

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia n.º 37/2025 de 9 de enero de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 75/2024

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas.

Adquisición y venta de bitcoins y de ethers. La cuestión controvertida es si las criptomonedas, ya que no son títulos incluidos "ad nominem" en la relación de valores y participaciones pueden equiparse a los mismos en razón a la característica común a ellos de "valores homogéneos" que delimita el ámbito del art. 47.1 del Reglamento Foral del IRPF. La regularización de la Inspección señala que las criptomonedas tienen la naturaleza de activos homogéneos (un *bitcoin* es igual a otro *bitcoin*, y un *ether* es igual a otro *ether*); en consecuencia, al aplicar el método FIFO deben tenerse en cuenta todas las unidades poseídas y sus precios de adquisición, independientemente de que estén custodiadas en *wallets* particulares o depositadas en *exchanges*. Los recurrentes sostienen que las criptomonedas no tienen un mismo emisor (la creación de las criptomonedas es un sistema completamente descentralizado); por la forma en que se emiten (sistema *blockchain*) no proceden ni son el resultado de una misma operación financiera; tampoco conceden derechos u obligaciones que puedan ejercitar sus tenedores frente a un emisor y el sistema FIFO no es adecuado para la determinación de la ganancia o pérdida como, por ejemplo, el aplicado por la misma parte, esto es, el FIFO sobre operaciones realizadas en el mismo *exchange*; o el del precio medio ponderado de todos los criptoactivos adquiridos. Los demandantes han aplicado el método FIFO, pero individualizado para cada *Exchange* y, así, al igual que el Servicio de Inspección, los valores que se transmiten en primer lugar son los criptoactivos adquiridos primeramente (primera entrada, primera salida). La aplicación de uno u otro sistema de cálculo de la ganancia patrimonial gravada por la liquidación recurrida del IRPF; bien el general del art. 44.1 de la NF 4/2013 del IRPF, defendido por los recurrentes; bien el previsto por los arts. 47 de dicha norma y el 47.2 art. 47.1 del Reglamento Foral del IRPF, referido a las acciones y participaciones sociales, esto es, valores homogéneos que aplica la Administración, requiere la previa definición de la naturaleza jurídica de las criptomonedas adquiridas por los recurrentes en distintas casas de cambio (*ex-change*) cuya venta ha generado la ganancia de cuya estimación se trata. No puede establecerse una relación de equivalencia entre los valores homogéneos a que se refiere el art.47.1 del Reglamento Foral del IRPF y las criptomonedas, conforme requiere el principio de "reserva de ley". No puede aplicarse el criterio expuesto en las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos y por la propia Hacienda Foral [Vid., Consultas DGT V1604/2018, de 11-06-2018, V0975/2022, de 4-05-2022, entre otras] que atiende para identificar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los "*bitcoin*" que se transmiten, sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones. El criterio "FIFO" aplicado por los recurrentes en la autoliquidación del IRPF no contradice su disconformidad con los fundamentos de la Resolución recurrida, ya que tal criterio no se ha aplicado con el alcance "global" defendido por la demandada para todas las operaciones con el mismo tipo de criptomonedas, sin distinción en función de las distintas casas de cambio en que se hayan realizado; sino a las operaciones efectuadas en cada uno de los *exchanges* de compra y venta; y en todo caso, esto es, aun de admitirse que la autoliquidación comporta el reconocimiento del carácter de valor homogéneo de las criptomonedas, aquella no puede revisarse mediante soluciones no amparadas por la normativa foral del Impuesto so capa de la difícil determinación (para los contribuyentes y no solo para la Administración tributaria) del valor de adquisición en el caso de venta parcial de monedas adquiridas en distintas casas y fechas; aparte de la conformidad o no de la liquidación recurrida con el art. 31 CE y vulneración de la doctrina sobre la llamada "opción a la inversa" [Vid., STS de 16 de noviembre de 2022, recurso n.º 89/2018, entre otras]. Por las razones expuestas y por

