Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 22 de octubre de 2015*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, apartado 1, letra c), y 135, apartado 1, letras d) a f) — Servicios a título oneroso — Operaciones de cambio de la divisa virtual "bitcoin" por divisas tradicionales — Exención»

En el asunto C-264/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 27 de mayo de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de junio de 2014, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

David Hedqvist,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Šváby, A. Rosas (Ponente), E. Juhász y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de junio de 2015,

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Skatteverket, por el Sr. M. Loeb, en calidad de consejero jurídico;

— en nombre del Sr. Hedqvist, por el Sr. A. Erasmie, advokat, y el Sr. F. Berndt, jur. kand.;

— en nombre del Gobierno sueco, por la Sra. A. Falk y el Sr. E. Karlsson, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. K. Kraavi-Käerdi, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: sueco.

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Owsiany-Hornung y los Sres. K. Simonsson y J. Enegren, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de julio de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, y 135, apartado 1, de 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, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se planteó en un litigio entre el Skatteverket (administración tributaria sueca) y el Sr. Hedqvist, en relación con un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho Fiscal) sobre la sujeción al impuesto del valor añadido de las operaciones de cambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin», o viceversa, que el Sr. Hedqvist desea realizar por medio de una sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2 de la Directiva del IVA:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

4 El artículo 14, apartado 1, de esta Directiva establece:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 El artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

6 El artículo 135 de la Directiva del IVA dispone:

«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;

f) las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15;

[...]»

Derecho sueco

7 En el capítulo 1 de la Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido [mervärdesskattelagen (1994:200); en lo sucesivo, «Ley del IVA»], el artículo 1 establece que se adeudará el IVA al Estado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios en el territorio nacional sujetas al impuesto y efectuadas por un sujeto pasivo que actué como tal.

8 El capítulo 3 de esta Ley incluye un artículo 23, apartado 1, en virtud del cual están exentas del IVA las operaciones relativas a billetes y monedas que sean medios legales de pago, con excepción de los objetos de colección, es decir, 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.

9 En ese mismo capítulo 3, el artículo 9 establece la exención de los servicios bancarios y financieros y de las operaciones relativas a títulos-valores o comparables a éstas. No se consideran servicios bancarios y financieros las actividades notariales, los servicios de cobro de facturas ni los servicios administrativos relativos al factoring o al alquiler de espacios de almacenamiento.

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 El Sr. Hedqvist desea prestar, a través de una sociedad, servicios consistentes en el intercambio de divisas tradicionales por la divisa virtual «bitcoin» y viceversa.

11 De la resolución de remisión se desprende que la divisa virtual «bitcoin» se utiliza, con carácter principal, para los pagos entre particulares en Internet y en determinadas tiendas en línea que aceptan esta divisa. Esta divisa virtual no tiene un emisor único y se crea, en cambio, directamente en el seno de una red mediante un algoritmo especial. El sistema de la divisa virtual «bitcoin» permite que los usuarios que dispongan de direcciones «bitcoin» posean y transfieran anónimamente dentro de la red «bitcoin» en cantidades variables. Las direcciones «bitcoin» podrían compararse a números de cuenta bancaria.

12 Remitiéndose a un informe del año 2012 del Banco Central Europeo sobre las divisas virtuales, el tribunal remitente indica que una divisa virtual puede definirse como un tipo de moneda digital no regulada, emitida y verificada por sus creadores y aceptada por los miembros de una comunidad virtual concreta. La divisa virtual «bitcoin» forma parte de las divisas virtuales denominadas «de flujo bidireccional», que los usuarios pueden comprar y vender con arreglo al tipo de cambio. Por lo que respecta a su uso en el mundo real, estas divisas virtuales son análogas a las demás divisas intercambiables, y permiten adquirir bienes y servicios tanto reales como virtuales. Las divisas virtuales se distinguen del dinero electrónico, tal como lo define la Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como sobre la supervisión prudencial de dichas entidades, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se deroga la Directiva 2000/46/CE (DO L 267, p. 7), en la medida en que, a diferencia de este dinero, en el caso de las divisas virtuales los fondos no se expresan en la unidad de cuenta tradicional, por ejemplo, en euros, sino en una unidad de cuenta virtual, como el «bitcoin».

