

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

<b>NUM-CONSULTA</b>	V2846-15
<b>ORGANO</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>FECHA-SALIDA</b>	01/10/2015
<b>NORMATIVA</b>	Ley 37/1992 art. 20-Uno-18 h) y l)
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	El consultante se dedica a la compra y venta de moneda electrónica <b>Bitcoin</b> a cambio de euros.
<b>CUESTION-PLANTEADA</b>	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha actividad.
<b>CONTESTACION-COMPLETA</b>	<p>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."</p> <p>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.</p> <p>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:</p> <p>"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...)</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>(...)"</p> <p>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 ordenen 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.</p> <p>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.</p>

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.- Asimismo el consultante plantea los efectos tributarios en transacciones de **Bitcoin** por importes superiores a los 2.500 Euros.

En cuanto a la cuestión relacionada con el artículo 7 "Limitaciones a los pagos en efectivo" de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, se debe indicar que la normativa de limitación a los pagos en efectivo no es de naturaleza tributaria.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las consultas a formular a la Administración tributaria deberán ser respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que le corresponda. Habida cuenta de que no se trata de una cuestión de naturaleza tributaria, no resulta procedente la contestación a dicha cuestión.

No obstante lo anterior, a título informativo, se comunica lo siguiente:

La página Web de la Agencia Tributaria, <http://www.agenciatributaria.es>, incluye un acceso directo a su programa "INFORMA", que es una base de datos que contiene, en formato pregunta-respuesta, criterios de aplicación de normativa, para informar y asistir a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre los títulos que estructuran el contenido del INFORMA, se ha añadido el de "Limitación de los pagos en efectivo (Ley 7/2012)", que a su vez se subdivide en diferentes capítulos, que se

actualizan periódicamente, como ámbito de aplicación, concepto de operación, cuantificación de las operaciones, pagos y cobros con personas domiciliadas en el extranjero, infracciones y sanciones, o denuncias.

4.- 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.