Síguenos en...



no haber laguna en la Norma Foral 4/2013 que pueda integrarse con recurso al artículo 47.1 de su Reglamento, referido a valores no equiparables a las criptomonedas por las propias características de estas; amén de la falta de cobertura de tal regulación en la antedicha Norma Foral. Debido al carácter "novedoso" de la cuestión controvertida; el régimen de estimación de las ganancias derivadas de la venta de criptomonedas adquiridas en distintas casas de cambios y a la falta de regulación específica de esos títulos en la normativa foral del IRPF de aplicación al caso no se imponen costas a la Administración demandada.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000075/2024

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000037/2025

ILMOS./AS., SRES./AS.:

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS/AS

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

D.ª TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 09 de enero del 2025.

La Sección primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados/as, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000075/2024 y seguido por el Procedimiento Ordinario, en el que se impugna la Resolución de 20-12-2023 .del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por D. Secundino Y Doña Nieves contra la Resolución de 20-04-2023 del Subdirector General de Inspección que aprobó la liquidación definitiva de la liquidación del IRPF de 2017.

Son partes en dicho recurso:

-DEMANDANTES:D. Secundino y D.ª Nieves, representados por el procurador D. IGNACIO HIJÓN GONZÁLEZ y dirigidos por el letrado D. XABIER IOSEBA ALDAREGUIA MORENO, .

-DEMANDADA:DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA, representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. JUAN JOSÉ PÉREZ PÉREZ.

Ha sido Magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Juan Alberto Fernández Fernández.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El día 23 de febrero de 2024 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. Ignacio Hijón González, actuando en nombre y representación de D. Secundino y D.ª Nieves, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 20-12-2023 .del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por los aquí demandantes contra la Resolución de 20-04-2023 del Subdirector General de Inspección que aprobó la liquidación definitiva de la liquidación del IRPF de 2017; quedando registrado dicho recurso con el número 0000075/2024.

SEGUNDO.-En el escrito de demanda se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados y que damos por reproducidos.

TERCERO.-En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en el mismo expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestimaran los pedimentos de la parte actora.

CUARTO.-Por decreto de 23 de octubre de 2024 se fijó como cuantía del presente recurso la de 296.189,66 euros.

Síguenos en...



QUINTO.-Se acordó el recibimiento del proceso a prueba, desarrollándose con el resultado que obra en autos.

SEXTO.-En los escritos de conclusiones las partes reprodujeron las pretensiones que tenían solicitadas.

SÉPTIMO.-Por resolución de fecha 13 de diciembre de 2024 se señaló el pasado día 19 de diciembre de 2024 para la votación y fallo del presente recurso.

OCTAVO.-En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El recurso contencioso-administrativo se ha presentado contra la Resolución de 20-12-2023 .del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por D. Secundino y D.ª Nieves contra la Resolución de 20-04-2023 del Subdirector General de Inspección que aprobó la liquidación definitiva de la liquidación del IRPF de 2017.

Con fecha 19 de abril de 2022 la Subdirección General de Inspección notificó a los recurrentes el inicio de actuaciones de comprobación e investigación de carácter general respecto al IRPF- Previa propuesta de regularización, el Subdirector General de Inspección aprobó con fecha 20-04-2023 la liquidación definitiva del IRPF-2017 con el siguiente fundamento:

" "En cuanto al precio de adquisición de bitcoins y de ethers, hay que señalar que las criptomonedas tienen la naturaleza de activos homogéneos (un bitcoin es igual a otro bitcoin, y un ether es igual a otro ether); en consecuencia, al aplicar el método FIFO deben tenerse en cuenta todas las unidades poseídas y sus precios de adquisición, independientemente de que estén custodiadas en wallets particulares o depositadas en exchanges. Dicho de otro modo, por cada unidad de criptomoneda transmitida hay que identificar la unidad poseída más antigua, y su precio de adquisición.

