

NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2020

ISSN: 1696-0173

Estudios

Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal

Florián García Berro

Los límites derivados del principio *ne bis in idem* en la persecución del delito fiscal

María García Caracuel

La prueba digital en el ordenamiento tributario

Agustín Turiel Martínez - María Teresa Mata Sierra

Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

Laura Soto Bernabeu

Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ignasi Belda

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato

José Francisco Sedeño López

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La (no) exención en el IP de los préstamos participativos: a la espera de la decisión del TS

Elizabeth Gil García

El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediando una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE

Marcos Iglesias Caridad

Residencia habitual e importancia de la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral del Convenio Económico (Comentario a la sentencia nº 1570/2019 de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2019))

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

Seguridad jurídica y *dies a quo* del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO Análisis del ATS 12951/2019, de 12 de diciembre de 2019

Irene Suberbiola Garbizu

Compensación de pérdidas previas al traslado de residencia: El carácter definitivo de las pérdidas como requisito para el test de comparabilidad Análisis de la STJUE de 27 de febrero de 2020, AURES Holdings (asunto C-405/18)

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la retención en la fuente sobre los dividendos pagados a IIC de terceros países. Análisis de la STS 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019

María del Carmen Cámara Barroso

Análisis de las Sentencias del Tribunal Supremo 96/2020 de 29 de enero y 155/2020 de 6 de febrero ¿A quién corresponde la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a efectos de la exención de las dietas en el IRPF?

José Miguel Martín Rodríguez

NUEVA FISCALIDAD

Número 1 • Enero-Marzo 2020

Dykinson, S.L.

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Recco-sll

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

F. Escribano López

Universidad de Sevilla

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eseverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

C. Lozano Serrano

Universidad de Valencia

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

E. García Gil
Universidad de Alicante

Imposición indirecta estatal

Marcos Iglesias Caridad
Universidad de Salamanca

Hacienda Autónoma y Foral

A. Vázquez del Rey Villanueva
Universidad de Navarra

Hacienda Local

Irene Suberbiola Garbizu
UPV/EHU

Fiscalidad Europea

D.J. Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois
Universidad Autónoma de Madrid

Fiscalidad Internacional

María del Carmen Cámara Barroso
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

Procedimientos, derechos y garantías

J.M. Martín Rodríguez
Universidad Pablo de Olavide

Tribuna

| | |
|--|----|
| Derechos fundamentales y fiscalidad..... | 11 |
|--|----|

Isaac Merino Jara

Director

Estudios

| | |
|---|----|
| Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal..... | 25 |
|---|----|

Florián García Berro

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla*

| | |
|--|----|
| Los límites derivados del principio <i>ne bis in idem</i> en la persecución del delito fiscal..... | 77 |
|--|----|

María García Caracuel

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada*

| | |
|--|-----|
| La prueba digital en el ordenamiento tributario..... | 107 |
|--|-----|

Agustín Turiel Martínez

Inspector de Hacienda del Estado

María Teresa Mata Sierra

*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

| | |
|--|-----|
| Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero..... | 149 |
|--|-----|

Laura Soto Bernabeu

*Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche*

Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido..... 177

Ignasi Belda

*Doctor en inteligencia artificial, doctorando en Derecho Tributario
Universitat Oberta de Catalunya*

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato 207

José Francisco Sedeño López

*Investigador en formación de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La (no) exención en el IP de los préstamos participativos: a la espera de la decisión del TS 237

Elizabeth Gil García

*Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante*

El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediando una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE..... 247

Marcos Iglesias Caridad

*Profesor Ayudante Doctor. Acreditado a Contratado Doctor
Universidad de Salamanca*

Residencia habitual e importancia de la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral del Convenio Económico (Comentario a la sentencia nº 1570/2019 de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2019)..... 267

Antonio Vázquez del Rey Villanueva

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra*

| | |
|---|-----|
| Seguridad jurídica y <i>dies a quo</i> del cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos del ICIO Análisis del ATS 12951/2019, de 12 de diciembre de 2019 | 275 |
|---|-----|

Irene Suberbiola Garbizu

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad del País Vasco - Euskal Herriko Unibertsitatea*

| | |
|---|-----|
| Compensación de pérdidas previas al traslado de residencia: El carácter definitivo de las pérdidas como requisito para el test de comparabilidad Análisis de la STJUE de 27 de febrero de 2020, <i>AURES Holdings</i> (asunto C-405/18) | 285 |
|---|-----|

Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois

*Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

| | |
|--|-----|
| El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la compatibilidad con la libre circulación de capitales de la retención en la fuente sobre los dividendos pagados a IIC de terceros países. Análisis de la STS 1581/2019, de 13 de noviembre de 2019 | 297 |
|--|-----|

María del Carmen Cámara Barroso

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

| | |
|---|-----|
| Análisis de las Sentencias del Tribunal Supremo 96/2020 de 29 de enero y 155/2020 de 6 de febrero ¿A quién corresponde la carga de la prueba de la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a efectos de la exención de las dietas en el IRPF? | 307 |
|---|-----|

José Miguel Martín Rodríguez

*Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide*

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato

José Francisco Sedeño López

*Investigador en formación de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Málaga*

Fecha de recepción: 19-12-2019

Fecha de aceptación: 13-01-2020

RESUMEN:

Las criptomonedas, basadas en la tecnología blockchain, han irrumpido en nuestra sociedad revolucionando el orden social y económico establecido. Ahora bien, esta disrupción plantea problemas jurídicos como consecuencia de la falta de una regulación expresa. A nivel jurídico-tributario, y al margen de las dudas planteadas sobre la tributación de las operaciones con criptomonedas, surgen diferentes cuestiones problemáticas relacionadas con su calificación jurídica, la localización geográfica y el pseudoanonimato. El presente trabajo tiene como objetivo principal realizar un análisis de dichos desafíos, desde la perspectiva del control tributario. De la misma forma, se analizarán la *Directiva 2018/843* y el *Anteproyecto de Ley* de octubre de 2018, ya que son estas las únicas disposiciones que se refieren de forma expresa a las monedas virtuales.

Palabras claves: criptomoneda, monedas virtuales, bitcoin, localización, monedero electrónico, control tributario

ABSTRACT:

Cryptocurrencies, based on blockchain technology have broken into our society, revolutionizing the established social and economic order; however, this disruption poses legal questions as a result of the lack of specific regulation. From a legal- tax point of view and, despite doubts about the taxation of cryptocurrency operations, there are different problems: legal qualification, geographical location and anonymity. The main objective of this work is to analyze these challenges from the perspective of tax control. Moreover, *Directive 2018/843* and the October 2018 draft law will be analyzed, since they are the only provisions referred to virtual currencies.

KEY WORDS: *cryptocurrencies, virtual currencies, bitcoin, location, e- wallet, tax control.*

SUMARIO: 1. Introducción: del trueque al bitcoin. 2. Consideraciones previas: la cadena de bloques. 3.- Mundo virtual, problemas reales: 3.1. La calificación jurídico-tributaria del bitcoin. 3.2. Problemas de localización. Los monederos electrónicos: 3.2.1. La doctrina de la DGT en la consulta vinculante V1069-19. 3.2.2. El modelo 720 y las criptomonedas. 3.2.3. Las criptomonedas en el impuesto sobre el patrimonio 3.3. El pseudoanonimato de las criptomonedas. 4. La directiva (UE) 2018/843 y el anteproyecto de ley de octubre de 2018. 5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN: DEL TRUEQUE AL BITCOIN

A lo largo de la historia, han existido distintos bienes que han servido como medio de pago. Desde que el hombre es hombre ha existido el comercio, si bien en un principio se basaba fundamentalmente en el trueque. No obstante, este mecanismo imponía fuertes restricciones, ya que era necesario que cada parte necesitase justamente lo que la otra ofrecía, y viceversa. Con el desarrollo de la sociedad y del comercio surgieron las monedas, como elemento facilitador de los intercambios. Diversos objetos fueron utilizados como tal, pero finalmente se acabaron consolidando las monedas metálicas, probablemente por su valor intrínseco, además de ser fácilmente transportables. Sin embargo, como consecuencia de la expansión del comercio, coexistían multitud de monedas procedentes de los más diversos territorios. Por ello, y tras un proceso iniciado por el Banco de Ámsterdam en 1609, los estados fueron asumiendo el monopolio de la creación del dinero, a la par que surgían los primeros bancos centrales. Con ello, se consiguió estandarizar la moneda, se garantizó su calidad, y en consecuencia se redujo la incertidumbre y se generó confianza. Paralelamente, se había extendido en Europa el uso del dinero papel, auspiciado por la iniciativa del Banco de Inglaterra (aunque sus orígenes se encuentran en China, alrededor del siglo XI). Estas monedas contaron con una característica fundamental durante esta época: su convertibilidad en oro, lo que actuaba como un mecanismo de control de precios, pues la oferta de oro aumentaba de forma estable. Sin embargo, en el año 1971 se acabó con este sistema, conocido como Bretton Woods, estableciéndose un sistema basado en el dinero fiduciario.

En los últimos años, estamos asistiendo a una evolución vertiginosa de los distintos medios de pago, de la que las criptomonedas podrían ser el paso más reciente¹. Desde los años noventa del pasado siglo se han generalizado las monedas electrónicas, las transferencias y el uso de tarjetas en sus distintas versiones (débito, crédito, monedero...). En la actualidad, cada vez más personas utilizan bizum, que permite la transferencia inmediata de fondos entre dos móviles. En cualquier caso, lo que resulta evidente es que en los próximos años el dinero efectivo verá reducida su importancia, en favor de otros medios de pago².

1 FARRÁS, C. y MORRÓN, A. "Del trueque a la criptomoneda. Una breve historia del intercambio". *Informe mensual- La Caixa*, N.º 423, 2018, pp. 32-34 y LUCAS DURÁN, M.: "La eliminación del dinero en efectivo y su sustitución por divisa electrónica como vía más eficaz para combatir el fraude y la elusión fiscal", *Instituto de estudios fiscales*, N.º 12, 2016, pp. 12-13.

2 Si bien es cierto que los datos varían en función de los países observados: mientras que en EE. UU. el porcentaje de efectivo con respecto al total de medios de pago utilizados es del 48%, en

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

La última fase de este proceso de evolución de los medios de pago la protagonizan las criptomonedas o monedas virtuales. Sin embargo, en el ordenamiento nacional no existe una definición de criptomoneda³.

Sí trató de acatar el concepto el Banco Central Europeo (BCE) que, en un informe de febrero de 2015, definía las criptomonedas como: "la representación digital de valor, no emitida por ninguna autoridad bancaria central, institución de crédito o emisor de dinero electrónico reconocido, que, en ciertas ocasiones, puede ser utilizada como medio de pago alternativo al dinero"⁴.

Continuando en el ámbito europeo, el Parlamento Europeo, al hilo del proceso para la modificación de la *Directiva 2015/849 relativa a la prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo*, aprobó la *Directiva (UE) 2018/843, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo y otras*, ha definido las monedas virtuales o criptomonedas como una: "representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos". Es decir, sus características fundamentales son cuatro: 1) no están emitidas ni respaldadas por una autoridad oficial, 2) no están reguladas legalmente, 3) cuentan con una unidad de medida distinta a una moneda oficial, y 4) pueden ser utilizadas como medio de pago, siempre que el receptor esté dispuesto a aceptarlas como tal⁵.

