 29.2 LGT.

SÉPTIMO. – IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE PERSONAS NO RESIDENTES (IRNR)

En vistas de que uno de los socios reside en Andorra³⁴, debemos considerar el impuesto de no residentes regulado en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante, LIRNR. No se considera que exista un establecimiento permanente, por lo que no tributará por el IS.

A diferencia de que los residentes tributarán por sus rentas mundiales independientemente del lugar de su fuente y del origen del pagador, los no residentes deben de tributar por las rentas obtenidas en España (art. 1 LIRNR).

Constituye el hecho imponible de este impuesto la obtención de renta, dinerario o en especie (art. 12 LIRNR). Al ser socio que únicamente aporta capital y no realiza ninguna actividad dentro de la sociedad, solo podemos considerar el rendimiento de capital mobiliario que se obtiene por el reparto de dividendos de la empresa (art. 13.1 letra f) PRIMERO de la LIRNR) sin poder considerar las exenciones del art. 14 LIRNR.

³⁴ Andorra no forma parte de la UE ni del Espacio Económico Europeo. Importante consideración a efectos de determinar la cuota tributaria según el art. 25.1 letra a) de la LIRNR. Andorra según el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 era considerado paraíso fiscal, no obstante, dejó de tratarse como paraíso fiscal tras la firma entre ambos estados de Convenio de Doble Imposición.

Teniendo en cuenta el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. (BOE de 7 de diciembre de 2015), en adelante CDI, en relación con el art. 4 IRNR, los dividendos que se obtengan por el reparto de una sociedad con domicilio en territorio español, podremos determinar las obligaciones fiscales que nacen para el socio residente en Andorra.

En virtud del art. 10 del CDI, los dividendos que reciba el socio residente en Andorra tributarán en Andorra, no obstante, el apartado segundo establece que también se tribute en España con el límite del 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que represente al menos el 10% del capital social de la empresa española o del 15% para el resto de los casos, sin embargo, según el apartado cuarto del art. 10 del Convenio, si el socio residente en Andorra desarrolla una actividad económica a través de un establecimiento permanente situado en España y los dividendos están vinculados al establecimiento permanente, se debería tributar en España (art. 7 del CDI). Por ende, podemos considerar que las participaciones correspondientes al socio de Andorra puedan ser adquiridas por una sociedad *holding*³⁵ constituida en Andorra y con domicilio en Andorra sin establecimiento permanente en España para todas las inversiones extranjeras de este socio, que a efectos del IRPF de Andorra estará exenta según el art. 5.j- Llei 5/2014, del 24 d’abril, de l’impost sobre la renda de les persones físiques.

Por lo que las cantidades que debe de retener la sociedad por el reparto de dividendos al socio residente en Andorra será del 5% si se hace a través de una sociedad holding que represente un 10% del capital social de la empresa española y en el resto de los casos se deberá retener por el 15%.

No existe la obligación de presentar el *MODELO 210* por el socio que obtiene los dividendos, ya que la renta es obtenida sin mediación de un establecimiento permanente y la sociedad española tiene la obligación de practicar la retención correspondiente (art. 4 Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre)

³⁵ Las sociedades holding o de tenencia de valores tienen una exención total del dividendo repartido al existir un CDI con España a efectos del impuesto de sociedades del principado. Se recuerda que el capital mínimo debe ser de 120.000€. Art. 38 Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l’impost sobre societats. En otro caso, el impuesto de sociedades en Andorra tiene un tipo de gravamen de entre el 2-10% y consta de un régimen con muchos incentivos fiscales.

OCTAVO. - COMPARACIÓN FISCAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS APLICABLES A LA CONSULTA.

Con respecto a la última cuestión planteada, la propia sociedad manifiesta que en su estrategia empresarial busca tener el modelo fiscal dentro de España más atractivo para el ejercicio de sus funciones y optimizar así sus propios beneficios, por lo que es menester comparar cual es el lugar donde deberá radicar el domicilio fiscal de la sociedad para acogerse a un régimen fiscal u otro, dependiendo del modelo de tributación de cada Comunidad Autónoma, en adelante CCAA.

Antes de analizar cada tributo, debemos advertir que para que se fije el domicilio fiscal en una CCAA u otra, no basta con la simple declaración de esta situación, sino que el domicilio fiscal de la sociedad será el lugar en el que se encuentre *“efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios”* (art. 48.2 letra b LGT). Para el caso de las personas física será el lugar de residencia habitual o si realiza actividades económicas será el lugar donde radique *“efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas”*, y según el art. 113 RGAT debe tener como origen la mitad de la base imponible general del IRPF en el lugar en el que se pretenda tener la residencia fiscal, de otro modo, no es posible establecer domicilio fiscal diferente a la residencia habitual.³⁶

I. DIFERENCIAS EN LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

El IVA cuenta en todas las CCAA (con excepciones que explicaremos más adelante) con los mismos tipos impositivos del 21% general, del 10% tipo reducido y del 4% de tipo superreducido según determina para cada bien y servicio en los arts. 90 y 91 LIVA.

El TAI del IVA supone todo el territorio nacional con excepción de Canarias donde se exige el Impuesto General Indirecto Canario, en adelante IGIC, regulado en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. ; y en Ceuta y Melilla existe el denominado Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla IPSI, regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, en adelante LIPSI.

³⁶ Por todas: Consulta Vinculante nº V0364-20.

A. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO (IGIC).

Tiene un funcionamiento muy similar al IVA, como comentábamos anteriormente, con un sistema de repercusión por el empresario y de soportar la repercusión por el consumidor.

Cuenta con varios tipos impositivos distintos: tipo cero del 0% para bienes de primera necesidad (art. 51 Ley 4/2012), reducido del 2,75% para determinadas viviendas (art. 53 Ley 4/2012), reducido del 3% para productos derivados de las industrias y determinadas actividades (art. 54 Ley 4/2012), general del 7% (que gravará la electricidad, frente al 21% de la península), del 9,5% para obras y servicios en vehículos de motor terrestre y marítimos (art. 53 Ley 4/2012), del 13,5% para puros, alcohol y armamentística, joyas (art. 56 Ley 4/2012) y especiales de entre un 20% para el tabaco (art. 57 Ley 4/2012). Cabe recordar que existe un recargo porcentual del 0,3%, 0,7%, 0,95%, 1,35% y del 2% que se aplicarán en las importaciones cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicio estén gravadas por los tipos de impositivos antes descrito respectivamente; todo ello, frente a los tipos impositivos que supone el IVA.