(.....) . La aplicación del método FIFO para determinar el coste de adquisición de las criptomonedas enajenadas es un criterio interpretativo de las administraciones tributarias que ha permanecido invariable en el tiempo."

SEGUNDO.-El recurso contencioso-administrativo , previa exposición de las operaciones de adquisición y venta de criptomonedas realizadas por los recurrentes en 2017 y de las actuaciones de comprobación practicadas por la demandada, se funda en los siguientes motivos:

1.- Naturaleza de las criptomonedas. Propuesta de Directiva del Europeo:

"una representación digital de valor que no es emitida o garantizada por un banco central o una autoridad pública, no está necesariamente vinculada a una moneda legalmente establecida, y no posee la consideración de moneda o dinero de curso legal, pero se acepta por personas o entidades, como medio de intercambio, y que puede ser transferida, almacenada y negociada electrónicamente".

Y la STS de 20-06-2019 :

"El bitcoin no es sino una unidad de cuenta de la red del mismo nombre. ... De este modo, el bitcoin no es sino un activo patrimonial inmaterial, en forma de unidad de cuenta definida mediante la tecnología informática y criptográfica denominada bitcoin, cuyo valor es el que cada unidad de cuenta o su porción alcance por el concierto de la oferta y la demanda en la venta que de estas unidades se realiza a través de las plataformas de trading Bitcoin."

Y el art. 3 del Reglamento 2023/1114 de 31 de mayo con referencia a los cryptoactivos:

"«criptoactivo»: una representación digital de un valor o de un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar;"

Atendiendo a esas definiciones, los recurrentes alegan que la naturaleza de las criptomonedas/criptoactivos (en este caso, el bitcoin) es distinta a la de las acciones o participaciones, con lo cual, no puede aplicarse a las ganancias obtenidas por venta de las primeras el art. 47.2 de la NFIRPF (régimen "FIFO").

2.- Indebida aplicación del art. 47.2 de la NF 3/2014 , regla especial, contraída a los valores a que se refieren los cuatro apartados del primero de ese precepto, en lugar del art. 44 de la misma NF, regla general, referida a todos los bienes distintos de los anteriores.

Síguenos en...

3.- La incorrecta aplicación del art. 47 del Reglamento de IRPF ("Concepto de valores o participaciones homogéneos") por vulneración del principio de reserva de norma foral del artículo 7 de la NFGT de Bizkaia.

Los recurrentes sostienen que la NFIRPF no habilita la regulación reglamentaria, mediante remisión a esta, de la base imponible respecto a valores o participaciones distintos de los previstos por el artículo 47.1 de la misma Norma Foral.

Se cita la STS nº 942/2021 de 30 de Junio sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria ; idem, la STCO nº 221/1992 de 11 de diciembre.

4.- La falta de identidad de los criptoactivos con los activos definidos por el art. 47 del Reglamento del IRPF. :

"A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneas procedentes de un mismo emisor aquéllos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones."

Los recurrentes defiende que las criptomonedas no cumplen ninguno de los cuatro requisitos establecidos por la disposición reglamentaria que se acaba de transcribir porque, según esa parte, ni tienen un mismo emisor (la creación de las criptomonedas es un sistema completamente descentralizado); por la forma en que se emiten (sistema blockchain) no proceden ni son el resultado de una misma operación financiera; tampoco conceden derechos u obligaciones que puedan ejercitar sus tenedores frente a un emisor.

5.- Interpretación de las normas (art. 11 NFGTB) y consultas vinculantes.

Los recurrentes alegan la aplicación del art. 44.1 de la NFIRPF de Bizkaia:

"a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición, actualizado cuando proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo siguiente, y transmisión de los elementos patrimoniales."