En nuestro ordenamiento, el artículo 3.2. de la *Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro*, determina, en el mismo sentido que el *Reglamento (CE) N.º 974/98 del Consejo, de 3 de mayo de 1998, sobre la introducción del euro* que: "los billetes y monedas denominados en euros serán los únicos de curso legal en el territorio nacional". Por tanto, al no ser de curso legal, se las califica como dinero privado. Sin embargo, desde un punto de vista económico, dinero es todo bien que se pueda utilizar como tal, siendo la propia economía la que de-

África alcanza el 99% y en Latinoamérica supera el 90%. En España el efectivo es todavía muy utilizado, llegando al 84% Fuente: PWC: "Los medios de pago, un paisaje en movimiento", *Informe del Centro del Sector Financiero de PwC e IE Business School*, junio, 2015.

³ El único pronunciamiento de instituciones españolas al respecto es el Comunicado conjunto de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) y del Banco de España (BdE) sobre "criptomonedas" y "ofertas iniciales de criptomonedas" (ICOs), de febrero de 2018, en el que además de alertar sobre los riesgos de las criptomonedas, las caracterizaba por 1) no estar respaldadas por una autoridad central, 2) no cuentan con representación física, 3) su valor puede oscilar fuertemente, al no estar garantizadas por ninguna autoridad oficial, y 4) generalmente, tienen carácter transfronterizo.

⁴ BANCO CENTRAL EUROPEO: "Virtual currency schemes- a further analysis", febrero, 2015, pág. 4.

⁵ Estas cuatro características son, precisamente, las que distinguen a las monedas virtuales o criptomonedas de otras realidades con las que tienden a ser confundidas, como el dinero digital. Para más información al respecto, *vid.* ROTMAN, S.: "El bitcoin versus dinero electrónico", *Grupo Consultivo de Ayuda a los pobres, enero, 2014*.

termina en cada momento de la historia cuáles son los bienes más indicados para ello⁶. En concreto, al dinero se le atribuyen tradicionalmente tres características: unidad de cuenta, reserva de valor y medio de pago, a las que NAVAS NAVARRO añade una cuarta: la función aceleradora o facilitadora de los intercambios⁷. Las criptomonedas cumplen con estas funciones, por lo que parece que no existen inconvenientes en que sean consideradas una divisa virtual privada, cuya función es la de ser utilizada como medio de pago.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS: LA CADENA DE BLOQUES (BLOCKCHAIN)

Las criptomonedas funcionan gracias a la tecnología blockchain. La “cadena de bloques” no es más que un espacio virtual descentralizado de registro de datos, en el que las operaciones son validadas por los propios miembros de la red, sin que sea necesario que intervenga un intermediario. Tradicionalmente, esta función de intermediario ha sido desempeñada por los bancos.

En palabras de DOMÍNGUEZ JURADO y GARCÍA RUIZ, blockchain no es más que “una base de datos distribuida”⁸. Como señala GONZÁLEZ- MENESES: “es como si la contabilidad de todos los bancos en cuyas cuentas se refleja todo nuestro dinero y todas las transferencias dinerarias que vamos haciendo la llevásemos directamente todos los clientes de los bancos mediante nuestros propios ordenadores”⁹. En pocas palabras, las diferencias entre blockchain y el sistema centralizado tradicional son tres:

- 1) En blockchain las decisiones son tomadas por la mayoría de los usuarios, que son los encargados de controlar y validar las transacciones y anotaciones, mientras que en los sistemas centralizados existe una única autoridad que controla y toma las decisiones. Se trata por tanto de una tecnología que reduce la arbitrariedad en la toma de decisiones.
- 2) En blockchain se reduce el riesgo de ataques, ya que sería necesario acceder a (casi) todos los terminales de los miembros de la red, mientras que en un sistema centralizado basta con atacar a la autoridad central.
- 3) El funcionamiento de blockchain se basa en la confianza que se tiene en la comunidad, confianza que tradicionalmente recaía en la autoridad central.

6 En este sentido, NAVAS NAVARRO, S. “Un mercado financiero floreciente: el del dinero virtual no regulado. Especial atención a los BITCOINS”, *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, nº13, 2015, pp. 79-115 y PASTOR SEMPERE, M.: “Criptodivisas: ¿Una disrupción jurídica en la Eurozona?”. *Revista de Estudios Europeos*, N. °70, julio- diciembre, 2017, pp. 295-329.

7 NAVAS NAVARRO, S. “Un mercado financiero floreciente...”, op.cit., pág. 87.

8 DOMÍNGUEZ JURADO, J.M. y GARCÍA RUIZ, R.: “Blockchain y las criptomonedas: el caso bitcoin”, *Oikonomics. Revista de economía, empresa y sociedad*, Universitat Oberta de Catalunya, N. °10, noviembre, 2018, pp. 58-73.

9 GONZÁLEZ- MENESES, M.: “Blockchain: ¿el notario del futuro?, Notario del siglo XXI, Conferencia dictada en el Colegio Notarial de Madrid, Salón Académico, el 16 de febrero de 2017. Disponible en <http://www.elnotario.es/academia-matritense-del-notariado/7659-blockchain-el-notario-del-futuro> (Última consulta 13/01/2020).

Aclarado en qué consiste el registro distribuido, es importante conocer cómo se incorpora la información a dicho registro. Las operaciones realizadas se agrupan en “bloques”, que contienen toda la información relativa a la transacción (período, dirección...). Cada uno de estos bloques se va añadiendo a los anteriores, formando una “cadena de bloques” (blockchain). En concreto, se pueden distinguir tres fases dentro del proceso de incorporación de un bloque a la cadena.

En primer lugar, se requiere de un acuerdo de transacción entre dos sujetos que formen parte de dicha red: en particular, es necesario verificar que el usuario y el receptor existen y que el primero dispone de aquello que quiere transferir. En segundo lugar, tiene lugar el encriptado: los miembros de la red (denominados nodos validadores o mineros) pasarán a calcular, a partir de un sistema de prueba y repetición (proof of work), un código (denominado nonce), que se añadirá delante del hash¹⁰. De esta forma, cada vez que se realiza una transacción, los nodos validadores entran en una carrera por resolver el problema criptográfico que permitirá validar dicha operación, el primero que calcule el código nonce, a cambio, recibirá una compensación. Finalmente, la tercera etapa se corresponde con la validación de la operación: la nueva versión del bloque se distribuye entre el resto de los nodos o miembros de la red que procederán a aprobar la transacción, si la nueva versión del bloque coincide con su versión anterior del registro: si la mayoría de los usuarios acepta dicho bloque, la operación pasará a formar parte del registro. En este sistema, las transacciones son irreversibles, ya que una vez se añade un nuevo bloque a la cadena, es imposible que sea eliminado. Por consiguiente, la única posibilidad de deshacer una transacción es realizar una nueva transacción en sentido inverso.

A pesar de que la tecnología blockchain se haya dado a conocer gracias al auge de las criptomonedas, y más en concreto, del bitcoin, conviene aclarar que blockchain es un concepto mucho más amplio. Al fin y al cabo, esta tecnología ofrece un mecanismo de registro distribuido, aplicable a multitud de sectores¹¹. Sin embargo, el uso más conocido de blockchain son las criptomonedas, cuyas principales ventajas son la descentralización, la irrevocabilidad, la agilidad en los intercambios o la transparencia¹². En la actualidad existen casi 3.000 monedas virtuales diferentes (ethereum, litecoin, ripple...), si bien el bitcoin es la que más fama ha

10 El código hash no es más que un código alfanumérico único resultado de aplicar un algoritmo matemático, compuesto por unos 30 caracteres alfanuméricos, que permite identificar cada transacción de forma individual

11 Por ejemplo, las *Initial Coin Offerings (ICOs)* y los *smart contracts*. Con respecto a las *ICOs*, se trata de un mecanismo alternativo de financiación, según el cual la empresa emisora obtiene financiación a cambio de la emisión de una moneda propia, a la que se denomina *token*, que confiere a su propietario diferentes beneficios (adquisición preferente, participación en beneficios...). En cuanto a los *smartcontracts*, también denominados “contratos inteligentes”, son aquellos contratos que se ejecutan de forma automática cuando se cumple una determinada circunstancia. Por ejemplo, imaginemos un contrato de compraventa internacional, en el que se libera el pago de una parte del precio automáticamente al confirmar que la mercancía ha llegado al puerto de destino.

12 En el sentido de que el acceso al libro de registro de las transacciones es abierto, por el que en todo momento se pueden conocer las operaciones realizadas.

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

alcanzado, representando más del 60% del total¹³. Bitcoin fue creada en 2008 por una persona o grupo de personas de identidad desconocida, bajo el seudónimo de Satoshi Nakamoto, siendo su rasgo diferenciador es que se encuentra limitada cuantitativamente a 21 millones de unidades¹⁴.

3. MUNDO VIRTUAL, PROBLEMAS REALES

A pesar de que blockchain, en general, y las criptomonedas en concreto, presenten multitud de ventajas, existen bastantes interrogantes a los que dar respuesta para que puedan llegar a incorporarse totalmente a nuestras vidas. Al margen de algunas desventajas como la volatilidad, el coste de producción o su complejidad técnica, desde el punto de vista jurídico-tributario se presentan, al menos, tres problemas principales.

En primer lugar, la falta de regulación expresa de las criptomonedas implica incertidumbre en torno a la calificación jurídica del fenómeno, lo que acarrea que no estén claras las implicaciones jurídico-tributarias de la operativa con monedas virtuales. En segundo lugar, nos encontramos con un problema geográfico: por definición, las criptomonedas son un "activo digital" que no cuenta con representación física. Esta idea, aunque sencilla, puede plantear muchos interrogantes a nivel tributario, ya que pueden surgir dudas sobre el lugar de realización del hecho imponible y, por consiguiente, sobre si determinadas operaciones con criptomonedas se encuentran o no sujetas a los tributos nacionales. Por último, dado que las cuentas no están vinculadas a nombres o personas concretas, sino a un código de identificación que garantiza cierto anonimato, las criptomonedas han sido vinculadas a actividades ilícitas.

3.1. CALIFICACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL BITCOIN

Desde un punto de vista jurídico, son posibles hasta cuatro calificaciones del bitcoin: título valor¹⁵, valor negociable¹⁶, bien mueble digital y medio de pago. Sin

13 De acuerdo con la web especializada Coinmarketcap (<https://coinmarketcap.com/>), (Última consulta 13/01/2020).

14 NAKAMOTO, S.: "Bitcoin: un sistema de dinero en efectivo electrónico peer- to- peer", Publicado en mezdowd.com, agosto, 2008.

15 La consideración del bitcoin como título valor fue defendida por la Abogada General en el asunto C-461/12, Granton Advertising, quien estimó que la expresión de "otros efectos comerciales" del artículo 135.1d) de la *Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido* comprende a aquellos derechos que confieran un derecho a recibir una cantidad de dinero. Sin embargo, la característica fundamental de un título valor es que confieren a su titular un derecho de crédito. Por el contrario, bitcoin se rige por la ley de la oferta y la demanda, motivo por el que se descarta esta consideración.

16 NAVAS NAVARRO analiza la posibilidad de considerar el bitcoin como valor negociable a la luz del *Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores y Directiva 2004/39/CE, relativa a los mercados de instrumentos financieros* (MiFID II). No obstante, la normativa excluye expresamente los instrumentos de pago del concepto de valor negociable. Por consiguiente, dado que el bitcoin es utilizado frecuentemente como medio

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

duda alguna, estas dos últimas posibilidades han sido las más apoyadas por la doctrina.