El art. 50 Uno.18º letra j) de la Ley 4/2012 prevé la misma exención que hace el art. 20 Uno. 18º letra j) de la LIVA, por lo que va a estar también exenta la compraventa en territorio del archipiélago canario.

En cuanto al minado, si la argumentación en el IVA es que no existía una contraprestación ni relación servicio-proveedor, en el IGIC existe un supuesto expreso de no sujeción que encaja en este supuesto en el art. 9 apartado 8º para *“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación”* en la Ley 20/1991 sin que podamos considerar para la consulta el art. 23.3 de la ley.

No obstante, al igual que en el IVA, las adquisiciones de bienes en las que se utilicen como medio de pago criptomonedas sí que tributarán, en tanto en cuanto, la entrega del bien adquirido suponga la realización del hecho imponible (art. 4.1 Ley 20/1991), que deberá ser considerado como permuta. Para su valorización, tal y como recuerda la Agencia Tributaria Canaria en la consulta NO VINCULANTE nº 288, de 15 de diciembre de 2003: El art. 23.1 de la Ley 20/1991 prevé la regla de determinación de bases imponibles del IGIC cuando la contraprestación no consista en dinero, considerándose como base imponible, a tales efectos, el precio en dinero acordado entre las partes. Para nuestro asunto, debemos de considerar la disposición del apartado tercero de este mismo artículo en el que

se establece que el valor del bien, cuando sea susceptible de tener un variaciones de valor, se considerará el valor en el momento de la entrega.

De decantarse por las oportunidades que ofrece la fiscalidad de Canarias, deberá tenerse en cuenta, sucintamente las siguientes obligaciones formales:

- Presentar la declaración censal mediante el *MODELO 400*.
- Presentación del *MODELO 420* entre el 1 y el 30 de enero y entre el 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre, para operaciones sujetas y no exentas y el *MODELO 425* que será el resumen anual del IGIC que se presentará entre 1 y el 30 de enero junto con el 420 correspondiente de ese trimestre.
- Presentar el *MODELO 415* cuando se realicen operaciones con terceros y se superen 3005,06 € en el cómputo de todo el ejercicio el mes de febrero por las operaciones del año inmediatamente anterior o el *MODELO 416* por operaciones exentas del art. 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
- En virtud del art. 28 de Decreto 182/1992, 15 diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo, también podemos mencionar como otras obligaciones: censarte mediante el *MODELO 400*, llevar libros-registros y a presentar declaraciones y autoliquidaciones, salvo que se esté exento del impuesto; y por el otro lado, las propias del empresario de expedir y entregar factura y conservar las recibidas de proveedores, , informar sobre terceras personas a requerimiento de la administración.

B. IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN, LOS SERVICIOS Y LA IMPORTACIÓN (IPSI).

El IPSI es el impuesto indirecto que se aplica en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, las cuáles, mediante sus ordenanzas establecerán los tipos impositivos que gravara cada hecho imponible, los cuáles serán de entre el 0,5% y el 10% (art. 18.1 LIPSI), entre las que podemos destacar el consumo de energía que tributará al 1%³⁷ en ambas ciudades.

³⁷ Anexo 1. Tipos Impositivos. Segundo del Decreto nº 63 de fecha 10 de febrero de 2019, relativo a la aprobación definitiva de la modificación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores) en la Ciudad Autónoma de Melilla y art. 33 Cuatro. Ordenanza del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en la Ciudad Autónoma de Ceuta y anexos informativos.

Por otro lado, la LIPSI en su art. 1 y 3 relativo al hecho imponible se refiere solo a *bienes muebles corporales*, por lo que como las criptomonedas suponen bienes incorporeales, su minado y su compraventa no resultarán gravadas por el impuesto.

Al no realizarse el hecho imponible del impuesto no surgirá ninguna obligación formal. Sin embargo, al igual que ocurría con el resto de impuestos indirectos, cuando se utilicen las criptomonedas como medio de pago en compraventas si dará lugar al pago del impuesto por la adquisición de bienes o de servicios en tanto en cuanto se realice el hecho imponible.

El IPSI en términos generales tiene un hecho imponible muy restringido como podemos ver, tanto que no grava el comercio minorista ni el mayorista (M. C. MORÓN, 2006, p. 69), sino la producción y elaboración de bienes y los servicios, lo que supone que no existe obligación de satisfacer ningún impuesto indirecto por las operaciones objeto de la consulta.

II. COMPARATIVA FISCAL A EFECTOS DEL IRPF.

El IRPF es un impuesto parcialmente cedido a las Comunidades autónomas (art. 3 LIRPF), por tanto, tendremos tramos estatales y tramos autonómicos para el cálculo de la cuota tributaria. Como veníamos diciendo, la base imponible de la renta se dividirá en la renta general y la renta del ahorro. Tras calcular las bases imponibles generales y del ahorro, aplicar las respectivas reducciones para hallar las bases líquidas del ahorro y general, a estas debemos de aplicar por un lado los tramos estatales³⁸ (ANEXO III) – considerando las peculiaridades de Navarra y País Vasco – y por el otro los autonómicos. En este punto interesan las CCAA con mejores tramos fiscales, sin embargo, resulta imposible dar una respuesta exacta al consultante sobre cuál es el mejor régimen fiscal a efectos de IRPF sin conocer las rentas exactas obtenidas para el estudio de sus tramos, no obstante, podemos decir que la CCAA´s con menor presión fiscal para rentas medias de 30.000€ anuales, son Canarias, La Rioja, Madrid y las provincias de Vizcaya, Guipúzcoa y Álava (ANEXO IV). Al respecto también debemos considerar Ceuta y Melilla ya que sus cuotas autonómicas suponen un ahorro fiscal muy importante debido a la escala que aplica además de las

³⁸ El tramo estatal se publica cada año en los PGE, para este año en la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021. Arts. 58-84 y se aplican en todo territorio nacional a excepción de los conciertos económicos vascos y foral navarro.

importantes deducciones del 60% para residentes sobre la cuota íntegra estatal y autonómica (art. 68.4 LIRPF)³⁹.