Por los motivos expuestos antes, los recurrentes consideran que la determinación de la ganancia generada por la venta de las criptomonedas debe acomodarse a lo dispuesto en el precepto que se acaba de transcribir , además de ser dicha interpretación la más acorde al principio de capacidad de pago del art. 31.1 de la Constitución.

Por el contrario, según la misma parte, el sistema FIFO es un procedimiento tan solo aplicable al supuesto de acciones y participaciones regulado por la NFIRPF ; y menos adecuado para la determinación de la ganancia o pérdida como, por ejemplo, el aplicado por la misma parte, esto es, el FIFO sobre operaciones realizadas en el mismo exchange; o el del precio medio ponderado de todos los criptoactivos adquiridos.

Se cita, a propósito de la opción de la Administración tributaria por la aplicación de la más gravosa para el contribuyente la STS. 1503/ 2022 de 16 de noviembre (Rec 89-2018) .

Asimismo, los recurrentes argumentan que la interpretación de las normas conforme a los criterios establecidos por el art. 11 de la NFGT y 3.1 del Código Civil se antepone a la fijada en las consultas contestadas por la Administración tributaria, solo vinculantes respecto al consultante (art. 89 LGT) , además de la diferencia entre las divisas, a que se refiere la citada de la Hacienda Foral, y las criptomonedas; y disconformidad con la prohibición de la analogía (art. 13 NFGT).

Se cita la STS num. 71/2021 de 26 enero, fundamento 3ºRJ\2021\203) en su Fundamento de Derecho Tercero , respecto a la antedicha prohibición; y la STSJ del País vasco de 27-03-2023 (Rec. 413/2022) respecto a la carga de la prueba sobre el incremento patrimonial gravado.

TERCERO.-La demandada se ha opuesto a la estimación del recurso contencioso-administrativo por los siguientes motivos:

1.- Aplicación del artículo 47.2 de la NF 3/2014 del IRPF a la transmisión de criptomonedas.

La demandada, previa transcripción de los artículos 44, 45 y 47 de la NFIRPF y del artículo 47 del Reglamento aprobado por Decreto Foral 33/2014 de 14 de octubre expone, en congruencia con el criterio de la Inspección y fundamentos de la Resolución recurrida del TEAF que los contribuyentes (recurrentes) han aplicado el método FIFO pero individualizado para cada Exchange y, así, al igual que el Servicio de Inspección , los valores que se transmiten en primer lugar son los criptoactivos adquiridos primeramente (primera entrada, primera salida) .

Seguidamente, previa reseña de los requerimientos de información de la Inspección (diligencias 4, 5 y 6) y la contestación de los dos contribuyentes, y argumentación sobre la difícil identificación de la trazabilidad completa de las criptomonedas y de individualización de las transacciones realizadas por el obligado tributario, debe estimarse válida la aplicación de las reglas de

tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones y participaciones para determinar el valor de adquisición de las criptomonedas transmitidas.

2.- Interpretación conforme a los artículos 11 y 13 de la Norma Foral General Tributaria (NFGT) y el artículo 3 del Código Civil.

La demandada considera que no es de aplicación la doctrina legal invocada por la contraía (Sentencia del TS 1503/2022 de 16 de noviembre -Recurso nº 89/2018-; Sentencia de la Sala de los Social del TS de 20/01/2016 -Nº recurso 3106/2014-; o Sentencia 172/2021 del Tribunal Constitucional) y transcribe las Consideraciones de la Comisión Nacional del Mercado de Valores sobre criptomonedas e ICOs (ofertas iniciales de criptomonedas) y diversas consultas en materia tributaria, reseñadas en la Resolución recurrida del TEAF :

"En este sentido, pueden consultarse las Consideraciones de la Comisión Nacional del Mercado de Valores sobre criptomonedas e ICOs (ofertas iniciales de criptomonedas) dirigidas a los profesionales del sector financiero, de 8 de febrero de 2018, donde se indica que buena parte de las operaciones articuladas como ICOs debieran ser tratadas como emisiones u ofertas públicas de valores negociables; en la misma línea la Circular 1/2022, de 10 de enero, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, relativa a la publicidad sobre criptoactivos presentados como objeto de inversión. De donde resulta que, aunque las criptomonedas no son acciones o participaciones, sí que comparten determinados aspectos con aquellos que determinan la lógica de aplicar unos criterios equivalentes.

