



Cuadernos
de Derecho
y Comercio **78**

FUNDACIÓN
NOTARIADO

Julio-
Diciembre
2022

GUÍA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NFTs (TOKENS NO FUNGIBLES) EN ESPAÑA (PARTE II)

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

*Asociado Senior del Área de Fiscal
del Despacho Cuatrecasas*

RESUMEN

En la primera parte de este trabajo se realizaba un repaso del concepto, características, tipos y proceso de acuñación de los *Tokens* No Fungibles (NFTs, por sus siglas en inglés, *Non Fungible Tokens*), así como una descripción de sus casos de uso y ecosistemas.

Como todo fenómeno con relevancia económica, los NFTs tienen su trascendencia en el ámbito tributario. Por ello, tomando en consideración los principales rasgos que comparten los NFTs, esta segunda parte del trabajo tiene por objeto sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España, tanto en el ámbito de la imposición directa, como indirecta.

En particular, se identificarán las operaciones relacionadas con estos activos digitales que generen rentas para los participantes en el mercado y se analizará de forma pormenorizada su tratamiento (i) en el ámbito de la imposición directa (con las implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —IRPF—, el Impuesto sobre el Patrimonio —IP—, obligaciones de información y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes —IRNR—) y (ii) en el ámbito de la imposición indirecta (repasando la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido —IVA— y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —ITPAJD—). Finalmente se analizarán las implicaciones fiscales para las plataformas de intercambio o *marketplaces*, como participantes clave en el mercado de los NFTs.

Palabras clave: *Tokens* No Fungibles (NFTs), criptoactivo, *blockchain*, plataformas, imposición directa, imposición indirecta, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi).

GUIDE TO THE TAXATION OF NFTS (NON-FUNGIBLE TOKENS) IN SPAIN (PART II)

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA
*Senior Associate in the Tax Department
of Cuatrecasas Law Firm*

ABSTRACT

In the first part of this paper we reviewed the concept, characteristics, types and minting process of Non Fungible Tokens (NFTs), as well as a description of their use cases and ecosystems.

As any phenomenon with economic relevance, NFTs have their transcendence in the tax field. Therefore, taking into consideration the main features shared by NFTs, this second part of the paper aims to systematize a series of generic criteria that can serve as a guide to determine their tax treatment in Spain, both in the field of direct and indirect taxation.

In particular, the transactions related to these digital assets that generate income for market participants will be identified and their treatment will be analyzed in detail (i) in the field of direct taxation (with the implications in the Personal Income Tax —IRPF—, the Wealth Tax —IP—, reporting obligations and Non-Resident Income Tax —IRNR—) and (ii) in the area of indirect taxation (reviewing the taxation in the Value Added Tax —VAT— and in the Transfer Tax and Stamp Duty —ITPAJD—). Finally, the tax implications for exchange platforms or *marketplaces*, as key participants in the NFTs market, will be analyzed.

Keywords: Non Fungible Tokens (NFTs), cryptoasset, blockchain, platforms, *marketplaces*, direct taxation, indirect taxation, Personal Income Tax, Non Resident Income Tax, Wealth Tax, Value Added Tax, Digital Services Tax.

SUMARIO: I. ESQUEMA GENÉRICO DE OPERACIONES GENERADORAS DE RENTAS.— II. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN DIRECTA PARA CREADORES DE NFTS E INVERSORES EN NFTS. 1. Implicaciones en IRPF. 1.1. Implicaciones para los artistas creadores de los NFTs que las transmiten en el mercado primario. 1.2. Implicaciones en IRPF para los inversores en NFT por la compraventa de NFTs en el mercado secundario. 1.3. Comisiones percibidas por el creador en caso de posteriores reventas en el mercado secundario y rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT. 2. Implicaciones en el Impuesto sobre Patrimonio. 3. Obligaciones de información para los titulares (modelo 721). 4. Implicaciones en tributación internacional: IRNR. 4.1. Consideraciones generales. 4.2. Artistas y creadores de NFTs no residentes que los transmiten en el mercado primario a un comprador residente en España. 4.3. Inversores en NFTs no residentes que los transmiten en el mercado secundario a un comprador residente en España.— III. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN INDIRECTA PARA PARA CREADORES E INVERSORES EN NFTS. 1. Tratamiento en el IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario. 1.1. Condición de empresario o profesional y sujeción a IVA de las operaciones en el mercado primario. 1.2. Caracterización de las operaciones a efectos de IVA: entrega de bienes o prestación de servicios. 1.3. Localización de las operaciones: Servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales susceptibles de aplicación. 1.4. Cuestiones conflictivas: eventual aplicación de exenciones y tipo impositivo aplicable. 2. Tratamiento de los NFTs transmitidos en el mercado secundario. 2.1. Ámbito de aplicación territorial del TPO. 2.2. Tipo impositivo aplicable a la transmisión de los NFTs. 2.3. Falta de información del comprador sobre la condición del vendedor. 3. Tratamiento en IVA o TPO de la entrega de criptomonedas a cambio de la adquisición de NFTs.— IV. IMPLICACIONES PARA LAS PLATAFORMAS. 1. Im-

