

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069107

DGT: 11-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1604/2018

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas generales. Transmisiones onerosas. Valor de adquisición. Valor de transmisión. *Comisiones de las casas de cambio o exchanges por las adquisiciones y ventas de bitcoin.* Si los gastos se originan por la realización de dichas operaciones, guardando relación directa con las mismas, serán computables para determinar los valores de adquisición y de transmisión a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que se pueda obtener. *Adquisiciones de bitcoin en distintos momentos, a diferentes valores y con diferentes casas de cambio.* Los bitcoin, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todos ellos las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de bitcoin la naturaleza de bienes homogéneos. Habida cuenta que la Ley 35/2006 (Ley IRPF) no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, que en el caso de efectuarse ventas parciales de monedas virtuales que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que los bitcoin que se transmiten son los adquiridos en primer lugar. Por otro lado, el hecho de que los bitcoin se adquieran y transmitan en diferentes casas de cambio o *exchanges* no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las referidas monedas virtuales, por lo que para determinar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los bitcoin que se consideran vendidos, habrán de tenerse en cuenta todos los bitcoin adquiridos sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 2, 33, 34, 35 y 37.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante tiene previsto realizar en 2018 ventas parciales de monedas virtuales "bitcoin" que adquirió en diferentes casas de cambio o "exchanges" y en distintas fechas. Las casas de cambio cobran comisiones por las operaciones de adquisición y de venta de dichas monedas virtuales.

Cuestión planteada:

1. Si las comisiones de compra y de venta que se satisfacen a las casas de cambio por dichas operaciones pueden tenerse en cuenta para calcular la ganancia o la pérdida patrimonial que se obtenga por las ventas de los "bitcoin".
2. Si, para calcular la ganancia o pérdida patrimonial, la determinación de los "bitcoin" que se vendan y su correspondiente valor de adquisición ha de hacerse de forma independiente por cada casa de cambio en la que se hayan realizado operaciones de adquisición y de venta, o bien hay que tener en cuenta todos los "bitcoin" adquiridos con independencia de la casa de cambio en la que se realicen las operaciones.

Contestación:

El artículo 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF) dispone que: "Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como

la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

El apartado 1 del artículo 33 de la misma Ley establece que: “Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.”

Partiendo de la premisa de que las adquisiciones y las ventas de las monedas virtuales “bitcoin” no se realicen por el consultante en el ámbito de una actividad económica, dichas ventas darán lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, de acuerdo con el artículo 33.1 de la LIRPF, cuyo importe será, según el artículo 34 de la misma Ley, la diferencia entre los respectivos valores de transmisión y de adquisición, valores que en el caso de adquisiciones y transmisiones a título oneroso vienen definidos en el artículo 35 de la LIRPF, que dispone:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
 - b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.
- (...)

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.”

Respecto de la primera cuestión planteada, en referencia concreta a los gastos que se citan en el escrito de consulta, comisiones que cobran las casas de cambio o “exchanges” por las adquisiciones y por las ventas de “bitcoin” que efectúe el consultante con tales “exchanges”, si los citados gastos se originan por la realización de dichas operaciones, guardando, por tanto, relación directa con las mismas y son satisfechos por el consultante, serán computables para determinar los respectivos valores de adquisición y de transmisión en la forma prevista en el artículo 35. 1 y 2 anteriormente transcrito.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión planteada, esto es, la determinación de los “bitcoin” que son objeto de transmisión a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en una venta parcial, cuando han existido adquisiciones realizadas en distintos momentos y a diferentes valores, y con diferentes casas de cambio, se señala lo siguiente:

Los “bitcoin”, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todos ellos las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de “bitcoin” la naturaleza de bienes homogéneos.

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

Habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, de acuerdo el criterio anteriormente señalado, que en el caso de efectuarse ventas parciales de monedas virtuales “bitcoin” que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que los “bitcoin” que se transmiten son los adquiridos en primer lugar.

Finalmente, el hecho de que los “bitcoin” se adquieran y transmitan en diferentes casas de cambio o “exchanges” no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las referidas monedas virtuales, por lo que para determinar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los “bitcoin” que se consideran vendidos conforme al criterio señalado en el párrafo anterior, habrán de tenerse en cuenta todos los “bitcoin”

adquiridos sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones.

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

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.