

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V0078-24

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 15/02/2024

Normativa Ley 37/1992 art. 8 y 140 Ley 37/1992 art. 8 y 140

Descripción de hechos La entidad consultante va a crear un producto digital (token) respaldado por oro o plata de modo que cada token equivaldría a onzas o gramos de un determinado lingote de 400 oz. El valor del token variará en función de la cotización del metal subyacente.

Cuestión planteada

1. Si la entrega del token tiene la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Si la entrega del token está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.
3. Si se aplica el régimen especial de oro de inversión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación completa

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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 (...)."

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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."

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como "toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes."

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...)."

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 dispone que

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, se indica por el consultante que su actividad consistirá en la venta de ‘tokens’ que tendrá el respaldo del oro o de la plata, equivalente a una determinada cantidad del mismo.

En este sentido, y a efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones realizadas por el consultante debe, en primer lugar, analizarse la naturaleza de los mismos, y en concreto, si nos encontramos ante una entrega de bienes o la prestación de un servicio a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido cabe destacar que el concepto de entrega de bienes que regula la Ley 37/1992 en su artículo 8, está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006), cuyo artículo 14.1. lo configura como “la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.”.

En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, que analiza una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

Del contenido de esta sentencia se deduce, en primer lugar, que el concepto de entrega de bienes a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de derecho comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

En este sentido cabe destacar que, a la fecha de contestación de la presente consulta, no existe aún ningún pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la naturaleza de este tipo de activos digitales, a diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas y diversas operaciones relacionadas con las mismas que ya ha sido objeto de análisis por dicho Tribunal y cuyas conclusiones se recogen en la doctrina de este Centro directivo. Por todas, la contestación vinculante de 5 de noviembre de 2021, número V2679-21, donde se concluye que 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.

Del escrito de consulta resulta que se prevé la creación de un token fungible que vendría respaldado por oro o plata de modo que cada token equivaldría a onzas o gramos de un determinado lingote de 400 oz.

De esta forma cuando se compra el token fungible se adquiere la posibilidad de redimirlo por determinada cantidad de oro o plata previamente determinada y establecida. Con la redención, el token sería “quemado” en la terminología del sector y el propietario del mismo recibiría el oro o la plata correspondiente.

En este caso, la venta del token fungible puede calificarse como una entrega de bienes dado que el bien subyacente es el propio oro o plata como bien corporal existente de forma que la tenencia del token da derecho a la disposición de dicho bien corporal. En definitiva, el token fungible objeto de consulta actuaría como título representativo de los bienes (el oro o la plata), de modo que su transmisión, según lo previsto en el citado artículo 8 de la Ley del Impuesto, constituiría una entrega de bienes.

3.- Por último, debe efectuarse una última precisión en relación con las operaciones analizadas cuando los bienes subyacentes que sean objeto de entrega por la consultante tenga la consideración de oro inversión toda vez que, en este caso, debe analizarse los efectos de aplicar el régimen especial de las operaciones con oro de inversión.

En este sentido, el artículo 120.Dos de la Ley del Impuesto dispone que el citado régimen especial tendrá carácter obligatorio, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de dicha Ley.

El artículo 140 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido recoge el concepto de oro de inversión, que establece lo siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en la presente Ley, se considerarán oro de inversión:

1.º Los lingotes o láminas de oro de ley igual o superior a 995 milésimas y cuyo peso se ajuste a lo dispuesto en el apartado noveno del anexo de esta Ley.

2.º Las monedas de oro que reúnan los siguientes requisitos:

- a) Que sean de ley igual o superior a 900 milésimas.
- b) Que hayan sido acuñadas con posterioridad al año 1800.
- c) Que sean o hayan sido moneda de curso legal en su país de origen.
- d) Que sean comercializadas habitualmente por un precio no superior en un 80 por 100 al valor de mercado del oro contenido en ellas.

En todo caso, se entenderá que los requisitos anteriores se cumplen en relación con las monedas de oro incluidas en la relación que, a tal fin, se publicará en el "Diario Oficial de las Comunidades Europeas" serie C, con anterioridad al 1 de diciembre de cada año. Se considerará que dichas monedas cumplen los requisitos exigidos para ser consideradas como oro de inversión durante el año natural siguiente a aquél en que se publique la relación citada o en los años sucesivos mientras no se modifiquen las publicadas anteriormente.”.

Por su parte, el artículo 140 bis de la mencionada Ley dispone que:

“Uno. Estarán exentas del impuesto las siguientes operaciones:

1.º Las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de oro de inversión. Se incluirán en el ámbito de la exención, en concepto de entregas, los préstamos y las operaciones de permuta financiera, así como las operaciones derivadas de contratos de futuro o a plazo, siempre que tengan por objeto, en todos los casos, oro de inversión y siempre que impliquen la transmisión del poder de disposición sobre dicho oro.

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior:

- a) A las prestaciones de servicios que tengan por objeto oro de inversión, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 2.º de este artículo.
- b) A las adquisiciones intracomunitarias de oro de inversión en el caso de que el empresario que efectúe la entrega haya renunciado a la exención del impuesto en el régimen especial previsto para dicha entrega en el Estado miembro de origen.

2.º Los servicios de mediación en las operaciones exentas de acuerdo con el número 1.º anterior, prestados en nombre y por cuenta ajena.

Dos. En el caso de que a una misma entrega le sean de aplicación la exención regulada en este precepto y la contemplada en el artículo 25 de esta Ley, se considerará aplicable la regulada en este precepto, salvo que se efectúe la renuncia a la misma, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 140 ter.”.

De acuerdo con lo anterior, la venta de oro por el consultante a través del “token” será una operación sujeta pero exenta en la medida en que se trate de oro de inversión en las condiciones previstas en el artículo 140 de la Ley 37/1992.

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.