BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	**V1885-21**
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	16/06/2021
Normativa	Ley 37/1992 art. 20-uno-18º h)- j) y m) RFact. RD 1619/12 arts. 2, 3 RIVA RD 1624/1992 arts. 62, 63, 64
Descripción de hechos	La sociedad consultante se dedica a la compra venta de criptomonedas, principalmente a través de una plataforma de internet. Esta plataforma actúa como intermediaria, efectuándose la entrega de criptomonedas entre los usuarios de la plataforma directamente.
Cuestión planteada	Si la consultante debe expedir factura por las ventas de criptomonedas que realice, y si las mismas deben informarse a través del suministro inmediato de información. Si la sociedad debe informar a través del suministro inmediato de información de las compras de criptomonedas que realice en la plataforma.
Contestación completa	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 a la 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.

Por otra parte, el artículo 135.1.d) y e) 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;”

e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;".

Dicho artículo ha sido objeto de transposición por el artículo 20.Uno.18º, letras h), i) y j) de la Ley 37/1992 que disponen la exención de las siguientes operaciones:

“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.

(…)

j) 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, a excepción de las monedas y billetes de colección y de las piezas de oro, plata y platino.

(…).”.

El criterio de este Centro Directivo, respecto a la transmisión de Bitcoins, había sido expuesto, entre otras, en su contestación vinculante de fecha 1 de octubre de 2015, número V2846-15, derivado de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2014, Granton Advertising, asunto C-416/12:

“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.”.

No obstante, este criterio debe revisarse a la vista de la sentencia del TJUE sentencia de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist, asunto C-264/14, en la que el Tribunal analiza la sujeción al impuesto de las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin», o viceversa, señala que estas divisas virtuales no quedan incluidas dentro del ámbito de aplicación de

la letra e) del artículo 135 de la Directiva. En este sentido, los apartados 42 y 43 de la misma, señalan que:

“42 Al ser la divisa virtual «bitcoin» un medio de pago contractual, por una parte, no es posible considerarla ni una cuenta corriente ni un depósito de fondos, un pago o un giro. Por otra parte, a diferencia de los créditos, cheques y otros efectos comerciales mencionados en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, constituye un medio de pago directo entre los operadores que la aceptan.

43 Por tanto, operaciones como las controvertidas en el litigio principal no están incluidas en el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en esa disposición.”.

Pero además, el Tribunal analiza la naturaleza y funciones del bitcoin para concluir que es una divisa virtual que constituye un medio de pago en los términos señalados en la letra e) del referido artículo 135 de la Directiva quedando, por tanto exentas las operaciones realizadas con bitcoins en los términos previstos en dicha disposición.

En efecto, los apartados 49 a 53 de la sentencia de 22 de octubre de 2015 establecen lo siguiente:

“49 Pues bien, las operaciones relativas a divisas no tradicionales, es decir, a divisas distintas a las monedas que son medios legales de pago en uno o varios países, constituyen operaciones financieras siempre que tales divisas hayan sido aceptadas por las partes de una transacción como medio de pago alternativo a los medios legales de pago y no tengan ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago.

50 Además, como alegó en esencia el Sr. Hedqvist en la vista, en el caso concreto de las operaciones de cambio, las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible pueden ser idénticas tanto si se trata de un intercambio de divisas tradicionales, en principio exento en virtud del artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, como de un intercambio, en uno u otro sentido, de tales divisas por divisas virtuales de flujo bidireccional que, sin ser medios legales de pago, constituyen un medio de pago aceptado por las partes en una transacción.

51 Así pues, del contexto y de la finalidad de dicho artículo 135, apartado 1, letra e), se deduce que interpretar esta disposición en el sentido de que se refiere únicamente a las operaciones relativas a las divisas tradicionales equivaldría a privarla de una parte de sus efectos.

52 En el litigio principal, consta que la divisa virtual «bitcoin» no tiene ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago y que ciertos operadores la aceptan como tal.

53 En consecuencia, procede concluir que el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA se refiere igualmente a unas prestaciones de servicios como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe equivalente al margen constituido por la diferencia entre, por una parte, el precio al que el operador de que se trate compre las divisas y, por otra, el precio al que las venda a sus clientes.”.

Por tanto, los bitcoins, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

2.- El artículo 164 de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

“(…)

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.”.

El desarrollo reglamentario de la obligación de expedir factura prevista en el artículo anterior se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, apartado 1, párrafo primero del citado Reglamento establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

Por su parte, el artículo 2, apartado 2, letra a) del mismo Reglamento dispone:

“2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

Por último, el artículo 3 del Reglamento de facturación establece lo siguiente:

“1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 22.º, 24.º, 25.º y 28.º de la Ley del Impuesto.