III. ESPECIALIDADES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS.

El régimen general del impuesto de sociedades anteriormente descrito rige en todo el territorio español, pero debemos destacar que existen especialidades en Canarias, Ceuta, Melilla, País Vasco y en la Comunidad autónoma foral de Navarra.

En CANARIAS existe la denominada Zona Especial Canarias regulada por la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en adelante LREFC, que tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2026, prorrogable por la Comisión Europea (art.29 LREFC). El tipo impositivo es del 4% según el art. 43 LREFC, pero se exigen una serie de requisitos como tener el domicilio social en el archipiélago, que el administrador resida en alguna de las islas, que se adquiera inmovilizado con origen en las islas de 100.000€ como mínimo en Gran Canaria y Tenerife o de 50.000€ para el resto de las islas durante los dos primeros años, emplear en los primeros seis meses a un mínimo de 5 personas en Gran Canaria y Tenerife o de 3 en las otras islas y la inscripción en el Registro Oficial de Entidades ZEC (ROEZEC) en el plazo de dos meses después de adquirir la autorización previa. Además, se requiere que el objeto social sea alguno de los que se recogen en el anexo de la LREFC, lo cual resulta un obstáculo ya que la única posibilidad en la que podría encajar sería en *“otras actividades relacionadas con la informática”*.

En el caso de las Ciudades Autónomas de CEUTA Y MELILLA según el art. 33 de LIS se aplicará una bonificación del 50% cuando se esté domiciliado fiscalmente en estas y que se cierre un ciclo mercantil completo, esto es, un ejercicio.

En las consideraciones que debemos hacer en el PAÍS VASCO, debemos de mencionar que existen especialidades no solo a nivel autonómico, sino que también provincial, sin embargo, tanto en Álava, como en Guipúzcoa y Vizcaya el tipo general es del 24%, pero será del 20% cuando se trate de microempresas o pequeñas empresas, a tal efecto, que su activo o volumen de operaciones no supere los 10 millones de euros, no se superen 50 empleados o que el 25% de la sociedad pertenezcan a otra sociedad que supere

³⁹ La cuota diferencial a ingresar en la Hacienda Pública de una persona soltera, sin hijos, menor de 65 años y sin renta diferente de la del trabajo personal de 30.000€ en Ceuta y Melilla será de 4299,30€, la más baja del estado, seguida de Álava y de Guipúzcoa de 4703,10€, Vizcaya de 4793,1€, Madrid de 4795,14€ o Canarias de 4869,62€.

estas cifras, según los arts. 13.1 y 2 de las Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava, Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedad y la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En NAVARRA debemos considerar un tipo impositivo del 23% según el art. 51 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el tipo del 19% para las microempresas, esto es que no superen 1 millón de euros de cifra de negocios del grupo societario (art. 12.2 Ley Foral), pero estos tipos impositivos solo van a poder aplicarse cuando la cifra neta de negocios del periodo impositivo represente como mínimo el 50% de la base imponible de este periodo, en caso contrario, el tipo general es del 28%.

Para los casos de Navarra y el País Vasco, además de estas diferencias en el tipo impositivo con respecto al régimen general de la península, también existirá menor presión fiscal debido a las deducciones y reducciones (Véase ANEXOS V. – sucinta comparación aplicable al caso).

NOVENO. - MODELO 720

La Resolución de 19 de enero de 2021, 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 2021 fija sus esfuerzos en tratar dar un mayor control a las operaciones con criptomonedas debiendo ser incluidas en las declaraciones de bienes y derechos en el extranjero e informar sobre aquellas, por lo que, a tales efectos, debe de incluirse en el *MODELO 720*, al advertir al inicio del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego

Por el momento, la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, establece que mediante este modelo deberá de declararse la información correspondiente a cuentas en entidades financieras, valores o derechos, acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva, seguros de vida e invalidez cuando la entidad aseguradora, bienes inmuebles y

derechos sobre bienes inmuebles, siempre que estas entidades o bienes estén situadas en el extranjero cuando superen el límite de 50.000€ (art. 42bis.4 letra e. y art. 43ter.4 letra c del RGAT).

Cuando entre en vigor el proyecto de ley, a expensas de las posibles enmiendas y ver cómo termina configurándose, de momento, tal y como dice el propio texto, existirá la obligación de suministrar información sobre personas o entidades que residen en el extranjero por personas, entidades o establecimientos en España que proporcionen servicios relacionados con criptomonedas, como servicios de guarda de claves criptográficas, tenencia, utilización, servicios de cambio entre otras monedas virtuales o dinero, o que intermedien de cualquier modo con operaciones con criptomonedas (apartados 6 y 7 que se añadirán a la disposición adicional decimotercera LGT) Por lo que la obligación no será del propio titular, sino de aquellos terceros como pueden ser los *exchanger* o plataformas que funcionen y den servicio de *wallets* o carteras de criptomonedas que permitan las opciones de tenencia, almacenamiento y utilización de criptomonedas, por lo que, en consecuencia, el objeto social de la sociedad es la compraventa de criptomonedas, un término muy amplio, ergo, habría que estudiar la forma concreta en la que se realizan estas operaciones, de tal modo, que si se dan servicios de intermediación o de cambio, de *wallet* o cartera criptográfica y análogos, que en general suponga intervención de algún modo en las operaciones que se pueden realizar con las criptomonedas sí que existirá la obligación de suministrar la información relativas a las operaciones, pagos y cobros con la relación de identidades, domicilios y cantidades con las que se operan. En todo caso, habrá que esperar a los términos que establezca el desarrollo reglamentario al respecto.