En este sentido, autores como CASANUEVA CAÑETE, LÓPEZ DE LA CRUZ, FERNÁNDEZ BURGUEÑO, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ o SALMERÓN MANZANO¹⁷, han sostenido que la calificación jurídica del bitcoin ha de ser la de bien mueble digital, en virtud de los artículos 335, 337 y 345 del Código Civil (CC)¹⁸. Por su parte, otros autores, como PEDREIRA MENÉNDEZ y ÁLVAREZ PÉREZ se muestran conformes a la calificación como divisas virtuales, siempre que se les dé una regulación precisa, ya que su función fundamental es la de actuar como medio de pago¹⁹. Este es, de hecho, el tratamiento que se le está dando en la mayoría de los países, que reconocen al bitcoin como una especie de divisa extranjera²⁰. También parece ser la posición seguida por la UE, como pone de manifiesto el Tribunal de Justicia (TJUE) en la Sentencia, de 22 de octubre de 2015, sobre el asunto núm. C-264/14, Skatteverket/ David Hedqvist, en la que afirmó que el bitcoin: "no puede calificarse de "bien corporal" (...), puesto que no tiene ninguna finalidad distinta a la de ser un medio de pago". En el mismo sentido se pronunció la Abogado General en el punto 17 de sus consideraciones, al sostener que: "los bitcoins (...) constituyen un medio de pago puro. Su posesión no tiene ninguna otra utilidad que utilizarlos en cualquier momento como medio de pago". En efecto, defiende que, a diferencia de otros bienes, como el oro o los cigarrillos, las monedas virtuales carecen de cualquier otro uso distinto al de medio de pago. Reconoce además que, pese a no contar con el reconocimiento legal de los medios legales de pago, cumplen la misma función, por lo que han de recibir un tratamiento similar²¹. El Tribunal Supremo (TS) español parece haber optado tam-

de pago, esta opción no resulta la más adecuada. *Vid.* NAVAS NAVARRO, S. "Un mercado financiero floreciente: el del dinero virtual no regulado...", *op.cit.*

17 CASANUEVA CAÑETE, D. Y LÓPEZ DE LA CRUZ, N.: "El concepto de criptomoneda y breves consideraciones en torno a su tributación", *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018, FERNÁNDEZ BURGUEÑO, P.: "12 cosas que deberías saber antes de usar bitcoins (La Ley y el Bitcoin)", diciembre, 2017. Disponible en <http://rmdios.blogspot.com/2017/12/12-cosas-que-deberias-saber-antes-de.html> (Última consulta 13/01/2020), GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: "Problemas en la tributación de las operaciones con Bitcoins: calificación, prueba, valoración y control de las rentas generadas", *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018, pág. 91 y SALMERÓN MANZANO, E.: "Necesaria regulación legal del bitcoin en España", *Revista de Derecho Civil*, Vol.IV, N.º 4, octubre-diciembre, 2017, pp. 293-297.

18 De acuerdo con el artículo 35 CC "se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el capítulo anterior, y en general todos los que se puedan transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieran unidos", mientras que el 337 CC diferencia entre bienes fungibles y no fungibles. Por su parte, el artículo 345 CC dispone que "son bienes de propiedad privada, además de los patrimoniales del Estado, de la Provincia y del Municipio, los pertenecientes a particulares, individual o colectivamente".

19 PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B.: "Consideraciones sobre la tributación y calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas", *Revista Quincena Fiscal*, N.º 3, diciembre, 2018 y PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Las nuevas monedas digitales (bitcoins): problemas en su regulación fiscal", *Editorial Aranzadi*, enero, 2018.

20 FALCÓN Y TELLA, R.: "La tributación del dinero virtual", *Quincena Fiscal*, N.º 20, 2013.

21 Conclusiones de la Abogado General Sra. Juliane Kokott, asunto C-264/14, Skatteverket contra David Hedqvist, Consideraciones 14, 15 y 17.

bién por esta opción, pues en la Sentencia de la Sala de lo Penal, de 20 de junio de 2019 (STS 326/2019), al resolver sobre la obligación de restituir un bien objeto del delito, sostiene que: “tampoco el denominado bitcoin es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de un objeto material, ni tiene la consideración legal de dinero. (...) De este modo, el bitcoin no es sino un activo patrimonial inmaterial”, añadiendo que se puede “utilizar el bitcoin como un activo inmaterial de contraprestación o de intercambio en cualquier transacción bilateral en la que los contratantes lo acepten, pero en modo alguno es dinero, o puede tener tal consideración legal”²². En otras palabras, aunque el TS no lo dice expresamente, la calificación del bitcoin como “activo patrimonial inmaterial” que puede ser usado como medio de pago siempre que las partes lo acepten, parece más cercana a la consideración del bitcoin como divisa virtual no regulada.

En cualquier caso, a falta de regulación expresa, no existe certeza sobre la naturaleza jurídica de estos activos. Esta incertidumbre genera problemas desde un punto de vista tributario. Por ejemplo, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la Dirección General de Tributos (DGT) considera que el cambio de divisas de curso legal por bitcoins es una operación sujeta y exenta; no obstante, mientras que en un primer grupo de consultas (V228-13, de 8 de julio; V1028-15, de 30 de marzo; V1029-15, de 30 de marzo, o V2846-15, de 1 de octubre) fundamentaba esta decisión basándose en la equiparación de los bitcoins a las monedas electrónicas o a efectos comerciales, tras la STJUE de 22 de octubre de 2015, la DGT acoge el criterio del TJUE, que aplica el supuesto de exención relativo a las divisas, billetes y medios legales de pago (Consultas V17848-18, de 18 de junio; V2034-18, de 9 de julio; V2670-18, de 2 de octubre y V2821-19, de 14 de octubre). De la misma forma, la adquisición de bienes y servicios a cambio de bitcoins se considerará una compra-venta o una permuta, en función de si calificamos el bitcoin como bien o como divisa, siendo distintas las reglas para la determinación de la base imponible del IVA.

En definitiva, la calificación jurídica del bitcoin va a determinar la naturaleza de la operación y su correspondiente régimen tributario por lo que, al no existir normativa ni consenso en la doctrina al respecto, y a pesar del esfuerzo interpretativo de la DGT, estamos en disposición de afirmar que las consecuencias jurídico-tributarias de la realización de transacciones económicas con bitcoin son inciertas.

3.2. PROBLEMAS DE LOCALIZACIÓN. LOS MONEDEROS ELECTRÓNICOS

El funcionamiento de bitcoin se basa en la tecnología blockchain y, en concreto, en la criptografía. De acuerdo con CONESA, la criptografía o cifrado es “un pro-

²² En la STS 326/2019 se analiza un supuesto de estafa, en el que unos individuos entregan a una sociedad una cantidad de bitcoin para su gestión y su posterior devolución al vencimiento del contrato a cambio de una contraprestación, devolución que nunca lleva a producirse. Los demandantes solicitan la devolución de los bitcoins sustraídos y no de su valor en euros, pretensión que es desestimada tanto en primera como en segunda instancia. Finalmente, el TS confirma la sentencia de la Audiencia Provincial, al considerar que el bitcoin no es un objeto material, por lo que no son de aplicación los artículos 110 y 111 del Código Penal (CP).

cedimiento que utiliza un algoritmo con una clave (clave de cifrado) y transforma un mensaje de tal modo que sea incomprensible para toda persona que no tenga la clave secreta (clave de descifrado) del algoritmo”²³. Resumidamente, bitcoin utiliza el sistema de clave asimétrica, en el cual se generan dos claves: una pública y otra privada. Junto a estas claves, el código hash es el otro elemento necesario para el funcionamiento de bitcoin. No es el objetivo de este estudio profundizar en cuestiones de índole técnica, por lo que nos limitaremos a señalar que el código hash sirve para verificar la transacción: en concreto, se trata de una “huella digital”, es decir, un código que identifica a cada transacción y que permite contrastar que lo enviado coincide con lo recibido. En caso contrario, la operación es rechazada. Lo que caracteriza al sistema blockchain es que, frente a los tradicionales sistemas centralizados en los que la verificación de esta operación es realizada por una autoridad (por ejemplo, un banco), este proceso es realizado por los propios miembros de la red, denominados nodos validadores, quienes garantizan a través de la resolución de problemas criptográficos que emisor y destinatario existen y que el emisor dispone de aquello que quiere transmitir, evitando así que pueda utilizar un mismo bitcoin en repetidas ocasiones (problema del doble gasto). A este proceso de verificación es al que se le denomina minado de bitcoins. Este proceso no es nada sencillo y requiere de la resolución de complejos algoritmos, por lo que cada nodo validador obtiene una recompensa en forma de bitcoin cada vez que verifica una transacción. Así pues, cada vez que se transfiere una cantidad de bitcoins, los nodos validadores entran en una carrera por ser los primeros en resolver el problema criptográfico y obtener la recompensa en forma de bitcoins.

Al margen de su funcionamiento interno, para comenzar a utilizar bitcoin solo se requiere instalar en algún dispositivo electrónico un monedero electrónico o e-wallet, definidos por GUERRIERI como: “el dispositivo virtual que permite al usuario, previo desembolso en moneda de curso legal, almacenar y, posteriormente, utilizar las monedas electrónicas como medio de pago”²⁴. Tras instalar el monedero, se generan las dos claves arriba mencionadas: la pública funciona a modo de dirección y es la que permite al usuario enviar y recibir transferencias, mientras que la privada es la que permite acceder al monedero electrónico y disponer de los bitcoins²⁵. Generalmente, estos servicios de almacenamiento de las claves son prestados por terceros. Aunque pueda parecer una cuestión baladí, la gestión del monedero electrónico y de las claves resulta de vital importancia, puesto que garantizan que el individuo pueda acceder a sus fondos. De la mis-

23 CONESA, C.: “Bitcoin: ¿Una solución para los sistemas de pago o una solución en busca de problema?”, *Documentos Ocasionales*, N.º 1901, Banco de España, 2019.

24 GUERRIERI, G.: *La moneda eletrónica. Profili giuridici di nuovi strumenti di pagamento*, il Mulino, 2015, pág. 65.

25 Se estima que entre el 17% y el 23% del total de bitcoins pueden estar perdidos u olvidados, a consecuencia del olvido de las claves privadas, lo que supondría que en torno a tres millones de bitcoins se encuentran en un “limbo virtual” del que, actualmente, no pueden escapar. Fuente: <https://www.wsj.com/articles/good-news-you-are-a-bitcoin-millionaire-bad-news-you-forgot-your-password-1513701480> (Última consulta 15/01/2020).

ma forma, una mala gestión puede suponer que terceros no autorizados tengan acceso a dichos fondos. Así pues, la función de los monederos electrónicos sería equivalente a la de las cuentas bancarias; la de los proveedores de servicio de almacenamiento, a la de los bancos; la de la clave pública, al número de cuenta corriente, y la de la clave privada, a la contraseña que permite el acceso a la cuenta corriente.

