

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC053947

DGT: 30-03-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1028/2015

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones financieras. *Compra y venta de moneda electrónica Bitcoin a través de máquinas de vending o cajeros.* En el caso que se analiza, el contribuyente tiene la consideración de empresario o profesional respecto de la actividad que realiza, ya que procede a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En concreto, se dedica a la compra y venta de moneda virtual a través de cajeros y máquinas de vending a cambio de una comisión, lo cual parece corroborar el carácter empresarial de la actividad. Pues bien, ya el propio TJUE en las conclusiones de la sentencia de 12 de junio de 2014, asunto n.º C-461/12 (NFJ054419) estimó que la exención prevista en el art. 13 B) d) 3.º de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme) -actual art. 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA)- se refiere a medios de pago como los cheques, que por su propio funcionamiento debe implicar una transferencia de dinero. En definitiva, si las entregas de dinero a título de contraprestación no están gravadas por el Impuesto, el objetivo de esta disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago. Así, de la mencionada sentencia se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del art. 135.1 d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.

Por lo tanto, dado que las monedas virtuales *Bitcoin* actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales», su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20 y 164.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 71.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 135.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 13.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 y 79.

RD 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Regla 8.ª de la Instrucción.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante se dedica a la compra y venta de moneda electrónica Bitcoin a través de máquinas de vending o cajeros.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha actividad. Clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas de dicha actividad.

Contestación:

1. De acuerdo con el apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), “Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

De conformidad con lo establecido en el apartado tres de dicho precepto, la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

El artículo 5.Uno de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, que a los efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

De acuerdo con la descripción que realiza en su escrito de consulta, el consultante parece tener la consideración de empresario o profesional respecto de la actividad descrita, ya que procede a la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En concreto, se dedica a la compra y venta de moneda virtual a través de cajeros y máquinas de vending a cambio de una comisión, lo cual parece corroborar el carácter empresarial de la actividad.

2. El artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido establece la exención de las siguientes operaciones:

“Art. 135.1 Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;”

Dicho artículo ha sido objeto de trasposición por el artículo 20.Uno.18º letras h) y i) de la Ley 37/1992 que disponen la siguiente exención:

“h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

(...)

i) La transmisión de los efectos y órdenes de pago a que se refiere la letra anterior, incluso la transmisión de efectos descontados.

(...).”

Ni la Directiva ni la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido definen el concepto de «otros efectos comerciales» u «otras órdenes de pagos».

La Abogada General en el asunto C-461/12, Granton Advertising, estimó que la expresión «otros efectos comerciales» únicamente puede comprender aquellos derechos que, sin ser un crédito o un cheque, confieran un derecho a una determinada cantidad de dinero. Para concluir que tal “punto de vista también es acorde con la finalidad que yo atribuyo a la exención de las operaciones relativas a efectos comerciales. A mi juicio, se persigue tratar, a los efectos del IVA, a aquellos derechos que en el tráfico son considerados similares al dinero, como la propia entrega de dinero.”

El propio Tribunal de Justicia en las conclusiones de dicho asunto estimó que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva (actual artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE)

se refiere a medios de pago como los cheques y que por su propio funcionamiento debe implicar una transferencia de dinero.

En definitiva, si las entregas de dinero a título de contraprestación no están gravadas por el Impuesto, el objetivo de esta disposición es la exención de todas aquellas operaciones que impliquen el movimiento o transferencia de dinero, ya sea directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas, pagarés u otros que supongan una orden de pago.

Por tanto, de la sentencia Granton Advertising se puede concluir que el concepto de «otros efectos comerciales» del artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE está íntimamente ligado a instrumentos de pago que permiten la transferencia de dinero y que como tales operaciones financieras deben quedar exentas del Impuesto.

Las monedas virtuales Bitcoin actúan como un medio de pago y por sus propias características deben entenderse incluidas dentro del concepto «otros efectos comerciales» por lo que su transmisión debe quedar sujeta y exenta del Impuesto.

3. El artículo 164 de la Ley 37/1992 dispone las siguientes obligaciones formales para los sujetos pasivos:

“Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

2º. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3º. Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4º. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5º. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.

6º. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7º. Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”

El artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992 de 30 de diciembre, que desarrolla las obligaciones formales de liquidación de los sujetos pasivos, establece lo siguiente:

“1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

La obligación de presentar la declaración resumen anual prevista en el apartado 7 no alcanzará a aquellos sujetos pasivos respecto de los que la Administración Tributaria ya posea información suficiente a efectos de las actuaciones y procedimientos de comprobación o investigación, derivada del cumplimiento de obligaciones tributarias por parte dichos sujetos pasivos o de terceros.

La concreción de los sujetos pasivos a los que afectará la exoneración de la obligación a que se refiere el párrafo anterior se realizará mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.”

En consecuencia, cabe concluir que si el consultante realiza exclusivamente operaciones exentas comprendidas en el artículo 20, como son la compra y venta de monedas virtuales Bitcoins, no estará obligado a presentar declaraciones-liquidaciones en los términos previstos en el Reglamento del Impuesto.

4. En relación con a la clasificación en el Impuesto sobre Actividades Económicas de la prestación de servicios de compra-venta de Bitcoins a través de máquinas automáticas se informa lo siguiente:

1º) El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, definido conforme a lo dispuesto por el artículo 78, apartado 1, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, es el constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, cuando en dicho ejercicio se ordene por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 79.1, TRLRHL).

A tenor de lo anteriormente expuesto, la actividad consistente en prestar servicios de compra-venta de BITCOINS a través de máquinas automáticas, constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, quedando, por tanto, la misma sujeta al citado impuesto.

2º) La regla 8ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas, aprobadas ambas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, regula un régimen especial que permite clasificar aquellas actividades que no se encuentran de forma expresa en las Tarifas del Impuesto, disponiendo, a estos efectos, lo siguiente:

“Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta.”.

3º) Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, la prestación de servicios a través de máquinas que funcionan como cajeros o máquinas de vending, mediante las cuales el usuario puede comprar y vender BITCOINS a precio de mercado, al tratarse de una actividad económica que no se halla contemplada expresamente en las Tarifas del Impuesto, procede clasificarla conforme a lo dispuesto por la citada regla 8ª de la Instrucción en el epígrafe 969.7 de la sección primera, “Otras máquinas automáticas”.

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

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