13 El tribunal remitente indica que las operaciones que el Sr. Hedqvist se propone realizar tendrían lugar electrónicamente, a través del sitio de Internet de su sociedad. Esta sociedad adquiriría unidades de la divisa virtual «bitcoin» directamente a particulares y empresas, o bien en una bolsa de intercambio internacional, y las revendería después en dicha bolsa de intercambio o las almacenaría. La sociedad del Sr. Hedqvist vendería también tales unidades a particulares o empresas que realizasen pedidos en su sitio de Internet. En el supuesto de que el cliente hubiese aceptado el precio en coronas suecas propuesto por la sociedad del Sr. Hedqvist y se hubiera recibido el pago, las unidades de la divisa virtual «bitcoin» vendidas se enviarían automáticamente a la dirección «bitcoin» indicada. Las unidades de la divisa virtual «bitcoin» vendidas por esa sociedad serían, bien las adquiridas por ella directamente en la bolsa de intercambio después de que el cliente hubiera efectuado su pedido, bien las que ya tuviera almacenadas. El precio propuesto por dicha sociedad a los clientes se determinaría en función del precio vigente en una bolsa de intercambio específica, añadiéndole cierto porcentaje. La diferencia entre el precio de compra y el precio de venta sería el beneficio de la sociedad del Sr. Hedqvist. Esta sociedad no facturaría otros gastos.

14 Así pues, las operaciones que el Sr. Hedqvist proyecta realizar se limitarían a la compraventa de unidades de la divisa virtual «bitcoin» a cambio de divisas tradicionales, tales como la corona sueca, o viceversa. De la resolución de remisión no se desprende que esas operaciones tendrían por objeto pagos en «bitcoin».

15 Antes de empezar a realizar tales operaciones, el Sr. Hedqvist solicitó un dictamen previo a la Comisión de Derecho Fiscal para saber si debía abonarse el IVA en la compraventa de unidades de la divisa virtual «bitcoin».

16 En un dictamen de 14 de octubre de 2013, esta Comisión consideró, basándose en la sentencia First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354), que el Sr. Hedqvist ofrecerá un servicio de cambio realizado a título oneroso. No obstante, estimó que ese servicio de cambio puede acogerse a la exención establecida en el artículo 9 del capítulo 3 de la Ley del IVA.

17 Según la Comisión de Derecho Fiscal, la divisa virtual «bitcoin» es un medio de pago que se usa de modo análogo a los medios legales de pago. Por otra parte, la expresión «medios legales de pago» que figura en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA se utiliza para restringir el ámbito de aplicación de la exención relativa a los billetes de banco y a las monedas. De ello resulta que dicha expresión debe entenderse en el sentido de que se refiere únicamente a los billetes de banco y a las monedas, y no a las divisas. Dicha Comisión estima que esta interpretación es también conforme con el objetivo pretendido por las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letras b) a g) de la Directiva del IVA, a saber, evitar las dificultades relativas a la sujeción al IVA de los servicios financieros.

18 El Skatteverket interpuso un recurso contra la resolución de la Comisión de Derecho Fiscal ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) alegando que el servicio al que se refiere la solicitud del Sr. Hedqvist no puede acogerse a la exención establecida en el capítulo 3, artículo 9, de la Ley del IVA.

19 El Sr. Hedqvist sostiene, por su parte, que procede desestimar el recurso interpuesto por el Skatteverket y ratificar el dictamen previo de la Comisión de Derecho Fiscal.