Sin embargo, el monedero electrónico no almacena las criptomonedas en sí, sino las claves privadas que permiten al usuario disponer de sus monedas virtuales: siguiendo con el símil, es como si el monedero electrónico no guardase el dinero que tenemos en el banco, sino la contraseña que nos permite acceder a la cuenta corriente²⁶. Por tanto, las criptomonedas se encuentran “almacenadas” en la cadena de bloques, en el mundo virtual que, por definición, se encuentra descentralizada; por tanto, no se encuentran en una única ubicación geográfica, si no en todos y cada una de las ubicaciones geográficas donde se sitúen los equipos informáticos de los usuarios que formen parte de la red blockchain. En otras palabras: la localización del monedero electrónico permite obtener la ubicación de las claves privadas de acceso, pero no la de las monedas virtuales, cuya ubicación no es otra que el mundo virtual, no equiparable a ninguna localización del mundo real.

A nivel jurídico, esto se traduce en problemas a la hora de determinar cuál es, en caso de existir, la normativa aplicable. En palabras de MIRAS MARÍN y AGUILAR CÁRCELES: “supone un obstáculo para ubicar las divisas y sujetarlas a la ley española, porque ese registro se encuentra distribuido en ordenadores de múltiples Estados”²⁷. En concreto, en el ámbito tributario, se plantean dudas sobre la localización del hecho imponible y, por tanto, sobre la sujeción impositiva.

3.2.1. *La doctrina de la DGT en la consulta vinculante V1069-19*

La DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el problema de la localización de las criptomonedas en la Consulta Vinculante V1069-19, de 20 de mayo de 2019. En ella, un consultante que manifestaba residir y tributar fuera de España declaraba poseer una serie de bitcoins y preguntaba cuáles serían sus obligaciones fiscales en España en el caso de que procediese a la venta de estos a cambio de euros.

La contestación comienza utilizando, ante la ausencia de una definición en la legislación española, el concepto de moneda virtual de la *Directiva 2018/843* a la que se ha hecho referencia al principio de este trabajo. La DGT continúa argumentando que “los “bitcoin” figuran en un registro informático de carácter alfanumérico denominado “dirección bitcoin”, dentro de una cadena, denominada

²⁶ Así lo dispone la *Directiva 2018/84* en su artículo primero, en el que define a los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos como “una entidad que presta servicios de salvaguardia de claves criptográficas privadas en nombre de sus clientes, para la tenencia, el almacenamiento y la transferencia de monedas virtuales”.

²⁷ MIRAS MARÍN, N. y AGUILAR CÁRCELES, M.M.: “Fraude fiscal y blanqueo de capitales en el ámbito de las monedas virtuales”, *Revista Quincena Fiscal*, N.º 14, 2019.

cadena de bloques (blockchain) en la que están registradas todas las transacciones realizadas con la citada moneda, que es compartida por una red informática "P2P" ("peer to peer" o red de ordenadores en la que todos se comportan como iguales entre sí) de carácter internacional, a cuya "dirección bitcoin" están asociadas unas claves del titular que le permiten el acceso y gestión de dicha moneda virtual. Estas claves se almacenan en ficheros o programas informáticos que actúan como "monederos" (wallet). Estos ficheros o programas (monederos) a su vez son susceptibles de almacenarse en medios físicos informáticos o electrónicos del propio titular o a través de páginas web de terceros que ofrezcan dicho servicio de almacenamiento". En otras palabras, la DGT reconoce, además de que los bitcoins se encuentran en el registro informático de blockchain, que los monederos electrónicos no almacenan las monedas virtuales, sino las claves de acceso a las criptomonedas, tal y como se ha explicado en el apartado anterior.

Por ello, resulta sorprendente la solución que da a la cuestión planteada. Comienza recordando que será de aplicación la *Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo* (TRLIRNR), al no residir en España el consultante, estando obligado a declarar en nuestro país las rentas que aquí obtenga. A continuación, la DGT se remite al artículo 13, que especifica cuando una renta se considera obtenida en territorio español; en concreto, al apartado i), que en su párrafo segundo establece que se considerarán obtenidas en nuestro país las ganancias patrimoniales "Cuando se deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español". Con fundamento en este artículo 13, i), 2º, la DGT sostiene que "aun cuando los "bitcoin" están representados por registros informáticos incluidos en una cadena global compartida en una red P2P, la posibilidad, a la que se ha aludido anteriormente, de que las claves que permiten la gestión y disposición de los "bitcoin" por su titular se puedan encontrar almacenadas a través de la página web de un tercero que ofrezca dicho servicio de almacenamiento, permitiría concluir que, a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, la citada moneda virtual se encuentra situada en territorio español cuando en dicho territorio radique la entidad con la cual se realiza dicho servicio de almacenamiento, ya que el acceso a los "bitcoin" requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última". En definitiva, la DGT fija en esta consulta un criterio de localización, a efectos del IRNR, de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de bitcoins por un no residente: cuando se realice una transmisión de bitcoins cuyas claves de acceso se encuentren almacenadas en un monedero electrónico gestionado por una plataforma situada en territorio español, se entenderá que dicha transmisión se realiza en territorio español, por lo que a efectos del IRNR, se producirá una ganancia patrimonial que dará lugar a la obligación de presentar declaración, determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente.

En nuestra opinión, esta solución es cuanto menos cuestionable. En primer lugar, porque el artículo 13, i), 2º es aplicable para ganancias patrimoniales derivadas

de bienes muebles situados en territorio español. Sin embargo, creemos que la calificación jurídica como “bien mueble” de las criptomonedas no es la más adecuada; es más, creemos que existen argumentos para sostener lo contrario. Por ello, resulta incomprensible que la DGT sostenga que “la moneda virtual “bitcoin” constituye un bien inmaterial, computable por unidades o fracciones de unidades, que no es moneda de curso legal, que puede ser intercambiada por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, se acepta por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio”. Como se ha comentado al analizar las posibles calificaciones jurídicas del bitcoin, no existe en la actualidad normativa alguna que determine que la naturaleza jurídica del bitcoin es la de bien mueble; es más, a nivel europeo, parece que se está consolidando la consideración del bitcoin como divisa virtual no regulada, cuya función no es otra que la de actuar como medio de pago, como muestra la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE), de 22 de octubre de 2015, en el asunto C-264/14, Skatteverket/David Hedqvist, posición que parece ser también la adoptada por nuestro Tribunal Supremo, quien las ha calificado de “activo patrimonial intangible”, confirmando que en ningún caso la calificación puede ser la de bien, ya que “tampoco el bitcoin es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de un objeto material” (Sentencia núm. 326/2019, de 20 de junio de 2019). Incluso la DGT, en las consultas vinculantes más recientes parece haber optado por esta posición: en concreto, en las consultas vinculantes V17848-18, de 18 de junio; V2034-18, de 9 de julio; V2670-18, de 2 de octubre, y V2821-19, de 14 de octubre, asume el argumento del TJUE en la Sentencia de 22 de octubre de 2015, al aplicar a las operaciones de intercambio de criptomonedas por monedas de curso legal la exención prevista en el artículo 20. UNO. 18º, apartado j), de la *Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido* (LIVA), relativa a “las operaciones de compra, venta o cambio y servicios análogos que tengan por objeto divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago”. Como se deduce de la lectura del citado precepto, al aplicar dicha exención, la DGT está equiparando las criptomonedas a los medios legales de pago, alejándose de la calificación jurídica como bien mueble, por lo que no se entiende el giro argumentativo de la Consulta V1069-19, en la que abandona este criterio, sosteniendo la calificación como “bien inmaterial”.

Por tanto, podemos sostener que, a la vista de los pronunciamientos judiciales y de la propia doctrina de la DGT en otros supuestos, existen dudas razonables para considerar correcta la aplicación del artículo 13, i), 2º del TRLIRNR.

Incluso en el caso de que obviásemos la cuestión de la calificación jurídica de las criptomonedas y aceptásemos la aplicabilidad del artículo 13, i), 2º del TRLIRNR, consideramos que la argumentación de la DGT no es del todo adecuada, pues no tiene en cuenta la naturaleza especial de este fenómeno. Como ya se ha explicado, las monedas virtuales en general y el bitcoin en concreto se basan en la tecnología blockchain, que no es otra cosa que un registro de datos descentralizado, que se sirve de multitud de servidores compartidos para almacenar los datos de las transacciones que se realicen. Por consiguiente, en ningún caso

las criptomonedas se encuentran almacenadas en un único lugar, ya que, como sostiene la propia DGT en el texto de la respuesta a la consulta planteada los “bitcoin” están representados por registros informáticos incluidos en una cadena global compartida”. La DGT no ignora esta cuestión: es más, a lo largo de la contestación a la consulta, reconoce que los monederos electrónicos no almacenan las criptomonedas en sí, sino las claves de acceso, como muestra al afirmar que a las monedas virtuales “están asociadas unas claves del titular que le permiten el acceso y gestión de dicha moneda virtual. Estas claves se almacenan en ficheros o programas informáticos que actúan como “monederos”.

Por tanto, siguiendo de acuerdo con el discurso de la contestación a la consulta, hemos de distinguir entre la ubicación de las criptomonedas y la de las claves de acceso a las mismas: mientras que las primeras se encuentran en el “mundo virtual”, es decir, en el sistema descentralizado compuesto por los innumerables servidores que conforman la red blockchain, las claves de acceso se almacenan en un monedero electrónico, “a su vez susceptible de almacenarse en medios físicos informáticos o electrónicos del propio titular o a través de páginas web de terceros que ofrezcan dicho servicio de almacenamiento”, como afirma la DGT. Además, aplicando el criterio de la DGT, si lo que determina que las criptomonedas se consideren localizadas en España es que el proveedor de servicios de custodia sea una entidad española, un no residente podría evitar tributar en el IRNR simplemente transfiriendo sus bitcoins a un monedero electrónico que estuviese gestionado por una entidad residente en un territorio con una fiscalidad más favorable.

En definitiva, consideramos que equiparar la ubicación geográfica de las criptomonedas con la de la entidad que se encargue de gestionar el monedero electrónico, por el simple hecho de que el acceso a los bitcoins requiera el previo acceso a la página web de la entidad que presta el servicio de almacenamiento, es un criterio que, además de parecer incompatible con la lógica descentralizadora que subyace en blockchain, carece de una base jurídica sólida. En nuestra opinión, la DGT ha intentado justificar, con unos argumentos discutibles, la sujeción de una actividad económica hasta ahora ignorada por nuestro ordenamiento. En este sentido, no defendemos la no tributación de este tipo de actividades, sino que, con la normativa actual, las soluciones jurídicas que se pueden ofrecer a la problemática planteada por este fenómeno no son, ni mucho menos, las más adecuadas.

3.2.2. *El modelo 720 y las criptomonedas*

Como señala HERRERO DE LA ESCOSURA, la crisis económica y la globalización fiscal, junto con el elevado nivel de fraude, llevó a nuestro país a la introducción de distintas medidas²⁸. Con la aprobación del *Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre, por el que se adaptan las normas de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,*

²⁸ HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: “La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional”, en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): “*Medidas contra el fraude fiscal internacional*”, 2016, pp. 17-64.

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por el *Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, a consecuencia de la aprobación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, que introduce los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis en el *Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*. Dichos artículos establecen la obligación de informar acerca de:

- 1) cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.
- 2) valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.
- 3) bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

A fin de poder cumplimentar con dicha obligación de información, se crea el modelo 720 por la *Orden HAP/72/2013, de 30 de enero*.

La cuestión controvertida en este caso es si la tenencia de bitcoins ha de ser declarada en el modelo 720. Al igual que sucedía en el caso de la Consulta Vinculante V1069-19, se vuelven a presentar dos problemas: la clasificación de las monedas virtuales en alguna de las categorías de los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del *Reglamento General* y el problema geográfico.

