

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V3625-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	31/08/2016
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 20-Uno-18 h) y l)
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante se dedica al minado de Bitcoins obteniendo como contraprestación por tal labor una comisión y un número de Bitcoins.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha actividad. Derecho a la deducción.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992 , de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):</p> <p>“Uno. 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>(...).”.</p> <p>Adicionalmente, el artículo 5 del mismo texto legal señala que:</p> <p>“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta 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 exclus iva mente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</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 extract iva s, 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>De conformidad con los preceptos anteriores, de aplicación general, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional en la medida en que ordenen por cuenta propia los factores de producción necesarios con el fin de intervenir en el mercado y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del Impuesto.</p> <p>2.- A este respecto debe señalarse que es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ha establecido los criterios para considerar si una operación se efectúa a título oneroso, entre otras en su sentencia de 5 de febrero de 1981 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Asunto C-154/1980, y que establece que “debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que una prestación de servicios sea gravable por el Impuesto.”.</p> <p>Por su parte, el Tribunal europeo, en su sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, Asunto C-16/1993, cuando señaló que:</p> <p>“14. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Direct iva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco</p>

se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”.

Las operaciones de minado de Bitcoins son aquellas que permiten crear nuevos bloques de los que se der **iva** n nuevos Bitcoins y que son remunerados por el sistema con una cantidad de Bitcoins. Pues bien, la actividad de minado no conduce a una situación en la que exista una relación entre el proveedor del servicio y el destinatario del mismo y en los que la retribución abonada al prestador del servicio sea el contravalor del servicio prestado en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en, particular, en el asunto Tolsma anteriormente referido, de tal forma que en la actividad de minado no puede indentificarse un destinatario o cliente efectivo de la misma, en la medida que los nuevos Bitcoins son automáticamente generados por la red.

En consecuencia, la falta de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida en los términos señalados los servicios de minado objeto de consulta no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el artículo 135.1.d) de la Direct **iva** 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relat **iva** 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, relat **iva** s 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, relat **iva** s 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 trasposición por el artículo 20.Uno.18º letras h) y i) de la **Ley 37/1992** que disponen la siguiente exención:

“h) Las operaciones relat **iva** s 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.”.

Este centro directivo se ha manifestado recientemente en relación al tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido en la transmisión de monedas virtuales Bitcoins. Entre otras se pueden señalar la consulta vinculante de 1 de octubre de 2015, número V2846-15 en dónde se llega a la conclusión de que su transmisión debe quedar, en todo caso, sujeta y exenta del Impuesto por aplicación del artículo 20.Uno.18º de la **Ley** del Impuesto.

4.- Por último, sobre la incidencia de las operaciones objeto de consulta en la deducibilidad de las cuotas de Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el consultnte, hay que tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 94.Uno de la **Ley 37/1992** , según el cual:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

En consecuencia, la realización de operaciones no sujetas (minado) y sujetas y exentas (venta de Bitcoins) objeto de consulta no generarán el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el consultante.

5.- En relación con la obligación de darse de Alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas se informa lo siguiente:

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la **Ley** Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 78 del TRLRHL dispone en su apartado 1 lo siguiente:

“El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está 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.”.

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) Que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica, lo cual significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva **iva**, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas por Real Decreto Legislativo 1175/1900, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

b) Que el hecho imponible del Impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el Impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL al disponer en su apartado 1 lo siguiente:

“Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo local en estudio se requiere:

a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.

b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;

c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;

d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

Pues bien, en la actividad desarrollada por el consultante se cumplen todos los requisitos señalados anteriormente, por lo que estamos ante una actividad económica sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas.

No obstante, dicha actividad no se encuentra recogida en epígrafe alguno de las Tarifas del citado impuesto, por lo que debe aplicarse lo dispuesto en la regla 8ª de la Instrucción, que señala 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.”.

En consecuencia, de acuerdo con la citada regla, procede clasificar, provisionalmente, la actividad de referencia en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas, “Otros servicios financieros n.c.o.p.”.

Por último, debe tenerse en cuenta que según lo dispuesto en la regla 4ª, apartado 4 de la Instrucción “El hecho de figurar inscrito en la Matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre

Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos.”.

6.- 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.