Por otro lado, se modifica también los apartados 1 y 2 de la disposición adicional decimotava, la cual obliga a informar sobre las criptomonedas titular, beneficiario o autorizado o poder de custodia o disposición que siten en el extranjero o por entidades que proporcionan servicios de salvaguarda de claves criptográficas, mantenimiento, almacenamiento y transferencia. No obstante, a nuestro parecer, parece complicado determinar cuándo se encuentran criptomonedas en el extranjero, ya que al ser un activo intangible con el que se puede operar desde cualquier parte del mundo no radican en ningún estado en concreto, gracias a la tecnología *blockchain* e internet.

Por tanto, cuando se cumplan estas circunstancias, deberá de presentarse el MODELO 720, pero por el momento, no existe ninguna obligación al respecto ((JUANPERE, B. A., 2019, p. 27).

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES CRÍTICAS

PRIMERA.- NATURALEZA JURÍDICA: Actualmente podemos conceptualizar y entender la naturaleza jurídica de las criptomonedas según la jurisprudencia e instituciones oficiales como una divisa privada que no está respaldada por ningún mercado ni autoridad por lo que para darle encaje tributario por sus operaciones deberemos de atender a la naturaleza de cada tributo, al hecho imponible y a la propia naturaleza del criptoactivo a falta de una regulación legal concreta.

SEGUNDA.- DECLARACIÓN CENSAL: Antes del inicio de la actividad se debe solicitar el NIF provisional mediante el modelo 360 y una vez inscrita la sociedad en el Registro mercantil se debe solicitar el NIF definitivo mediante el mismo modelo. Procediendo así a darse de alta como empresario y retenedor en el censo tributario.

TERCERA.- IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS: Se debe cumplimentar el modelo 840 para darse de alta en el impuesto, considerando la exención durante los dos primeros años y cuando no se supere 1 millón de euros como cifra neta de negocios. Existe la obligación de darse de alta pero no de comunicar la cifra neta de negocios al presentarse el Impuesto de Sociedades. Se debe de calificar tanto en el minado como la compraventa en el epígrafe 831.9 “*Otros servicios financieros n.c.o.p*” (cuota de 822,97 euros) para actuar con la diligencia necesaria y eximirse de responsabilidad tributaria al amparo del art. 179.2 letra d) de la LGT; sin descartar la posibilidad de plantear una consulta con nuestros criterios sobre su calificación en el grupo 999 “*otros servicios n.c.o.p*” (cuota de 182,88 euros) para ser valorado por la DGT debido al ahorro que supone y por ser una calificación interpretativa con mayor rigor, sin perjuicio de las acciones judiciales pertinentes.

CUARTA.- IMPUESTO DEL VALOR AÑADIDO: La compraventa de criptomonedas con dinero y el minado de criptomonedas resultan operaciones exentas por lo que no se debe de ingresar cantidad alguna en estos conceptos ni se puede deducir el IVA que se ha soportado (salvo en permutas). No se considera exenta cuando se produce una compraventa de otros bienes con criptomonedas, es decir, que se use como medio de pago

criptomonedas, lo que consideramos a efectos fiscales como permuta. Cuando solo existan operaciones exentas, no se tiene la obligación de presentar declaración trimestral ni anual pero no se exime del resto de obligaciones formales mencionadas respecto de las facturas y libros registros.

QUINTA.- IMPUESTO DE SOCIEDADES:

- **CONTABILIDAD.** Debemos de contabilizar las operaciones con las criptomonedas como existencias por las operaciones realizadas con estas al coste de producción en caso de minado, al precio de adquisición en caso de compraventa y en las permutas por el valor razonable. Al cierre del ejercicio se realizarán los correspondientes ajustes del deterioro por su valor neto realizable y se podrá deducir fiscalmente las pérdidas correctamente registradas contablemente, ya que la pérdida por deterioro de existencias no se establece ninguna limitación en la LIS.
- **LIQUIDACIÓN Y OBLIGACIONES FISCALES.** La liquidación del impuesto de sociedades teniendo en cuenta que las rentas pueden obtenerse vía compraventa y vía minado de bitcoins no resulta complejo la determinación de la base imponible al partir del resultado contable, con las especialidades y en la forma que se describe, así como teniendo en cuentas las posibles deducciones mencionadas. Se adjunta esquema en el Anexo II para su mejor comprensión. Cabe destacar la necesidad de realizar los correspondientes pagos fraccionados en la forma explicada y en los casos en los que no haya resultado cero o negativo del ejercicio anterior, por lo que durante el primer ejercicio no existe tal obligación. Además, recordar que en el primer periodo impositivo positivo y en el siguiente, se tributa al 15%. Se podrá compensar sin límite las bases negativas de ejercicios anteriores con el límite del 70%, y en todo caso de 1 millón de euros.
- **EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.** Se han expuesto algunas de las posibilidades contables y económicas al alcance de la sociedad para la mejor gestión contable y económica según el gasto y reducir así la base imponible. No obstante, el gasto en el cómputo total y temporal seguirá siendo el mismo, por lo que la única ventaja que otorga estas previsiones son simplemente difiere el momento del gasto.

- **DIVIDENDOS EN FORMA DE CRIPTOMONEDAS.** No existe ningún óbice en la normativa societaria para tal posibilidad.

SEXTA.- IMPUESTO SOBRE LAS RENTAS DE LAS PERSONAS FISICAS.

- **RETENCIONES DE TRABAJADORES.** Cuando se pague en especie parte del salario, este no podrá ser superior al 30% del total del salario. Este debe de valorarse a precio de mercado y debe de declararse mediante el Modelo 111 de manera telemática trimestralmente en la forma descrita y el modelo 190 a modo de resumen anual.
- **OPERACIONES CON CRIPTOMONEDAS.** En las compraventas y los intercambios (permutas) entre diferentes criptomonedas deberán ser consideradas como ganancia y pérdida patrimonial que se integrará en la base del ahorro, salvo que podamos considerarlas como rendimientos de capital mobiliario por operaciones de *staking*, acciones *tokenizadas*, *ICOs*, y en general, cuando resulte una rentabilidad por mantenerse en el patrimonio, por lo que si podemos considerarse como participación en fondos propios de otra entidad, serán rendimientos de capital mobiliario en tanto en cuanto no se transmitan, pues en tal caso se considera ganancia o pérdida patrimonial, en todo caso, se integrará en la base del ahorro, pero si por el contrario se consideran cesiones de fondos propios a terceros, se transmitan o se mantengan en el patrimonio del contribuyente, será en todo caso un rendimiento de capital mobiliario a integrar en la base del ahorro.