(…)

2. No existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.uno.16.º y 18.º, apartados a) a n), de la Ley del Impuesto, salvo que:

a) Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo.

b) Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales, distintos de entidades aseguradoras, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras, entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio.

El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá eximir a otros empresarios o profesionales de la obligación de expedir factura, previa solicitud de los interesados, cuando quede justificado por las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate o por las condiciones técnicas de expedición de estas facturas.”.

Por tanto, existirá obligación de expedir factura cuando las operaciones exentas, en virtud del artículo 20, apartado uno, número 18º, de la Ley 37/1992, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, en Canarias, Ceuta o Melilla y las realicen empresarios o profesionales distintos de entidades aseguradoras, sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, entidades gestoras de fondos de pensiones, fondos de titulización y sus sociedades gestoras, o entidades de crédito a través de su sede de actividad o un establecimiento permanente en dicho territorio. En estos casos existirá obligación de expedir factura a los destinatarios de las operaciones. Sin perjuicio de la posibilidad de que el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria pudiera eximir, previa solicitud, de dicha obligación.

Por tanto, la presente contestación parte de la hipótesis de que efectivamente las operaciones consultadas se entienden realizadas en territorio de aplicación del impuesto y de que la consultante debe expedir factura por las mismas al amparo de lo previsto en el párrafo anterior, por ser un empresario o profesional distinto de los previstos en el artículo 3.2.b del reglamento de facturación.

3.- Por otra parte, el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que regula los Libros Registros del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que:

“1. Los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán llevar, con carácter general y en los términos dispuestos por este reglamento, los siguientes libros registros:

a) Libro registro de facturas expedidas.

b) Libro registro de facturas recibidas.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

(…)

6. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, los libros registro a que se refiere el apartado 1 de este artículo, deberán llevarse a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento.

Además, aquellos empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto no mencionados en el párrafo anterior, podrán optar por llevar los libros registro a que se refieren los artículos 40, apartado 1; 47, apartado 2; 61, apartado 2 y el apartado 1 de este artículo, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en los términos establecidos en el artículo 68 bis de este Reglamento.

A efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, se llevarán unos únicos libros registro en los que se anotarán las operaciones de todos los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

El suministro electrónico de los registros de facturación se realizará a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, todo ello conforme con los campos de registro que apruebe por Orden el Ministro de Hacienda y Función Pública.”.

Por tanto, se deberán llevar los libros previstos en el apartado 1 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante un servicio web o, en su caso, a través de un formulario electrónico, en el caso de que el periodo de liquidación coincida con el mes natural según lo dispuesto dicho artículo 71 del Reglamento, o en caso de que se opte voluntariamente por la llevanza de los mismos a través de estos medios electrónicos.

Según la información aportada la consultante está acogida al Suministro Inmediato de Información (SII). El nuevo sistema de llevanza de libros a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se basa en el envío automatizado de registros de facturación, de tal forma, que sin que sea necesario el suministro o envío de la propia factura, los registros contenidos en la misma son el fundamento de la información a suministrar.

El Libro Registro de facturas expedidas, regulado en el artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene por objeto la anotación de las facturas que hayan expedido los empresarios y profesionales, o quienes sin serlo sean sujetos pasivos, estando unos y otros obligados a su llevanza y conservación. Por su parte, el Libro Registro de facturas recibidas se regula en el artículo 64 del Reglamento del Impuesto que impone a los empresarios o profesionales la obligación de numerar y anotar en el mismo todas las facturas, justificantes contables y documentos de Aduana correspondientes a los bienes adquiridos o importados y a los servicios recibidos en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

La introducción del SII ha supuesto que, para los sujetos acogidos a dicho régimen, la llevanza del Libro Registro de facturas expedidas y recibidas, así como el resto de Libros Registros, se realice a través de la Sede Electrónica de la AEAT mediante el suministro de los registros de facturación.

En la contestación vinculante de 20 de junio de 2017, número V1588-17, este Centro directivo ha modificado el criterio señalado en la consulta de 26 de febrero de 2007 a raíz de las modificaciones introducidas por el Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

En consecuencia, no será necesaria la llevanza de libro registro de facturas expedidas cuando el consultante no tenga la obligación de expedir factura por todas sus operaciones, de conformidad con lo establecido en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

No obstante, si será necesaria la llevanza del libro registro de facturas recibidas, con carácter general, por el empresario o profesional, con independencia que la actividad realizada se encuentre totalmente exenta del Impuesto y sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios para dicha actividad.

Por tanto, la entidad consultante deberá proceder al suministro de información a través del SII, tanto de las facturas expedidas como de las facturas, justificantes contables y documentos de Aduana correspondientes a los bienes y servicios adquiridos en el desarrollo de su actividad.

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.