20 El tribunal remitente opina que de la sentencia First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354) puede deducirse que son prestaciones de servicios realizadas a título oneroso las operaciones de cambio de una divisa virtual por una divisa tradicional, y viceversa, realizadas a cambio del pago de un importe correspondiente al margen entre el precio de compra pagado por el operador y el precio de venta que éste aplica. En tal supuesto, se plantea la cuestión de si estas operaciones pueden acogerse a alguna de las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA para los servicios financieros, y más concretamente a las que figuran en las letras d) a f) de esta disposición.

21 Al albergar dudas sobre si alguna de esas exenciones se aplica a tales operaciones, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA en el sentido de que constituyen prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones que adopten la forma de lo que se ha descrito como un cambio de divisas virtuales por divisas tradicionales, y viceversa, a cambio de una contrapartida que el prestador del servicio integra en el cálculo de los tipos de cambio?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, de [esta Directiva] en el sentido de que las operaciones de cambio que se acaban de describir están exentas del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido de esa disposición, unas operaciones 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.

23 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

24 Procede indicar, en primer lugar, que la divisa virtual de flujo bidireccional «bitcoin», que se intercambiará por divisas tradicionales en las operaciones de cambio, no puede calificarse de «bien corporal» en el sentido del artículo 14 de la Directiva del IVA, puesto que, como puso de manifiesto la Abogado General en el punto 17 de sus conclusiones, no tiene ninguna finalidad distinta de la de ser un medio de pago.

25 Lo mismo ocurre con las divisas tradicionales, dado que se trata de monedas que son medios de pago legales (véase, en este sentido, la sentencia First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, apartado 25).

26 En consecuencia, las operaciones controvertidas en el litigio principal, que consisten en un intercambio de distintos medios de pago, no están comprendidas en el concepto de «entrega de bienes» definido en el artículo 14 de la Directiva. Por lo tanto, estas operaciones constituyen prestaciones de servicios, en el sentido del artículo 24 de la Directiva del IVA.

27 Por lo que respecta, en segundo lugar, al carácter oneroso de la prestación de servicios, procede recordar que una prestación de servicios sólo se efectúa «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, y, por consiguiente, sólo está sujeta al IVA, si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida por el sujeto pasivo (sentencias Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 51 y jurisprudencia citada, y Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 37). Tal relación directa se establece cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartado 29 y jurisprudencia citada).

28 En el litigio principal, de los datos de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que entre la sociedad del Sr. Hedqvist y quienes contraten con ella existiría una relación jurídica sinalagmática en la que las partes en la operación se comprometerían recíprocamente a entregar ciertos importes en una determinada divisa y a recibir su contravalor en una divisa virtual de flujo bidireccional, o viceversa. También se indica allí que, por su prestación de servicios, esta sociedad recibiría una contrapartida equivalente al margen incluido por ella en el cálculo de los tipos de cambio a los que estaría dispuesta a vender y comprar las divisas en cuestión.

29 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para determinar el carácter oneroso de una prestación de servicios, es irrelevante que tal retribución no revista la forma de abono de una comisión o de pago de gastos específicos (sentencia First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, apartado 33).

30 Procede considerar, en atención a las consideraciones expuestas, que unas operaciones como las controvertidas en el litigio principal constituyen prestaciones de servicios realizadas a cambio de una contrapartida que presente una relación directa con el servicio prestado, es decir, prestaciones de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido de esta disposición, unas operaciones 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.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letras d) a f), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que están exentas del IVA 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.

33 Con carácter preliminar, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en particular, las sentencias Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, EU:C:2011:137, apartado 19 y jurisprudencia citada, y DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, apartado 19).

34 Es también reiterada jurisprudencia que los términos empleados para designar dichas exenciones han de interpretarse restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, apartado 21, y DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, apartado 20).

35 No obstante, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 135, apartado 1, hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse, en particular, las sentencias Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, apartado 25; DTZ Zadelhoff, C-259/11, EU:C:2012:423, apartado 21, y J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 20).