Cuando se adquieran dividendos en forma de criptomonedas, deberán de tributar como rendimiento de capital mobiliario, debiendo la sociedad de practicar la correspondiente retención del 19%. Por ello, prácticamente todas las operaciones con las criptomonedas deben de declararse al fisco, por lo que resulta conveniente contabilizar exhaustivamente todas las operaciones realizadas para no incumplir ninguna obligación, así como los gastos que pudieren devengarse.

SÉPTIMA.- IMPUESTO SOBRE RENTAS DE NO RESIDENTES. CONVENIO INTERNACIONAL FISCAL ENTRE ANDORRA Y ESPAÑA. La forma que supone un mayor ahorro fiscal, dentro de la legalidad, puesto que la Sra. W es residente en Andorra, sería la creación de una sociedad holding de inversiones en el principado para tributar al 5% por los dividendos que se obtengan por la sociedad, siempre que se posea como mínimo

un 10% de las participaciones sociales; de lo contrario, se deberá de tributar por el 15%. La sociedad española que se constituye deberá practicar las retenciones por estos conceptos y cantidades y no surgirá la obligación de presentar ninguna declaración a efectos de IRNR.

OCTAVA.- COMPARACIÓN FISCAL TERRITORIAL AL EFECTO.

- **DOMICILIO FISCAL.** El domicilio fiscal de la sociedad será donde radique el centro de administración y dirección del negocio y para las personas físicas será el de su residencia habitual o el lugar de donde obtenga como mínimo la mitad de su base imponible general.
- **COMUNIDADES AUTÓNOMAS MÁS ATRACTIVAS FISCALEMTE.** En los diferentes impuestos que se analizan resultan diferencias fiscales unos de los otros:
 - **Impuestos Indirectos:** Solo deberán considerarse en permutas de criptomonedas por otros bienes y en las adquisiciones de viene, servicios y suministros que necesite la empresa para su ejercicio, ya que para las operaciones de minado y compraventa resultará exenta. Por lo que, a estos efectos, resulta más atractivo el IPSI seguido del IGIC.
 - **IRPF:** El lugar más atractivo a estos efectos sería Ceuta y Melilla, seguida del País Vasco, Madrid y Canarias, respectivamente.
 - **IS:** El mayor ahorro fiscal se comprendería por la adhesión a la Zona Especial de Canarias, pero resulta complicado poder subsumir el objeto social en las posibilidades que ofrece la ley, en todo caso, se tiene que solicitar previamente por escrito motivadamente y debe ser aceptada por el órgano competente. Ceuta y Melilla obtendría una bonificación del 50% que se aplica sobre la cuota íntegra, por lo que sería la segunda opción más atractiva en este impuesto, seguidamente de los tipos impositivos del 19% en Navarra y del 20% en el País Vasco, teniendo en cuenta los requisitos expuestos y las diferencias en las deducciones que se ofrecen con respecto al régimen general.

NOVENA. - MODELO 720. Aún no existe obligación alguna de declarar las criptomonedas mediante este modelo, pero se espera que se apruebe a lo largo de este año 2021 el proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal incluyendo esta obligación, por lo que dependiendo de cómo se opere por el concepto de “compraventas” del objeto social y a expensas del desarrollo reglamentario, surgirá la obligación de suministrar información.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- ASESORÍA STARTUPS: «El Bitcoin no es dinero según el Tribunal Supremo.» Fecha: 21 de septiembre de 2021. Consultado el 29 de marzo de 2021. Disponible en: <https://www.jlcasajuanaabogados.com>
- AYUSO, J., & CONESA, C. (2020): «Una introducción al debate actual sobre la moneda digital de banco central (CBDC) (No. 2005).» Banco de España.
- DEL CASTILLO IONOV, R.: «La distribución de dividendos en criptomonedas o tokens.» Fecha: 3 de junio de 2020. Consultado: 18 de abril de 2021. Disponible en: <https://www.thecryptolegal.com>
- DI MATTEO (2020) Diariobitcoin: «Bittrex lanza operaciones comerciales con acciones tokenizadas de compañías como Apple, Amazon, Google, Netflix y otras. Fecha: 7 de diciembre de 2020. Consultado el 20 de mayo de 2021. Disponible en: <https://www.diariobitcoin.com/>
- GONZÁLEZ VARADÉ, P.: «Dividendos en Especie.» Fecha: 20 de junio de 2019. Consultado el 18 de abril de 2021. Disponible en: <https://www.ilpabogados.com>
- GRÁFICAS COMPARATIVAS DE IRPF. Disponible en: www.epdata.es. Consultado el 24 de 2021.
- JUANPERE, B. A. (2019): «La fiscalidad de bitcoin en España». Crónica tributaria, (173), 7-36.
- MORENO, I. S. (2021). Introducción al blockchain y criptomonedas en 100 preguntas. Ediciones Nowtilus SL.
- MOUGAYAR, W. (2016). The business blockchain: promise, practice, and application of the next Internet technology. John Wiley & Sons.
- NAKAMOTO, S. (2008) BITCOIN: «A Peer-to-Peer Electronic Cash System.»
- NAVAS NAVARRO, S. (2015): «Un mercado financiero floreciente: el del dinero virtual no regulado (Especial atención a los BITCOINS).»
- NUÑO BARRAU, G. (2018). Implicaciones de política monetaria de la emisión de dinero digital por parte de los bancos centrales. Boletín económico/Banco de España [Artículos], n. 3, 2018, 9 p.