En relación con el primer asunto, las criptomonedas no encajan en ninguna de las categorías de los artículos 42 bis y ter y 54 bis. En efecto, está claro que no son bienes inmuebles ni derechos sobre los mismos. También resulta complejo catalogarlos como valores, derechos o seguros, de la misma forma que el concepto de monedero electrónico es difícilmente equiparable al de cuenta corriente. No obstante, incluso si consideramos que el bitcoin se encuentra comprendido en alguna de las categorías mencionadas nos encontramos con un problema geográfico, pues cabría plantearse cuándo se considera que un bitcoin se encuentra en el extranjero.

Si aplicamos el criterio defendido por la DGT en la consulta V1069-19, los bitcoins se encontrarán en el extranjero cuando las claves que dan acceso a ellos se almacenen en monederos electrónicos gestionados por un proveedor de servicios de almacenamiento no residente, en tanto en cuanto para el acceso al mismo sea necesario acceder a la página web del proveedor. Sin embargo, en el mismo sentido que CASANUEVA CAÑETE Y LÓPEZ DE LA CRUZ o VILLAROIG MOYA, entendemos que no es posible equiparar el mundo virtual con el extranjero, al igual que tampoco con el territorio nacional, como pretende argumentar la DGT en el supuesto de la consulta V1069-19. Así las cosas, incluso en el caso de que el proveedor de servicios de almacenamiento encargado de la gestión del monedero virtual fuese una entidad no residente, las criptomonedas no se encontrarían situadas en el extranjero²⁹. Por consiguiente, consideramos que, con la regulación

²⁹ CASANUEVA CAÑETE, D. Y LÓPEZ DE LA CRUZ, N.: "El concepto de criptomoneda...", op.cit. y VILLAROIG MOYA, R.: "Criptomonedas y otras clases de tokens: aspectos tributarios", en VILLAROIG

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

actual, no es necesario incluir en el modelo 720 la tenencia de criptomonedas, ni siquiera en el caso de que el proveedor de servicios de almacenamiento sea una entidad no residente.

Sin embargo, el hecho de que hoy en día no sea necesario declarar la tenencia de criptomonedas no significa que consideremos irrelevante el conocimiento por parte de la Administración de esta información, por razones de transparencia y lucha contra actividades ilícitas.

En este sentido, se plantean distintas posibilidades. La primera de ellas consistiría en incluir la obligación de información sobre la tenencia de criptomonedas dentro de un apartado específico del modelo 347, con el que se suministra la información relativa a las operaciones con terceras personas, cumpliendo la obligación contenida en los artículos 31 a 35 del *Reglamento general de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria*. No obstante, creemos que no es la solución más adecuada. Por un lado, solo estarán obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas aquellos contribuyentes que desarrollen actividades empresariales o profesionales, considerando como tales las definidas por el artículo 5 la LIVA, lo que no incluiría a los particulares³⁰. Por otro, que este modelo está diseñado para facilitar información sobre las operaciones realizadas con terceros, siempre que hayan superado los 3.0005,06 euros, tal y como establece el artículo 32 el citado reglamento en su apartado c). Por consiguiente, el modelo 347 no reflejaría ni la mera tenencia de criptomonedas, cuando estas no son objeto de transmisión, ni las operaciones inferiores a dicha cantidad. En este sentido, la administración tributaria únicamente tendría conocimiento de la existencia de bitcoins cuando estos se intercambiasen por otros bienes, servicios u divisas de curso legal, permaneciendo totalmente ocultos en caso contrario.

Otra posible solución sería incluir la obligación de información sobre la tenencia de criptomonedas en el modelo 720, opción que pasaría necesariamente por una reforma de la normativa que crease una categoría propia a las criptomonedas, junto a las categorías de los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del *Reglamento General*.

En nuestra opinión, la mejor opción pasaría por crear un nuevo modelo, como sostienen FALCÓN Y TELLA y VILLAROIG MOYA, un "modelo 721", en el que poder declarar la tenencia de todo tipo de criptoactivos, con independencia de su ubicación geográfica, lo que podría resolver los problemas suscitados en cuanto al modelo 720, a la vez que la Administración Tributaria obtendría información muy valiosa sobre los tenedores de criptomonedas, independientemente si las claves de acceso se encuentran almacenadas en monederos electrónicos gestionados por proveedores nacionales o extranjeros³¹.

MOYA, R. Y PASTOR SEMPERE, C. (coord.): *Blockchain: Aspectos Tecnológicos, Empresariales y Legales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

30 Junto a quienes realicen actividades profesionales o empresariales, el artículo 31 establece otros sujetos obligados a suministrar la información, como las Administraciones públicas que, al menos de momento, resulta poco probable que operen con bitcoins.

31 En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: "La tributación del dinero virtual", ..., op.cit., y VILLAROIG MOYA, R.: "Criptomonedas y otras clases de tokens" ..., op.cit.

3.2.3. Las criptomonedas en el Impuesto sobre el Patrimonio

La DGT se ha pronunciado en las consultas V0590-18, de 1 de marzo y en la V0250-18, de 1 de febrero sobre la tributación del bitcoin en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), confirmando que la tenencia de monedas virtuales que constituye la realización del hecho imponible de este impuesto. Tampoco plantea problemas la valoración de estos, pues de acuerdo con las reglas contenidas en los artículos 24 y 29 de la *Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)* del impuesto, los bitcoins se deberán valorar según su precio de mercado a 31 de diciembre, fecha de devengo del impuesto. Sin embargo, vuelven a surgir problemas relacionados con la determinación de la ubicación geográfica.

En primer lugar, el artículo 5 de la LIP determina dos tipos de obligados tributarios: por obligación personal, el residente por la totalidad de su patrimonio mundial y por obligación real, el no residente por sus bienes y derechos situados o que pudieran ejercitarse en España. En el caso del residente, está claro que deberá incluir dentro de su patrimonio la tenencia de criptomonedas, tal y como ha indicado la DGT en las consultas arriba indicadas. Sin embargo, en el caso del no residente, de nuevo aparece la duda sobre cuándo las criptomonedas se consideran situadas en España. Los argumentos a favor y en contra serán los mismos que los expuestos anteriormente, por lo que, por ser reiterativos, no profundizaremos en esta cuestión.

Sí resulta importante señalar que la localización geográfica está relacionada con otro aspecto de este impuesto. En este sentido, cabe recordar que el IP es un impuesto que se encuentra parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, que serán las encargadas de fijar la escala de los tipos de gravamen. Por tanto, no solo serán diferentes los tipos de gravamen que se aplicarán en función de donde consideremos localizados las monedas virtuales, sino que también variarán los umbrales mínimos para que nazca la obligación de presentar la autoliquidación del impuesto. Esta cuestión es bastante relevante, pues como señala GONZÁLEZ GARCÍA, la extrema volatilidad que han sufrido las monedas virtuales en determinados momentos a lo largo de su corta existencia, puede provocar que, en cuestión de días, o incluso de horas, se sobrepase o no este umbral mínimo, en función de la Comunidad Autónoma en la que se entiendan geográficamente situadas³².

3.3. EL PSEUDOANONIMATO DE LAS CRIPTOMONEDAS

Junto a la falta de regulación y la descentralización, el pseudoanonimato es el tercer gran desafío que plantean actualmente las criptomonedas. Como señala PEREZ BERNABEU, el anonimato de las criptomonedas radica en la imposibilidad de vincular las criptomonedas con su titular; sin embargo, coincidimos con ella cuando señala la relatividad de este anonimato³³. En este sentido, los individuos

³² GONZÁLEZ GARCÍA, I.: "Control tributario de las criptomonedas", *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.

³³ PÉREZ BERNABEU, B.: "La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin", *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.

realizan operaciones con bitcoins utilizando su clave pública, por lo que podrían llegar a rastrearse las transacciones realizadas por una determinada clave pública. Incluso podría asociarse una clave pública a una determinada dirección IP³⁴. No se trata ni mucho menos de un procedimiento sencillo, pero son posibilidades que muestran que el anonimato no está absolutamente garantizado. En cualquier caso y en relación con nuestro objeto de estudio, está claro que el pseudoanimito que rodea a la operativa con criptomonedas las ha convertido en un mecanismo potencial para realizar actividades ilícitas. En este sentido, GIL SORIANO, en línea con otros autores, considera que en las criptomonedas concurren los elementos definitorios de los paraísos fiscales, esto es, que las ganancias no están sujetas a imposición, se asegura el anonimato y no dependen de la existencia de instituciones financieras³⁵. Por su parte, la *Directiva 2018/843* reconoce expresamente que “el anonimato de las monedas virtuales permite su posible uso indebido con fines delictivos” (Considerando 9). En relación con este punto, basta con señalar la consulta V1979-15, de 25 de junio y la V2603-15, de 8 de septiembre, en las que se planteaba la posibilidad de computar como pérdida patrimonial la pérdida de bitcoins por parte de un contribuyente, que había sido objeto de una estafa, así como el hecho de que la primera STS relativa a monedas virtuales haya sido dictada por la Sala de lo Penal, relativa también a otro supuesto de estafa económica.

Lo que resulta evidente es que el pseudoanimito que caracteriza a las criptomonedas supone un desafío para la Administración Tributaria, que se ve obligada a luchar contra fenómenos totalmente disruptivos con las herramientas que tiene a su disposición. Sobre este asunto, cabría plantearse las posibles líneas de actuación para afrontar este desafío.

En primer lugar, hay que distinguir dos situaciones diferentes. Por un lado, aquellos supuestos en los que el sujeto intercambia las criptomonedas por monedas de curso legal. Por otro, aquellos en los que los sujetos realizan pagos o intercambian criptomonedas, pero sin que estas salgan de la red blockchain³⁶.

Con respecto al primer supuesto, la doctrina se inclina por aumentar los controles sobre los intermediarios. En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA reclama una regulación específica de las casas de cambio, es decir, los proveedores de servicios de intercambio de monedas virtuales por monedas de curso legal, de forma

34 Al respecto, cabe mencionar que de acuerdo con el artículo 4 del *Reglamento (UE) 2016/679, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos*, se consideran datos personales “toda información física identificada o identificable”. Sobre este punto se ha pronunciado el TJUE en la Sentencia de 19 de octubre de 2013, Asunto Patrick Beyer v. Bundesrepublik Deutschland, determinando que la IP es un dato personal en el sentido del mencionado artículo 4.

35 GIL SORIANO, A.: “Monedas virtuales: encaje jurídico y control tributario”, *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018, quien cita a MARIAN, OMRI Y.: “Are cryptocurrencies “Super” tax Havens?”, *Michigan Law Review First Impressions*, Vol. 112, 2013, pág. 39.

36 La *Directiva 2018/843* se refiere expresamente al segundo supuesto: “los grupos terroristas pueden ser capaces de transferir dinero hacia el sistema financiero de la Unión o dentro de las redes de monedas virtuales ocultando transferencias o gozando de cierto grado de anonimato de estas plataformas”. Por tanto, es evidente que este tipo de operaciones representan un riesgo importante.

que estén obligadas a suministrar información a la Administración Tributaria de las operaciones que se realicen en sus establecimientos: en concreto, plantea la posibilidad de que los intermediarios informen sobre la fecha, clave pública del emisor y receptor y cantidad transferida³⁷.