En esta línea de aplicar el criterio FIFO con carácter general se han pronunciado las Administraciones tributarias en las contestaciones a consultas vinculantes, todas ellas con el mismo criterio.

Comenzaremos con la Consulta de la Hacienda Foral de Gipuzkoa de fecha 29 de marzo de 2019, que recoge la aplicación de este método sin especificación alguna, en los términos siguientes:

En consecuencia, en el caso planteado por el consultante en su escrito y, en base a lo establecido en la normativa anteriormente citada, cabe señalar que es preciso computar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas todas las operaciones de intercambio de moneda virtual efectuadas durante el periodo impositivo, y no únicamente las que se intercambian por euros o por alguna divisa. Para ello, habrá que utilizar el método F.I.F.O., no siendo posible la aplicación del régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación al no ser la moneda virtual un valor admitido a cotización en un mercado organizado.

La Hacienda Foral de Bizkaia no se ha pronunciado sobre esta cuestión en el caso de las criptomonedas, pero en la consulta de 22 de diciembre de 2022 aplica el mismo criterio FIFO en una operación con divisas, con base a la definición de valores homogéneos de su Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Con mayor precisión se ha pronunciado en numerosas ocasiones la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes. Entre ellas citaremos las más relevantes:

CV1604-18, de 11 de junio de 2018:

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

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

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

Habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, de acuerdo el criterio anteriormente señalado, que en el caso de efectuarse ventas parciales de monedas

Síguenos en...



virtuales "bitcoin" que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que los "bitcoin" que se transmiten son los adquiridos en primer lugar.

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

CV0975-22, de 4 de mayo de 2022:

A este respecto, debe señalarse que las ganancias o pérdidas patrimoniales deberán calcularse de manera independiente para cada tipo de criptomoneda.

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

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

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

En idénticos términos la CV2005-22, de 20 de septiembre de 2022 y la CV2520-22, de 7 de diciembre de 2022.

Finalmente, en la Consulta General 0018-23, de 29 de junio de 2023, se recoge el mismo criterio señalado, especificando la aplicación del criterio FIFO:

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

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

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

Cuando existen valores o bienes homogéneos, la LIRPF establece en determinados preceptos el criterio por el que deben determinarse los valores o los bienes que son objeto de una transmisión o disposición, considerando que los transmitidos o dispuestos son los adquiridos en primer lugar. Así se prevé en el artículo 37.2, en relación con la transmisión

de valores representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, y en el artículo 54.5, sobre disposición de bienes o derechos aportados a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.

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

Así, la demandada señala que ha de atenderse al criterio reiterado por la D.G.T. en las consultas precitadas; esto es, la aplicación del criterio FIFO a las transmisiones parciales de las adquiridas

Síguenos en...



en diferentes momentos, en consideración a su carácter de valores o bienes homogéneos. de monedas virtuales a cambios de euros u otras de curso legal ; y de no alteración de esa nota aun en el caso de que tales operaciones se hubieran realizado en distintas casas de cambio.

3.- La conformidad del art. 47 del Reglamento foral del IRPF con el principio de "reserva de ley" del art. 7 de la NFGT de Bizkaia.

La demandada argumenta que la previsión del precepto reglamentario se limita a explicar el concepto de valores homogéneos recogido expresamente en el art. 47.2 de la NFIRPF.

imposición, y pueden incorporar reglas que en la Ley están enunciadas o implícitas y pueden aclarar conceptos de la Ley que sean imprecisos (por ejemplo, en la sentencia de 22 de enero de 2000).