- PADILLA RUIZ, P.: «EL BITCOIN NO ES DINERO.» Fecha: 9 de marzo de 2021.
Consultado el 29 de marzo de 2021. Disponible en:
<https://www.pedropadillaruiz.es>
- PARDO POMBO, E.: «Criptomonedas. Regulación de las criptomonedas en España y su perspectiva comparada.» Informe Legal. Fecha: 23 de febrero de 2021.
Consultado el 29 de marzo de 2021. Disponible en: <http://www.fiscalblog.es/>
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., & ÁLVAREZ PÉREZ, M. B. (2018): «Consideraciones sobre la tributación y la calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas.» *Quincena Fiscal*, 3.
- PÉREZ MARTÍNEZ, T.: «Tratamiento fiscal de las rentas del trabajo en especie», *Cefgestión: Revista de actualización empresarial*, núm. 95/2006, pp. 17-30.
- PÉREZ, M. D. C. M. (2006): «El régimen fiscal de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro.» *Crónica tributaria*, (121), 59-96.
- SEDEÑO LÓPEZ, J. F. (2019): «El bitcoin desde una perspectiva tributaria.» *Quincena fiscal*, (22), 59-80.
- SERRANILLOS, M.G., (2020): «¿Qué hay que tener en cuenta al realizar una factura en bitcoin?» *Expansión*, [online] p.1. Disponible en: <https://www.expansion.com>. Consultado el 21 marzo 2021.
- TETHER: «Fiat currencies on the Bitcoin blockchain.» Disponible en: <https://tether.to>. Consultado: 29 de marzo de 2021
- VILARROIG MOYA, R. (2018): «Tributación de criptomonedas.»
- ESPAÑA. Banco de España y Comisión Nacional de Mercado de Valores. Comunicado conjunto de la CNMV y del Banco de España sobre “criptomonedas” y “ofertas iniciales de criptomonedas” (ICOs). 8 de febrero 2018
- ESPAÑA. Comisión Nacional de Mercado de Valores. Comunicado sobre operaciones de captación de fondos a través de initial coin offering (ICOs). Fecha: 26 de marzo de 2019

ESPAÑA. Comisión Nacional de Mercado de Valores. Consideraciones de la CNMV sobre “criptomonedas” e “ICOs” dirigidas a los profesionales del sector financiero. 8 de febrero de 2021.

UNIÓN EUROPEA. “ESMA, EBA and EIOPA warn consumers on the risks of Virtual Currencies”. Fecha: 12 de febrero de 2018. Consultado el 20 de marzo de 2021. Disponible en: <https://www.esma.europa.eu>

UNIÓN EUROPEA. European Securities and Market Authorities (2017). ESMA alerts investors to the high risks of Initial Coin Offerings (ICOs). Fecha: 13 de noviembre de 2017. Disponible en: <https://www.esma.europa.eu>

UNIÓN EUROPEA. European Securities and Market Authorities (2017). ESMA alerts firms involved in Initial Coin Offerings (ICOs) to the need to meet relevant regulatory requirements. Fecha: 13 de noviembre de 2017. Disponible en: <https://www.esma.europa.eu>

UNIÓN EUROPEA. Dictamen del Banco Central Europeo de 12 de octubre de 2016, sobre una propuesta de directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 sobre la prevención del uso del sistema financiero con fines de blanqueo de capitales o financiación del terrorismo y que modifica la Directiva 2009/101 / CE (CON / 2016/49) (2016 / C 459/05)

UNIÓN EUROPEA. European Central Bank (2012). “Virtual Currency Schemes”. ISBN 978-92-899-0862-7.

UNIÓN EUROPEA. European Central Bank (2015). “Virtual currency schemes – a further analysis”. ISBN 978-92-899-1560-1

ANEXO I. LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS

I. LIQUIDACION IAE

LIQUIDACIÓN IAE	
CUOTA MÍNIMA SEGÚN EPIGRAFE DE LA ACTIVIDAD	CUOTA FIJA O NÚMERO DE ELEMENTOS X IMPORTE
	+ SUPERFICIE DE LOCAL
	REDUCCIONES
= CUOTA DE TARIFA	
X COEFICIENTE DE PONDERACIÓN SEGÚN TABLA Y CIFRA NETA DE NEGOCIOS	
= CUOTA PONDERADA	
EN CUOTAS MUNICIPALES CUANDO PROCEDA	X COEFICIENTE DE SITUACIÓN
	+ RECARGO PROVINCIAL
	= CUOTA IAE
- BONIFICACIONES	
= DEUDA TRIBUTARIA POR IAE	

FUENTE: Creación propia. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

II. LIQUIDACIÓN IMPUESTO DE SOCIEDADES.

RESULTADO CONTABLE	
(+/-) AJUSTES EXTRACONTABLES:	DIFERENCIAS TEMPORARIAS
	DIFERENCIAS PERMANENTES
= BASE IMPONIBLE PREVIA A LA APLICACIÓN DE LA RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	
(- o +) Reducciones Por Reserva de Capitalización. (-) Compensación base imponible negativa de ejercicios anteriores. Límite del 70%, en todo caso 1 millón de Euros. Sin límite durante los tres primeros ejercicios con base positiva.	
= BASE IMPONIBLE	
(X) TIPO DE GRAVAMEN (15% nueva creación; 25% tipo general)	
= CUOTA ÍNTEGRA	
(-) Deducciones por doble imposición	
(-) Bonificaciones	
= CUOTA ÍNTEGRA AJUSTADA POSITIVA	
(-) Deducciones por inversiones y por creación de empleo	
= CUOTA LÍQUIDA POSITIVA	
(-) Retenciones e ingresos a cuenta	
= CUOTA DEL EJERCICIO A INGRESAR O A DEVOLVER	
(-) Pagos fraccionados	
= CUOTA DIFERENCIAL	
(+) Incremento por pérdida de beneficios fiscales de ejercicios anteriores (+) Intereses de demora (+) Abono de deducciones por insuficiencia de cuota	
= LÍQUIDO A INGRESAR O A DEVOLVER	

FUENTE: Creación propia. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

III. TABLA DE LA ESCALA GENERAL DE LOS TRAMOS ESTATALES DEL IRPF DE 2021

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

FUENTE: Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IV. COMPARATIVA DE PRESIÓN FISCAL DE LAS DIFERENTES COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IRPF.