Sin embargo, incluso en el supuesto de que los usuarios aceptasen esta nueva situación y estuviesen dispuestos a continuar utilizando los bitcoins, la Administración Tributaria continuaría careciendo de la información sobre las operaciones que permanecen en la red blockchain; es decir, la Administración Tributaria solo dispondría de la información en aquellos casos en los que los individuos intercambiasen monedas virtuales por otras de curso legal. Para el supuesto en el que las criptomonedas permanecen en la red, las soluciones son mucho más complejas. Por un lado, se podría plantear la posibilidad de rastrear transacciones e intentar identificar a los sujetos escondidos tras las claves públicas: no obstante, aunque no imposible, sí resultaría extremadamente difícil. Por su parte, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ plantea la posibilidad de que la Administración Tributaria intervenga directamente en la red blockchain de bitcoin, creando su propio nodo³⁸. De esta forma, la Administración se convertiría en un usuario más de la red, por lo que tendría acceso al registro de transacciones realizadas. En nuestra opinión, esta respuesta tampoco soluciona el problema pues, como ya se ha explicado, la Administración Tributaria únicamente tendría acceso a las claves públicas y las transacciones que se realicen entre ellas, pero le resultaría casi imposible vincular la clave pública a la que tiene acceso con el contribuyente al que está vinculada.

A pesar de las dificultades para luchar contra el fraude asociado a las criptomonedas, la Agencia Tributaria ha puesto el punto de mira sobre ellas, como demuestra la *Resolución de 11 de enero de 2019, 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 2019*³⁹. El objetivo de este plan es definir las líneas de actuación de prevención y control de fraude que se consideren más importantes, conteniendo también, en lo que a nosotros nos interesa, algunas menciones expresas a las criptomonedas. Al respecto, conviene destacar que la inclusión de las criptomonedas en el Plan se inició en 2018, y se continuó en 2019. En concreto, para el 2019 se planeó continuar con el análisis de la información obtenida en el año 2018 a través de los requerimientos realizados a terceros, si bien con la previsión de un potencial aumento de la información recaudada si se produce la aprobación de nuevos instrumentos normativos. Además, se propuso controlar las actuaciones realizadas con criptomonedas con el objetivo de garantizar la correcta tributación, lo cual resulta cuanto menos complicado, ya que, en ausencia de una normativa tributaria específica, muchas son las dudas que continúa arrojando la tributación de las criptomonedas. A pesar de

37 GONZÁLEZ GARCÍA, I.: "Control tributario de las criptomonedas", ..., op.cit.

38 GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: "Problemas en la tributación de las operaciones...", op.cit.

39 Este plan es el último disponible, pues en el momento de concluir este estudio, aún no se había publicado el correspondiente al 2020.

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

que la DGT haya procedido a establecer determinados criterios interpretativos, arrojando algo de luz a determinadas situaciones, muchas otras se encuentran en un limbo jurídico del que será difícil salir mientras no se produzca una modificación legislativa.

El plan también reconoce que el empleo de las criptomonedas, junto con la utilización del crimen organizado de la internet profunda (deep y dark web), son dos de los desafíos más importantes a los que se debe hacer frente en la actualidad. Para luchar contra estos problemas, califica de imprescindible el intercambio de información y la cooperación internacional, junto con la formación del personal de la Administración, con el objetivo de mantener a las unidades operativas al día de las técnicas utilizadas por los defraudadores.

En definitiva, la Administración Tributaria no se rinde en la lucha contra el fraude fiscal asociado a las criptomonedas y continúa, a la espera de reformas que introduzcan nuevas obligaciones de información, afrontando el desafío con las herramientas de las que dispone.

4. LA DIRECTIVA (UE) 2018/843 Y EL ANTEPROYECTO DE LEY DE OCTUBRE DE 2018

Como ya hemos mencionado en varias ocasiones a lo largo de este trabajo, la falta de regulación expresa es uno de los principales problemas que afectan a este fenómeno. Por ello, consideramos oportuno concluir refiriéndonos a las normas llamadas a introducir en nuestro ordenamiento la primera normativa sobre criptomonedas.

Las instituciones europeas se han mostrado preocupadas por este fenómeno, especialmente a partir del año 2017, año en el que el bitcoin registró su precio máximo. Unos meses más tarde, se aprobó la *Directiva 2018/843* a la que ya hemos referenciado al hablar del concepto de moneda virtual y de proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos. Además de contener estas definiciones y advertir sobre alguno de los riesgos potenciales de este fenómeno, la *Directiva 2018/843* contiene algunas modificaciones que ahora nos interesan.

En primer lugar, la *Directiva 2018/843* amplía el catálogo de entidades obligadas por la Directiva. En concreto, se modifica el artículo 2 de la *Directiva 2015/849*, incluyendo a las plataformas de cambio de monedas virtuales y los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos. El objetivo de esta disposición ya lo hemos adelantado al hablar de las posibles soluciones al problema del pseudoanonimato, y no es otro que ampliar las facultades de los Estados para vigilar del uso de monedas virtuales. En línea con el artículo 2, el artículo 47 de la *Directiva 2015/849* insta a los Estados miembros a obligar a estos establecimientos a obtener una licencia o inscribirse en un registro. Consideramos que esta opción es todo un acierto, ya que va a permitir a la Administración identificar cuáles son las entidades que operan con criptomonedas y que, por tanto, son potenciales suministradores de información.

Sin embargo, la propia Directiva reconoce que “la inclusión de los proveedores de servicios de cambio de monedas virtuales por monedas fiduciarias y de los proveedores de servicios de custodia de monederos electrónicos no resolverá totalmente la cuestión del anonimato asociado a las transacciones con monedas virtuales, al mantenerse el anonimato en gran parte del entorno de la moneda virtual, puesto que los usuarios pueden llevar a cabo transacciones al margen de tales proveedores de servicios” (considerando 9). Es decir, el legislador europeo es plenamente consciente de que, aunque la inclusión de las casas de cambio y proveedores de servicio de custodia entre los sujetos obligados por la Directiva es una medida necesaria reclamada por la doctrina, no es, ni mucho menos, suficiente para luchar contra los problemas relacionados con el pseudoanonimato de las criptomonedas. A este respecto, solo plantea la posibilidad de que los usuarios realicen, con carácter voluntario, declaraciones voluntarias sobre la tenencia de criptomonedas, pero sin precisar las medidas concretas para ello.

Finalmente, se modifica también el artículo 65, incluyéndose dentro del precepto dedicado a la obligación de la Comisión de elaborar un informe sobre la aplicación de la Directiva una mención expresa a las criptomonedas, que se publicará a más tardar el 11 de enero de 2022. Con esta modificación, se insta a la Comisión a abordar las propuestas necesarias relativas a las monedas virtuales, así como a la creación de una base de datos en la que se registren las identidades y direcciones de monedero electrónico de los usuarios y los formularios de autodeclaración de los usuarios de la moneda virtual. Por tanto, parece que a nivel comunitario existe voluntad por abordar los desafíos del fenómeno.

En la lucha contra el uso de las monedas virtuales con fines delictivos, la cooperación internacional y el intercambio de información entre países va a tener un papel de vital importancia. A pesar de la trascendencia de este punto, la Directiva no ha incluido una referencia expresa a la cooperación en relación con las divisas virtuales, al margen del informe del artículo 65 que, en nuestra opinión, y a pesar de que demuestre la voluntad de la Comisión de abordar la regulación del fenómeno, no es más que una declaración de intenciones que difícilmente se materializará en la práctica. Las referencias se limitan en este sentido a destacar la importancia de las Unidades de Inteligencia Financiera (UIF) nacionales pues: “desempeñan un importante papel en la detección de las operaciones financieras de las redes terroristas, especialmente transfronterizas, y en la identificación de quienes les respaldan mediante financiación”. Sin embargo, también reconoce que: “Debido a la falta de normas internacionales prescriptivas, las UIF presentan considerables diferencias en cuanto a sus funciones, competencias y potestades” (Considerando 16). Por ello, la Directiva podría haber aprovechado la oportunidad para homogenizar esta normativa, dotando a estas unidades de mecanismos más eficaces en la lucha contra el uso indebido de monedas virtuales, en lugar de disponer, simplemente, que “los Estados miembros deben procurar garantizar un planteamiento más eficaz y coordinado a la hora de abordar las investigaciones financieras”, a la vez que se les dota de instrumentos que faciliten la comunicación e intercambio de información para aumentar la eficacia y eficiencia de las UIF.

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

La Directiva prevé que los Estados miembros adopten las medidas nacionales para adaptar el derecho nacional a la nueva normativa con anterioridad al 10 de enero de 2020, por lo que en la actualidad ya ha incumplido dicho compromiso⁴⁰. Por su parte, el Gobierno de nuestro país presentó en octubre de 2018 el *Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea y de modificación de diversas normas tributarias*, cuyos plazos de transposición expiraron, respectivamente, el 31 de diciembre de 2018 y el 30 de junio de 2019.

Las Directivas que transpone el Anteproyecto son anteriores a la *Directiva 2018/843*, pero aun así éste contiene algunas disposiciones interesantes en lo que concierne al control tributario de las criptomonedas. En concreto, se trata de dos nuevas obligaciones de información. Por un lado, se obliga a aquellos que proporcionen servicios para la salvaguarda de claves criptográficas, así como a los proveedores de servicios de cambio (los exchanger o casas de cambio) si también prestan servicios de tenencia, a suministrar a la Administración información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales. Esta obligación no se encuentra prevista en la Directiva, pero la valoramos positivamente porque podría solucionar el desafío relativo a la falta de información de las criptomonedas que permanecen en la red.

Por otro lado, se introduce la obligación de informar sobre la tenencia de monedas virtuales en el extranjero, incluyendo dicha información en el modelo 720. En relación con este punto, no nos parece una solución acertada por distintos motivos, habiéndonos referido ya a algunos de ellos, por lo que no nos reiteraremos en su desarrollo. En primer lugar, porque las criptomonedas se encuentran en el mundo virtual, no equiparable a una ubicación geográfica. En segundo lugar, porque incluso en el caso de que, siguiendo la doctrina de la DGT en la Consulta Vinculante V1069-19, podamos identificar la ubicación de las criptomonedas con la del proveedor de servicios de almacenamiento, en el modelo 720 solo incluiríamos aquellas criptomonedas cuyas entidades se situasen en el extranjero, obviando por tanto las que se encuentren custodiadas por entidades residentes en territorio nacional.

En tercer lugar, porque la inclusión del deber de información sobre las monedas virtuales en el extranjero en el modelo 720 también implica, tal y como se refleja en el Anteproyecto, la aplicación del más que discutido régimen de infracciones y sanciones. No es objeto de este trabajo el análisis de la historia del modelo 720, pero sí conviene recordar que, tras el incumplimiento por parte de nuestro país del Dictamen de la Comisión Europea, en el que se exigía la modificación de esta

⁴⁰ Esta situación tiende a ser habitual, pues de acuerdo con los informes anuales sobre el control de la aplicación del Derecho de la UE, España es uno de los países con más asuntos pendientes, bien por transposición o aplicación incorrecta, o bien por transposición tardía.

normativa, la Comisión ha decidido llevar a nuestro país ante el TJUE, por una posible vulneración del Derecho comunitario. Aún se desconocen cuáles serán las consecuencias, pero ante una probable Sentencia del TJUE que condene a España, no parece adecuado aumentar el número de supuestos a los que se les puede aplicar este desorbitado régimen sancionador. A pesar de esta situación, el Anteproyecto no solo no restringe o elimina esta obligación de información en relación con las criptomonedas, si no que amplía su contenido, al incluir a las criptomonedas⁴¹. Sin embargo, este Anteproyecto comenzó a elaborarse con anterioridad a que la Comisión Europea llevase el modelo 720 ante el TJUE, por lo que no sería extraño que finalmente no se incluyese la obligación de informar sobre la tenencia de criptomonedas en el extranjero.