4.- La prohibición de analogía (Art. 13 NFGTB)

La demandada opone que la aplicación normativa defendida por esa parte no comporta una ampliación del hecho imponible constituido por la ganancia resultante de la transmisión de las criptomonedas (ART. 6.1 NFIRPF) .

CUARTO.- RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LA GANANCIA OBTENIDA POR LA TRANSMISIÓN DE CRIPTOMONEDAS.

La aplicación de uno u otro sistema de calculo de la ganancia patrimonial gravada por la liquidación recurrida del IRPF; bien el general del artículo 44.1 de la NFIRPF, defendido por los recurrentes; bien el previsto por los artículos 47 de la misma Norma Foral y 47.2 de su Reglamento, referido a las acciones y participaciones sociales , esto es, valores homogéneos, aplicado por la demandada, requiere la previa definición de la naturaleza jurídica de las criptomonedas adquiridas por los recurrentes en distintas casas de cambio (ex-change) cuya venta ha generado la ganancia de cuya estimación se trata.

No discuten las partes la definición de criptomoneda conforme al Reglamento Europeo 2023/1114., esto es, la manifestación digital de un valor o un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente; en terminos parecidos la STS de 20-06-2019, mencionada en el acuerdo de liquidación y no solo en la demanda; sino la calificación de esos títulos como valores homogéneos a efectos de su equiparación a los definidos como tales en la normativa foral a la que aludimos a continuación

Así, el artículo 47.1 del Reglamento de la NFIS dispone "(--- A los efectos exclusivos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos..."; definición que por su carácter reglamentaria debe entenderse en desarrollo del concepto de valores y participaciones del artículo 47 de la Norma Foral 3/2014. de aplicación a los títulos mencionados en las letras a); b), c) y d) de su apartado 1 y, por lo tanto, con exclusión de otros conceptos que no participen de su misma naturaleza ("Inclusus unius, exclusus alterius").

Los títulos enunciados por el art. 47.1 de la NFIRPF son :

"a) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación ... y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, (...)

b) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación . y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, (...)

c) De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales

d) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva (...).

El mismo precepto dispone en su apartado 2: " A efectos de lo dispuesto en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, y de aquellas transmisiones lucrativas de los mismos valores señalados en las citadas letras, cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar."

Así, la cuestión controvertida es si las criptomonedas, ya que no son títulos incluidos "ad nominem" en la anterior relación pueden equiparse a los mismos en razón a la característica común a ellos de "valores homogéneos" que delimita el ámbito del artículo 47.1 del Reglamento de la precitada Norma Foral.

Pues bien, las criptomonedas malamente pueden subsumirse en el artículo 47.1 de la NFIRPF y correlativo de su Reglamento, habida cuenta de su novedad en el ordenamiento así interno como de la U.E. (Reglamento 2023/1114) ; su singularidad, y falta de adaptación de la normativa foral al mercado de estos títulos.

Por esa razón, tampoco puede establecerse una relación de equivalencia entre los valores homogéneos a que se refiere el artículo 47.1 del Reglamento de la NFIRPF ("concepto de valores o participaciones homogéneos") y las criptomonedas, y el amparo de esa "extensión" en título habilitante de esa Norma Foral, conforme requiere el principio de "reserva de ley" en punto a la

determinación de la base imponible y cualquier otro elemento relacionado directamente con la estimación de la deuda tributaria (art.7 .NFGT de Bizkaia; art. 8. a) de la LGT).

No es que entendamos completamente novedoso el concepto reglamentario de valores o participaciones homogéneos respecto al artículo 47 de la NFIRPF; sino extraño y, por lo tanto, no aplicable, a las criptomonedas, atendidas las características de estas últimas. Y es que, según expone la parte recurrente, las criptomonedas, no son emitidas como los títulos a que se refiere el artículo 47.1 de la NFIRPF ni cumplen los otros requisitos señalados por el artículo 47.1 del Reglamento de esa Norma Foral en desarrollo y no "ultra vires" del anterior.