Ejemplos realizados por REAF para un contribuyente soltero, sin hijos, menor de 65 años y sin renta diferente de la del trabajo personal

■ Importe del impuesto sobre la renta Fuente: REAF-CGE, www.epdata.es

V. DEDUCCIONES COMPARADAS EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES. ESPAÑA, NAVARRA Y PAÍS VASCO.

DEDUCCIONES I+D+I	ESPAÑA	NAVARRA	P.VASCO
Gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) hasta media de los 2 años anteriores	25%	40%	30%
Gastos de Investigación y Desarrollo (I+D) sobre el exceso.	42%	SIN LIMITE	50%
Inversiones afectas a I+D	8%	10%	10%
Deducción adicional por gastos personal investigador.	17%	10%	20%
Deducción adicional por proyectos con Organismos públicos y centros tecnológicos	0%	10%	20%
Gastos de innovación tecnológica (IT).	12%	15-20%	15-20%

art.35 (España) | art.61-63 (Navarra) | art.62-64 (País Vasco)

DEDUCCIONES CREACIÓN DE EMPLEO

3.000€	art.37	4.900€	art.66	5.000€	art.66
--------	--------	--------	--------	--------	--------

DEDUCCIONES INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS

Inversiones en inmovilizado material	-	10%	art.58-60	10%	art.61
Mejoras e inversiones en elementos arrendados (arrendatario)	-	-	-	5%	

DEDUCCIONES MEDIOAMBIENTALES

Inversiones en desarrollo sostenible, conservación y medio ambiente y eficiencia energética	-	30-15%	art.64	30-15%	art.65
---	---	--------	--------	--------	--------

DEDUCCIONES GASTOS DE PUBLICIDAD DE INTERÉS SOCIAL

Deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio	-	30-40%	art.63	-
---	---	--------	--------	---

DEDUCCIONES POR EL IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

-	SI	art.69	-
---	----	--------	---

REDUCCIONES A LA BASE IMPONIBLE POR RESERVA ESPECIAL DE INVERSIONES

-	45%	art.45-48	-
---	-----	-----------	---

PATENT BOX. REDUCCIÓN A LA BASE IMPONIBLE DERIVADOS DE LA EXPLOTACIÓN DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL O INTELECTUAL

art. 23	art.39	art.37
---------	--------	--------

FUENTE: Creación propia. Leyes forales y ley estatal del impuesto de sociedades.

NOTA I: Las tres provincias presentan la misma regulación al respecto. El número del artículo es el mismo en las tres normas forales (VIZCAYA) Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedad; (GUIPÚZCOA) Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa; (ÁLAVA) Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava.

NOTA II. En todo caso, hay que tener presentes que estas deducciones se les aplica en cada norma una serie de normas comunes a tener en cuenta (art. 67 de todos los cuerpos legales del País Vasco y Navarra).

ANEXO II. NORMATIVA CONSULTADA

I. COMUNITARIAS

UNIÓN EUROPEA. 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 (Texto pertinente a efectos del EEE). «Diario Oficial de la Unión Europea» L 156/43.

UNIÓN EUROPEA. Directiva 2006/112/CE DEL CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. «Diario Oficial de la Unión Europea» L 347/1.

UNIÓN EUROPEA. Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE. «Diario Oficial de la Unión Europea» L 173/349.

REGLAMENTO (UE) No 651/2014 de la Comisión de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado. «Diario Oficial de la Unión Europea» L 187/1

II. NACIONALES

ESPAÑA. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. «BOE» núm. 233, de 28 de septiembre de 2013.

ESPAÑA. Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. «BOE» núm. 136, de 7 de junio de 1991.

ESPAÑA. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. «BOE» núm. 161, de 7 de julio de 1994.

ESPAÑA. Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. «BOE» núm. 137, de 8 de junio de 1991.

ESPAÑA. Ley 22/2007, de 11 de julio, sobre comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores Ley 21/2011, de 26 de julio, de dinero electrónico. «BOE» núm. 166, de 12 de julio de 2007.

ESPAÑA. Ley 22/2007, de 11 de julio, sobre comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores. «BOE» núm. 166, de 12 de julio de 2007.

ESPAÑA. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

ESPAÑA. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 285, de 29 de noviembre de 2006.

ESPAÑA. Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude. «BOE» núm. 286, de 30 de noviembre de 2006.

ESPAÑA. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

ESPAÑA. Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. «BOE» núm. 166, de 12 de julio de 2012.

ESPAÑA. Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro. «BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 1998.

ESPAÑA. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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. «BOE» núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

ESPAÑA. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. «BOE» núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

ESPAÑA. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real

Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. «BOE» núm. 314, de 31 de diciembre de 1992.

ESPAÑA. Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 1985.

ESPAÑA. Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto. «BOE» núm. 57, de 8 de marzo de 1995.

ESPAÑA. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. «BOE» núm. 78, de 31 de marzo de 2007.

ESPAÑA. Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. «BOE» núm. 289, de 16 de octubre de 1885.

ESPAÑA. Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. «Gaceta de Madrid» núm. 206, de 25 de julio de 1889.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias. «BOE» núm. 287, de 30 de noviembre de 2007

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. «BOE» núm. 161, de 3 de julio de 2010.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 1990.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, del texto refundido del Estatuto de los Trabajadores. «BOE» núm. 255, de 24 de octubre de 2015.

ESPAÑA. Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores. «BOE» núm. 255, de 24 de octubre de 2015.

ESPAÑA. Real Decreto-ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera. «BOE» núm. 284, de 24 de noviembre de 2018.

III. OTRAS DISPOSICIONES.

ESPAÑA. Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193. «BOE» núm. 282, de 23 de noviembre de 2009.

ESPAÑA. Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 210, 211 y 213 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que deben utilizarse para declarar las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la retención practicada en la adquisición de bienes inmuebles a no residentes sin establecimiento permanente y el gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación y otras normas referentes a la tributación de no residentes. «BOE» núm. 311, de 23 de diciembre de 2010

ESPAÑA. ORDEN EHA/3435/2007, de 23 de noviembre, por la que aprueban los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300 y se establecen medidas para la promoción y ampliación de la presentación telemática de determinadas autoliquidaciones, resúmenes anuales y declaraciones informativas de carácter tributario. «BOE» núm. 286, de 29 de noviembre de 2007.