En relación con la obligación de suministro de información de los proveedores de servicios a la Administración, ya sea de custodia de monederos electrónico o de cambio de criptomonedas, nos parece una medida totalmente acertada. Como señala PÉREZ BERNABÉU, nuestro sistema tributario se basa en una estructura en virtud de la cual existen intermediarios (bancos, notarios, pagadores de renta...) que facilitan a la Administración información sobre los obligados tributarios, de forma que, si el obligado tributario no cumple de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias, la Administración dispone de toda la información necesaria para exigir su cumplimiento de forma coercitiva⁴². Sin embargo, la descentralización y el anonimato que caracteriza a las criptomonedas quiebran con este modelo, dado que desaparecen los intermediarios y la información relativa a la identidad de los potenciales contribuyentes. No obstante, la ampliación del concepto de intermediario, incluyendo a los proveedores de servicios de cambio y de custodia de monederos electrónicos, permite a la Administración luchar de forma más eficaz frente al anonimato y la descentralización de las criptomonedas. Junto con la ampliación del concepto de intermediario, creemos necesario que la futura ley que transponga la directiva desarrolle los modelos de cumplimiento voluntario, siguiendo la recomendación de la *Directiva 2018/843*, de forma que sea el propio contribuyente el que, en forma de autodeclaración, informe sobre la tenencia de monedas virtuales.

Por otro lado, creemos que, dado el carácter (generalmente) transnacional de las operaciones realizadas con criptomonedas, se requiere más que nunca la colaboración internacional entre los distintos Estados, con el objetivo de favorecer el intercambio de información tributaria entre las distintas Administraciones, evitando la potencial evasión fiscal del contribuyente. En ese sentido, la única referencia a la cooperación entre Estados miembros la encontramos en el apartado relativo al informe sobre la aplicación de la Directiva, por lo que consideramos que se ha desaprovechado una importante oportunidad para mejorar el intercambio de información entre países, al menos en lo que a monedas virtuales se refiere.

41 MIRAS MARÍN, N. y AGUILAR CÁRDENAS, M.M.: "Fraude fiscal y blanqueo de capitales...", op.cit.

42 PÉREZ BERNABEU, B.: "La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin", *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 10, 2018.

En definitiva, nos mostramos totalmente de acuerdo con la ampliación del concepto de intermediario financiero para facilitar la obtención de información relativa las criptomonedas; sin embargo, la utilización del modelo 720 no nos parece adecuada para declarar la tenencia de monedas virtuales. En nuestra opinión, la creación de un nuevo modelo informativo, en el que se hayan de incluir la tenencia de cualquier tipo de criptoactivo resultaría mucho más acertado, tal y como ya se ha mencionado en el apartado anterior.

No sabemos si finalmente este Anteproyecto verá la luz ni, en su caso, cuando será aprobado. Por otro lado, también está pendiente la transposición de la *Directiva 2018/843*, que recordemos no estaba incluida entre las que transponía el Anteproyecto. Además, considerando el proceso que ha iniciado la Comisión contra España frente al TJUE, parece lógico pensar que, al menos en lo que al modelo 720 se refiere, el Anteproyecto sufrirá modificaciones. En cualquier caso, esperemos que además de suprimir las referencias al modelo 720, se aproveche la necesidad de transponer la *Directiva 2018/843* y los avances doctrinales que se habrán producido desde octubre de 2018 (fecha de publicación del anteproyecto) para ahondar en la reforma y no limitarse a definir algunos conceptos e incluir una obligación de información.

Esta nueva regulación debería incluirse entre las prioridades del gobierno, puesto que el sector de las criptomonedas en España carece de cualquier regulación legal al respecto. A diferencia de lo que ha sucedido en otros países, no solo no se ha incorporado la Directiva a nuestro ordenamiento, sino que ni el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC), ni el BdE se han pronunciado sobre la regulación de este sector.

En cualquier caso, es evidente que las criptomonedas plantean numerosos desafíos y que en ocasiones se encuentran asociadas a actividades ilícitas. No obstante, la tecnología blockchain y las criptomonedas ofrecen multitud de ventajas, por lo que el legislador debería dotar a este sector de un marco regulatorio que permitiese potenciar sus ventajas a la vez que lucha contra los riesgos asociados a las monedas virtuales.

5. CONCLUSIONES

(1) Blockchain es un registro de datos descentralizado, en el que cada uno de los usuarios que forman parte de la red tienen acceso al libro registro. Esta tecnología, que se contrapone al tradicional sistema centralizado, ofrece multitud de utilidades, como los smartcontracts, las ICOs o las criptomonedas. No obstante, estas últimas son las que protagonismo han logrado, gracias al auge que han conseguido en los últimos años.

(2) Las criptomonedas son una representación digital de valor, cuyas características fundamentales son: que no están emitidas por una autoridad oficial, su unidad de cuenta no es una moneda de curso y legal y que se transfieren, almacenan y se negocian a través de medios electrónicos. Entre todas ellas destaca el bitcoin.

(3) La falta de regulación es uno de los desafíos más importantes que presenta este fenómeno. En concreto, a nivel jurídico-tributario, y al margen de cuestiones relacionadas con la tributación de las operaciones con bitcoins, en este trabajo se han analizado los problemas relacionados tres cuestiones: la naturaleza jurídica, la localización geográfica y el anonimato.

(4) En la actualidad no existe consenso sobre la calificación jurídica de las criptomonedas. A pesar de que existen distintas posibilidades, el gran debate se produce entre aquellos que la consideran un bien mueble digital y los que la califican como medio de pago. No obstante, desde la STJUE de 22 de octubre de 2015, la segunda opción parece haber comenzado a imponerse, como muestra el cambio de criterio de la DGT, así como la STS de 20 junio de 2019. Consideramos que el estatuto adecuado sería el de divisa virtual no regulada, estableciendo así una clara diferencia con el dinero de curso legal. En cualquier caso, no se trata de una cuestión baladí, pues la calificación jurídica va a determinar las consecuencias jurídico-tributarias. A pesar de todo, en la actualidad no existe unanimidad al respecto y, a falta de regulación expresa, las consecuencias jurídico-tributarias de la operativa con criptomonedas son inciertas.

(5) El segundo gran desafío que plantea este fenómeno es la determinación de la ubicación geográfica. Las criptomonedas, basadas en la tecnología blockchain, se encuentran por naturaleza descentralizadas, es decir, en el "mundo virtual" conformado por cada uno de los usuarios que conforman la red. Por tanto, no resulta posible localizarlas en un lugar determinado del mundo físico. En concreto, para realizar operaciones con bitcoins se necesita un monedero virtual en el que se almacenen las claves que permitan el acceso a los bitcoins. A nivel jurídico-tributario, esta cuestión es muy controvertida, ya que surgen dudas sobre la localización del hecho imponible y la sujeción o no a los tributos españoles. En particular, en este trabajo se han analizado dos problemas relacionados con este desafío.

(6) Por un lado, en la Consulta V1069-2019 la DGT, en una cuestión relativa a la sujeción al IRNR de la ganancia patrimonial derivada de la venta de bitcoins por parte de un no residente, considera que dicha ganancia se considerará producida en España siempre que el proveedor de servicios de custodia de las claves sea una entidad residente, por el simple hecho de que, para acceder a los bitcoins, el contribuyente ha de acceder a la página web del proveedor. En nuestra opinión, esta solución resulta cuanto menos cuestionable por dos motivos. En primer lugar, porque al aplicar el artículo 13, i), 2º de la LIRNR, la DGT está considerando que el bitcoin es un bien mueble, calificación jurídica que no compartimos. En segundo lugar, porque la naturaleza descentralizada de las criptomonedas impide que puedan ubicarse en un lugar concreto del mundo físico, puesto que cada equipo de cada usuario que conforma la red se puede encontrar en un lugar distinto del mundo. En cualquier caso, entendemos que con la legislación actual resulta casi imposible ofrecer una respuesta satisfactoria a esta cuestión.

(7) Por otro lado, también en relación con la localización geográfica, se ha analizado si la tenencia de bitcoins en el extranjero ha de ser incluida en el modelo 720. A la luz de la normativa actual, parece que existe tal obligación, puesto que, incluso

si aceptamos que el bitcoin está incluido en alguna de las categorías legalmente establecidas, de nuevo surge el problema de equiparar el mundo virtual con el mundo real. La doctrina ha propuesto diferentes soluciones a este desafío, si bien creemos que la mejor opción sería la creación de un modelo informativo, en el que el contribuyente declarase la tenencia de cualquier tipo de moneda virtual, de forma que no desapareciese el conflicto entre mundo virtual y mundo real, a la vez que la Administración Tributaria recabaría una información muy importante.

(8) En el mismo sentido, la localización geográfica de las monedas virtuales plantea problemas en el Impuesto sobre el Patrimonio, tanto al determinar cuándo se considera que un no residente ha de tributar por los bitcoins situados en España, como al determinar los umbrales mínimos que hacen nacer la obligación de presentar la declaración del impuesto, al estar parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas.

(9) En tercer lugar, se han analizado los desafíos jurídico-tributarios relacionados con el pseudoanonimato que rodea a las criptomonedas. En concreto, se han distinguido dos situaciones distintas. Por un lado, en los supuestos en los que se intercambian monedas de curso legal por bitcoins creemos que la mejor opción pasa por el suministro de información de los intermediarios, pues son los que tienen la información sobre las operaciones que se realizan. Por otro lado, en los supuestos en los que las criptomonedas permanecen en la red, la solución es más complicada. Aunque se ha planteado la posibilidad de que la Administración intervenga en la red blockchain del bitcoin, identificar a los usuarios tras las claves públicas continuaría resultando casi imposible. Por consiguiente, con la tecnología actual, el control tributario de estas operaciones es muy difícil. No obstante, la Administración Tributaria no ha cesado en su lucha contra el fraude fiscal asociado a las criptomonedas, como muestra el hecho de que desde 2018 se haga referencia a las mismas en los planes anuales de control tributario y aduanero.

(10) Por último, nos hemos referido a la *Directiva 2018/843*, que introduce alguna de las medidas que hemos sugerido a lo largo del trabajo. En concreto, cabe destacar, además de la definición de moneda virtual y de proveedor de servicios de custodia, la inclusión de los proveedores de servicios de custodia de claves y de almacenamiento de monedas virtuales entre los sujetos obligados, así como la instancia a los Estados miembros a que registren o sometan a licencia la apertura de este tipo de entidades. Creemos que es una medida muy positiva y que sin duda va a contribuir a una mayor transparencia de las operaciones con bitcoins, dado que la Administración va a disponer de más información sobre este tipo de transacciones. Sin embargo, consideramos que la Directiva desaprovecha una importante oportunidad de mejorar la cooperación internacional en relación con este fenómeno, algo de vital importancia si tenemos en cuenta el carácter internacional de la mayoría de las transacciones.