Dicho lo cual, no puede aplicarse al caso el criterio expuesto en las consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos y por la propia Hacienda Foral, mencionadas en la Resolución recurrida, que atiende para identificar la antigüedad y el correspondiente valor de adquisición de los "bitcoin" que se transmiten, sin distinguir en función de las diferentes casas de cambio en las que se hubieran realizado las operaciones.

Por otra parte, el criterio "FIFO" aplicado por los recurrentes en la autoliquidación del IRPF no contradice su disconformidad con los fundamentos de la Resolución recurrida, ya que tal criterio no se ha aplicado con el alcance "global" defendido por la demandada; esto es, para todas las operaciones con el mismo tipo de criptomonedas, sin distinción en función de las distintas casas de cambio en que se hayan realizado; sino a las operaciones efectuadas en cada uno de los exchanges de compra y venta; y en todo caso, esto es, aun de admitirse que la autoliquidación comporta el reconocimiento del carácter de valor homogéneo de las criptomonedas , aquella no puede revisarse mediante soluciones no amparadas por la normativa foral del Impuesto so capa de la difícil determinación (para los contribuyentes y no solo para la Administración tributaria) del valor de adquisición en el caso de venta parcial de monedas adquiridas en distintas casas y fechas; aparte de la conformidad o no de la liquidación recurrida con el artículo 31.1 de la Constitución y vulneración de la doctrina sobre la llamada "opción a la inversa" (STS 1503/2022 de 16 de noviembre; Recurso nº 89/2018, entre otras) también invocados por los recurrentes.

Por las razones expuestas y no porque la Resolución recurrida aplique analógicamente el artículo 47.1 del Reglamento de la NFIRPF, ya que la prohibición del artículo 13 de la NFGT de Bizkaia se contrae al hecho imponible, exenciones y otros beneficios o incentivos fiscales (idem, el art. 14 LGT) , o sea, por no haber laguna en la Norma Foral 4/2013 (artículo 44) que pueda integrarse con recurso al artículo 47.1 de su Reglamento, referido a valores (los mencionados en el artículo 47.1 de la anterior) no equiparables a las criptomonedas por las propias características de estas; amén de la falta de cobertura de tal regulación en la antedicha Norma Foral.

QUINTO.-COSTAS.

No se impondrán a la demandada, dado el carácter "novedoso" de la cuestión controvertida; según hemos visto, el régimen de estimación de las ganancias (en otro caso, pérdidas) derivadas de la venta de criptomonedas; en lo que hace al caso, adquiridas en distintas casas de cambios , y la falta de regulación específica de esos títulos en la normativa foral del IRPF de aplicación al caso (artículo 139.1 de la LJCA en relación al artículo 394.1 de la LEC).

FALLAMOS

Que estimando el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Ignacio Hijón González, actuando en nombre y representación de D. Secundino y D.^a Nieves, contra la Resolución de 20-12-2023 .del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó las reclamaciones NUM000 y NUM001, interpuestas por los expresados demandantes contra la Resolución de 20-04-2023 del Subdirector General de Inspección que aprobó la liquidación definitiva de la liquidación del IRPF de 2017; anulamos los actos recurridos; sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer **RECURSO DE CASACIÓN** ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de **TREINTA DÍAS**(artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Síguenos en...



Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el BANCO SANTANDER, con n.º 4697000093007524, un **depósito de 50 euros**,debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

DILIGENCIA.-La extiendo yo, Letrado de la Administración de Justicia, para hacer constar que la anterior sentencia, firmada por quienes la han dictado, pasa a ser pública en la forma permitida u ordenada en la Constitución y las leyes, procediéndose seguidamente a su notificación a las partes. Doy fe.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada solo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que el mismo contuviera y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