36 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letras d) a f), pretenden paliar las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible (véanse, en particular, la sentencia Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, apartado 24, y el auto Tiercé Ladbroke, C-231/07 y C-232/07, EU:C:2008:275, apartado 24).

37 Por lo demás, las operaciones exentas del IVA en virtud de estas disposiciones son, por su naturaleza, operaciones financieras, si bien no han de ser realizadas necesariamente por bancos o establecimientos financieros (véanse las sentencias Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada, y Granton Advertising,C-461/12, EU:C:2014:1745, apartado 29).

38 Por lo que respecta, en primer lugar, a las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, procede recordar que, a tenor de esta disposición, los Estados miembros eximirán del IVA las operaciones relativas a «depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales».

39 Así pues, las operaciones exentas en virtud de dicha disposición se definen en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas. Para ser calificados de operaciones exentas, los servicios en cuestión deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en esa misma disposición (véase la sentencia Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).

40 Se desprende del tenor literal del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, interpretado a la luz de la sentencia Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745, apartados 37 y 38), que las operaciones contempladas en esa disposición se refieren a servicios o a instrumentos cuyo modo de funcionamiento implica una transferencia de dinero.

41 Además, como expuso la Abogado General en los puntos 51 y 52 de sus conclusiones, dicha disposición no se refiere a las operaciones relativas a la moneda en sí misma, que son objeto de una disposición específica, a saber, el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

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.

44 Por lo que respecta, en segundo lugar, a las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA, esta disposición establece que los Estados miembros eximirán del IVA las operaciones relativas a «las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago».

45 A este respecto, procede recordar que los conceptos empleados en dicha disposición deben ser interpretados y aplicados de modo uniforme, a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, apartado 16 y jurisprudencia citada, y Comisión/España, C-189/11, EU:C:2013:587, apartado 56).

46 Como expuso la Abogado General en los puntos 31 a 34 de sus conclusiones, las distintas versiones lingüísticas del artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA no permiten determinar sin ambigüedad si esta disposición se aplica únicamente a las operaciones relativas a las divisas tradicionales o si, en cambio, también se refiere a las operaciones sobre otro tipo de divisas.

47 Cuando existen divergencias lingüísticas, no cabe apreciar el alcance de la expresión de que se trate basándose en una interpretación exclusivamente literal. Es preciso interpretar dicha expresión a la luz del contexto en el que se inscribe y de las finalidades y estructura de la Directiva del IVA (véanse las sentencias Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, EU:C:2007:232, apartado 20 y jurisprudencia citada, y Comisión/España, C-189/11, EU:C:2013:587, apartado 56).

48 Como se ha recordado en los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA pretenden paliar las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible que surgen al gravar las operaciones financieras.

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.

54 En lo que respecta, por último, a las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, basta con recordar que esta disposición menciona, en particular, las operaciones relativas a «acciones, participaciones en sociedades o asociaciones [y] obligaciones», a saber, títulos que confieren un derecho de propiedad sobre personas jurídicas, y las operaciones relativas a los «demás títulos-valores», de los que debe considerarse que tienen una naturaleza comparable a la de los títulos-valores específicamente mencionados en dicha disposición (sentencia Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, apartado 27).

55 Pues bien, consta que la divisa virtual «bitcoin» no es ni un título que confiera un derecho de propiedad sobre personas jurídicas ni un título que tenga una naturaleza comparable.

56 Por consiguiente, las operaciones controvertidas en el litigio principal no están incluidas en el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que:

— el artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituyen operaciones exentas del IVA con arreglo a dicha disposición 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;

— el artículo 135, apartado 1, letras d) y f), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que tales prestaciones de servicios no están incluidas en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones.

Costas

58 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) **El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido de esta disposición, unas operaciones 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.**

2) **El artículo 135, apartado 1, letra e), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que constituyen operaciones exentas del IVA con arreglo a dicha disposición 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.**

   El artículo 135, apartado 1, letras d) y f), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que tales prestaciones de servicios no están incluidas en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones.

Firmas