(11) A nivel nacional, el Gobierno elaboró un Anteproyecto de Ley en octubre de 2018, que, a pesar de no transponer la *Directiva 2018/843*, contenía algunas medidas en relación con las criptomonedas. En concreto, destacamos la creación de un nuevo deber de información no previsto en la Directiva, relativo a los

proveedores de servicio de almacenamiento de bitcoins, lo que permitiría a la Administración obtener información sobre las criptomonedas que permanecen en la red. Además, introduce la obligación de suministrar información sobre la tenencia de monedas virtuales en el extranjero en el modelo 720. Sin embargo, la falta de proporcionalidad en las sanciones por incumplimiento de los deberes de información ha provocado que la Comisión lleve el modelo 720 ante el TJUE, por lo que está por ver cuál será su futuro.

(12) Consideramos que la aprobación de un marco regulatorio que ofrezca seguridad jurídica al fenómeno de las criptomonedas es una necesidad, pues además de que existen muchos desafíos a los que hacer frente y riesgos asociados a la operativa con este tipo de divisas, la realidad es que es un sector que está cobrando importancia y que demanda una regulación expresa. En este trabajo se han apuntado algunas líneas a tener en cuenta por la futura reforma, que, dentro del marco comunitario, deberá definir las obligaciones y derechos de los titulares de criptomonedas, desde una postura consciente y flexible que fomente y permita el desarrollo de este fenómeno de forma responsable.

BIBLIOGRAFÍA

- BANCO CENTRAL EUROPEO: "Virtual currency schemes- a further analysis", febrero, 2015.
- CASANUEVA CAÑETE, D. y LÓPEZ DE LA CRUZ, N.: "El concepto de criptomoneda y breves consideraciones en torno a su tributación", *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.
- CONESA, C.: "Bitcoin: ¿Una solución para los sistemas de pago o una solución en busca de problema?", *Documentos Ocasionales*, N.º 1901, Banco de España, 2019.
- DOMÍNGUEZ JURADO, J.M. y GARCÍA RUIZ, R.: "Blockchain y las criptomonedas: el caso bitcoin", *Oikonomics. Revista de economía, empresa y sociedad*, Universitat Oberta de Catalunya, N.º 10, noviembre, 2018.
- FARRÁS, C. y MORRÓN, A. "Del trueque a la criptomoneda. Una breve historia del intercambio". *Informe mensual- La Caixa*, N.º 423, 2018, pp. 32-34.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "La tributación del dinero virtual", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20, 2013.
- FERNÁNDEZ BURGUEÑO, P.: "12 cosas que deberías saber antes de usar bitcoins (La Ley y el Bitcoin)", diciembre, 2017. Disponible en <http://rmdios.blogspot.com/2017/12/12-cosas-que-deberias-saber-antes-de.html> (Última consulta 13/01/2020).
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: "Problemas en la tributación de las operaciones con Bitcoins: calificación, prueba, valoración y control de las rentas generadas", *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.
- GIL SORIANO, A.: "Monedas virtuales: encaje jurídico y control tributario", *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.
- GONZÁLEZ GARCÍA, I.: "Control Tributario de las criptomonedas", *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.
- GONZÁLEZ- MENESES, M.: "Blockchain: ¿el notario del futuro?", *Notario del siglo XXI*, Conferencia dictada en el Colegio Notarial de Madrid, Salón Académico, el 16 de febrero de 2017. Disponible en <http://www.elnotario.es/academia-matritense-del-notariado/7659-blockchain-el-notario-del-futuro> (Última consulta 29/09/2019).

El control tributario de las criptomonedas: Calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato
(José Francisco Sedeño López)

- GUERRIERI, G.: *La moneda eletrtronica. Profili giuridici di nouvi strumenti di PAGAMENTO*, Il Mulino, 2015.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: "La adecuación del modelo 720 para combatir el fraude fiscal internacional", en HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (Coord.): *"Medidas contra el fraude fiscal internacional"*, 2016.
- LUCAS DURÁN, M.: "La eliminación del dinero en efectivo y su sustitución por divisa electrónica como vía más eficaz para combatir el fraude y la elusión fiscal", *Instituto de estudios fiscales*, N. °12, 2016.
- NAKAMOTO, S.: *"Bitcoin: un sistema de dinero en efectivo electrónico peer- to- peer"*, Publicado en mezdowd.com, agosto, 2008.
- NAVAS NAVARRO, S.: "Un mercado financiero floreciente: el del dinero virtual no regulado. Especial atención a los BITCOINS", *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, N.º 13, 2015.
- MARIAN, OMRI Y.: "Are cryptocurrencies "Super" tax Havens?", *Michigan Law Review First Impressions*, Vol. 112, 2013.
- MIRAS MARÍN, N. y AGUILAR CÁRCELES, M.M.: "Fraude fiscal y blanqueo de capitales en el ámbito de las monedas virtuales", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2019.
- PASTOR SEMPERE, M.: "Criptodivisas: ¿Una disrupción jurídica en la Eurozona?". *Revista de Estudios Europeos*, N. °70, julio- diciembre, 2017.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Las nuevas monedas digitales (bitcoins): problemas en su regulación fiscal", *Editorial Aranzadi*, enero, 2018.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. y ÁLVAREZ PÉREZ, B.: "Consideraciones sobre la tributación y calificación contable de las operaciones con moneda digital (Bitcoins) en las empresas", *Revista Quincena Fiscal*, N. °3, diciembre, 2018.
- PÉREZ BERNABEU, B.: "La Administración tributaria frente al anonimato de las criptomonedas: la seudonimia del Bitcoin", *Documentos de Trabajo de Instituto de Estudios Fiscales*, N.º 10, 2018.
- PWC: "Los medios de pago, un paisaje en movimiento", Informe del Centro del Sector Financiero de PwC e IE Business School", junio, 2015
- ROTMAN, S.: "El bitcoin versus dinero electrónico", Grupo Consultivo de Ayuda a los pobres, enero, 2014.
- SALMERÓN MANZANO, E.: "Necesaria regulación legal del bitcoin en España", *Revista de Derecho Civil*, Vol.IV, N. °4, octubre-diciembre, 2017.
- VILLAROIG MOYA, R.: "Criptomonedas y otras clases de tokens: aspectos tributarios", en VILLAROIG MOYA, R. y PASTOR SEMPERE, C. (coord.): *Blockchain: Aspectos Tecnológicos, Empresariales y Legales*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

Normas de publicación

La revista *Nueva Fiscalidad*, editada por Dykinson y dirigida por Isaac Merino Jara, es una publicación especializada en el ámbito del Derecho Tributario de periodicidad trimestral que ofrece una información tributaria actual y rigurosa. Su finalidad es el estudio y la crítica razonada con la prontitud que hoy demanda el mundo de la fiscalidad. Una producción de normas y sentencias fiscales cada vez más abundante requiere una respuesta adecuada desde una perspectiva científica. Está dirigida a personal docente e investigador e igualmente a profesionales que desarrollen sus actividades, tanto en el sector privado como en el sector público, en el campo del Derecho y Jurisprudencia.

La revista *Nueva Fiscalidad* está indexada y presente en los principales catálogos bases de datos nacionales e internacionales: DICE (Difusión y Calidad Editorial de las Revistas Españolas de Humanidades Ciencias Sociales y Jurídicas, CSIC-ANECA); IN-RECJ (Índice de impacto de Revistas Españolas de Ciencias Jurídicas); LATININDEX (Sistema Regional de Información en Línea para Revistas Científicas de América Latina, el Caribe, España y Portugal); DIALNET (Servicio de Alertas Informativas y de acceso a los contenidos de la literatura científica hispana); COMPLUDOC; y REBIUN (Red de Bibliotecas Universitarias); entre otras.

Los trabajos enviados a la revista para las secciones de estudios y comentarios de jurisprudencia y doctrina administrativa deberán ser originales e inéditos y no estar presentados para su publicación en ningún otro medio.

Dichos trabajos podrán remitirse por correo a la dirección electrónica *info@dykinson.com* o bien al director, a los coordinadores o a la secretaria de la revista. Los originales podrán también enviarse en soporte informático, acompañado de copia en papel.

Los trabajos, que deberán estar redactados en lengua española, se presentarán en formato Word y su extensión estará comprendida entre 25 y 35 folios, con interlineado sencillo y fuente *times new roman* tamaño 12 en texto y 10 en notas a pie.

En cada trabajo deberá aparecer, en primer término, el título del mismo y, a continuación, el autor, con sus datos profesionales. Asimismo, deberá incorporarse un sumario que recoja los diversos apartados en que se divide el trabajo. Todos los originales que se envíen para su publicación habrán de ir acompañados de un resumen/*abstract* del contenido de un centenar de palabras, aproximadamente y entre tres y seis palabras clave, con su correspondiente traducción al inglés.

En un fichero aparte, se adjuntará una hoja a efectos administrativos en el que reflejará el título del trabajo y los datos del autor o autores (dirección, NIF, nú-

Normas de publicación

mero de teléfono, correo electrónico, profesión o cargo y, en su caso, organismo, institución o empresa para la que trabaje.

La bibliografía del estudio, tanto a pie de página como al final del artículo se citará de la siguiente manera:

Monografía: Autor (Autores): Título de la obra, Editorial, Lugar, Año, Páginas.

Artículo o capítulo de libro: Autor (Autores): "Título del artículo", Nombre de la revista o publicación, Editorial, Lugar (en su caso), Número, Año, Páginas.

Si se realizan referencias a sitios de Internet deberá indicarse la última fecha en que fueron consultados.

Los trabajos deberán contener una recopilación bibliográfica final.

La Dirección de la Revista Nueva Fiscalidad examinará todos los artículos relacionados con el mencionado objeto de estudio que le sean remitidos. Una vez recibidos los trabajos, se acusará recibo de los mismos a los autores. Tras ello, cada trabajo será sometido al criterio de evaluadores externos anónimos (*doble referee*), actuando como criterios de selección, en especial, la originalidad de las aportaciones, el nivel científico y el rigor. Los trabajos podrán ser aceptados, sujetos a revisiones mayores o menores, o rechazados. No se publicarán los trabajos que tengan dos evaluaciones negativas. La decisión que se adopte será comunicada a los autores, indicando las razones para la aceptación, revisión o rechazo del original.

Nueva Fiscalidad no comparte necesariamente los criterios expresados en la misma por los autores, siendo responsables éstos del contenido de sus trabajos.

NUEVA FISCALIDAD

BOLETÍN DE SUSCRIPCIÓN

Deseo suscribirme a la Revista Nueva Fiscalidad (año 2020)

- Abonaré la cantidad de 200 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para España
- Abonaré la cantidad de 275 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para Europa
- Abonaré la cantidad de 350 Euros (IVA incluido) por suscripción anual (4 números) para el resto del Mundo

NOMBRE Y APELLIDOS _____ D.N.I. _____

EMPRESA _____ N.I.F. _____

PROFESIÓN _____ ESPECIALIDAD _____

DIRECCIÓN _____ C. Postal _____

POBLACIÓN _____ PROVINCIA _____

TELÉFONO/S _____ FAX _____

E-Mail _____

Efectuaré el pago mediante:

DOMICILIACIÓN BANCARIA

Titular de la Cuenta: _____

Banco/Caja: _____

Datos Bancarios:

| ENTIDAD | OFICINA | DC | NUMERO DE CUENTA |
|---------|---------|----|------------------|
| | | | |

FIRMA (imprescindible) _____ de _____ de _____

Remitir a: DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61
28015 Madrid (España)

**MANTÉNGASE INFORMADO
DE LAS NUEVAS PUBLICACIONES**

**Suscríbase gratis
al boletín informativo
www.dykinson.com**

Y benefíciense de nuestras ofertas semanales