ESPAÑA. Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los Anexos I y II de la ESPAÑA. Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria. «BOE» núm. 314, de 30 de diciembre de 2008

ESPAÑA. Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa. «BOE» núm. 314, de 30 de diciembre de 2008

ESPAÑA. Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria. «BOE» núm. 66, de 18 de marzo de 2011

ESPAÑA. Orden HAC/2572/2003, de 10 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 840 de Declaración del Impuesto sobre Actividades Económicas y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática. «BOE» núm. 224, de 18 de septiembre de 2003

ESPAÑA. Orden HAC/565/2020, de 12 de junio, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2019, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. «BOE» núm. 177, de 26 de junio de 2020

ESPAÑA. Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. «BOE» núm. 27, de 31 de enero de 2013.

ESPAÑA. Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica. «BOE» núm. 63, de 15 de marzo de 2017

ESPAÑA Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016. «BOCG» 121/000033 Núm. 33-1. Serie A. de 23 de octubre de 2020

IV. AUTONÓMICAS

CANARIAS. Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

CANARIAS. Orden de 29 de octubre de 1993, por la que se aprueba el modelo 425 de Declaración-Resumen Anual del Impuesto General Indirecto Canario (BOC nº 146 de 17/11/1993).

CEUTA. Ordenanza del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en la ciudad autónoma de Ceuta y anexos informativos. Última modificación BOCCE nº54 de junio de 2020.

MELILLA. Decreto nº 63 de fecha 10 de febrero de 2019, relativo a la aprobación definitiva de la modificación de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores) en la Ciudad Autónoma de Melilla. BOME Nº 5625 12 de febrero de 2019.

CANARIAS. Orden de 01/03/93 por la que se aprueba el modelo 420 (BOC nº 31 de 12/03/93).

CANARIAS. Orden de 17/04/2001, modificada por Orden de 10/12/2001, por Orden de 18/06/02 (BOC nº 92, de 05/07) y por Orden de 10/11/2004 (BOC nº 225, 19/11) y por Orden de 28/02/2006 (BOC nº 57, 22/03) y Resolución de 28/02/13 por la que se modifica el modelo 415 (BOC nº 43, de 04/03) y Resolución de 25/02/15 por la que se modifica el modelo 415 (BOC nº 41 de 02/03/15).

CANARIAS. Orden de 10/11/2004 (BOC nº 225, 19/11), modificada por Orden de 28/02/2006 (BOC nº 57, 22/03).

CANARIAS. Orden: 26/10/2010 (BOC nº 225, 16/11) y Resolución de 10/06/13 por la que se modifica el modelo 400 (BOC nº 114, de 17/06) y Resolución de 20/12/2013 por la que se modifica el modelo 400 (BOC Nº 250, de 30/12) y Resolución de 23/01/2018 por la que se modifica el modelo 400 (BOC Nº 21, de 30/01) y Resolución 18/10/2018 por la que se modifica el modelo 400 (BOC nº 210 de 30/10).

PAÍS VASCO – VIZCAYA. Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedad. «BOB» nº 238, de 13 de diciembre de 2013.

PAÍS VASCO – GUIPÚZCOA. Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa. «BOG» nº 13, de 22 de enero de 2014.

PAÍS VASCO – ÁLAVA. Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema tributario de Álava. «BOTHÁ» nº 38, de 27 de diciembre de 2013.

CANARIAS. Decreto 182/1992, 15 diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo.

NAVARRA. Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BON» nº 251, de 31 de diciembre de 2016

V. CONVENIOS Y TRATADOS INTERNACIONALES Y LEYES DE OTROS ESTADOS

ANDORRA. Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

«BOPA» n°30 de 21 de mayo de 2014.

ANDORRA. Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats. «BOPA» n°30 de 29 de diciembre de 2010.

CONVENIO INTERNACIONAL. Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho “Ad Referéndum” en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015. «BOE» núm. 292, de 7 de diciembre de 2015

ANEXO III. JURISPRUDENCIA CONSULTADA

ESPAÑA. Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia núm. 1829/2019 de 17 de abril de 2019.

ESPAÑA. Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección 1ª, Sentencia núm. 2109/2019 de 20 de junio de 2019.

ESPAÑA. Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, Sentencia núm. 928/2007, de 7 de septiembre de 2007.

UNIÓN EUROPEA. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 12 de junio de 2014, “Granton Advertising”, C416/12.

UNIÓN EUROPEA. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 22 de octubre de 2015, Skatteverket contra David Hedqvist, asunto C-264/14.

UNIÓN EUROPEA. Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, Asunto C-16/1993.

ANEXO IV. RESOLUCIONES DE CONSULTAS DE INSTITUCIONES.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2846-15 de 01 de octubre de 2015.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2908-17, de 13 de noviembre de 2013.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, nº V0364-20, de 17 de febrero de 2020.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1979-15 de 25 de junio de 2015.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2603-15 de 08 de septiembre de 2015

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0808-18 de 22 de marzo de 2018

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0030-05 de 17 de enero de 2005.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0999-18, de 18 de abril de 2018.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1028-15 de 30 de marzo de 2015.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1029-15 de 30 de marzo de 2015.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1149-18, de 8 de mayo de 2018.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1274-20 del 6 de mayo de 2020.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V1748-18 de 18 de junio de 2018.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2034-18 del 9 de julio de 2018.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2670-18 del 2 de octubre de 2018.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3219-16 de 11 de Julio de 2016.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINSITRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3513-19 del 20 de diciembre de 2019.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINSITRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3625- 16, de 31 de agosto de 2016.

AGENCIA ESTATAL DE ADMINSITRACIÓN TRIBUTARIA. Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0766-21 de 31 de marzo de 2021

AGENCIA TRIBUTARIA CANARIA. Consulta NO VINCULANTE nº 288, de 15 de diciembre de 2003.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. Consulta nº 4. BOICAC Nº 120. Diciembre 2019. Sobre el tratamiento contable de la emisión de criptomoneda.