GUÍA DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS NFTs (*TOKENS* NO FUNGIBLES) EN ESPAÑA

plicaciones en imposición directa. 1.1. Plataformas residentes en España. 1.2. Plataformas no residentes en España. 2. Implicaciones en imposición indirecta. 2.1. Prestaciones de servicios dentro del ámbito de aplicación del IVA y tipos de intermediación. 2.2. Localización del IVA de los servicios de intermediación prestados. 3. Obligaciones de información. 4. Implicaciones en el IDSDi. 4.1. Aspectos generales del Impuesto. 4.2. Eventual sujeción de las comisiones percibidas por las plataformas a la modalidad de servicios de intermediación en línea. 4.3. Posible acogimiento a supuestos de no sujeción. — V. BIBLIOGRAFÍA.

I. ESQUEMA GENÉRICO DE OPERACIONES GENERADORAS DE RENTAS

Del análisis que se efectuaba en la primera parte de este trabajo se desprende que, en la medida en que existen muchos tipos diferentes de NFTs y los casos de uso de estos criptoactivos pueden ser muy variados, no existe en la práctica un esquema o modelo de negocio único y común para todos ellos.

Es más, si hay algo que se puede afirmar es que los modelos de negocio basados en NFTs son cada vez son más sofisticados y están en constante evolución, por lo que el análisis de las implicaciones fiscales deberá efectuarse de forma dinámica y atendiendo a cada caso concreto.

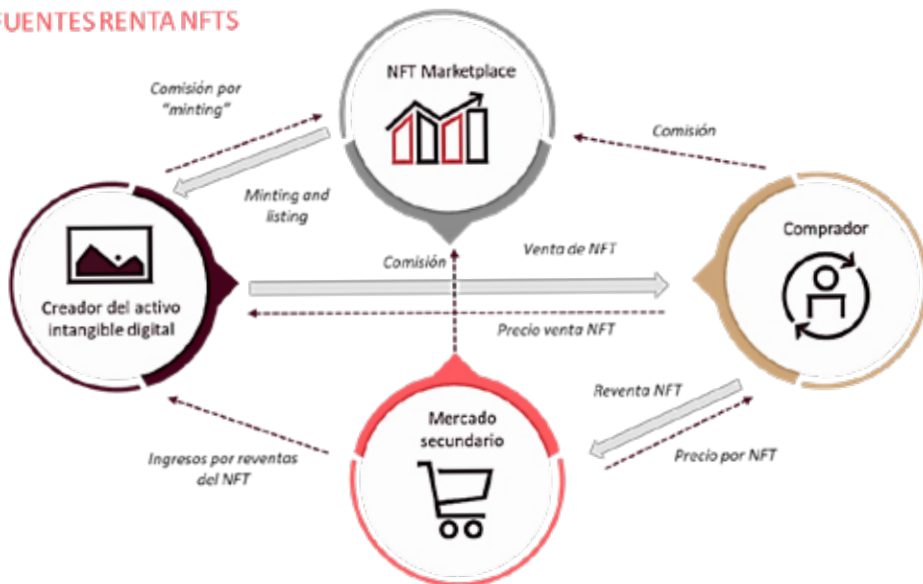
Sin perjuicio de lo anterior, dada la magnitud que está alcanzando el mercado de estos *tokens*, y tomando en consideración algunos rasgos que comparten muchos de estos NFTs, si podemos tratar de sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España.

Con este objetivo en mente, para efectuar dicho análisis tributario vamos a partir del esquema con la operativa que, a día de hoy, consideramos que es la más común en el mercado de los NFTs¹. Como exponen, WANI, M. y LEE, R.², este esquema sería el siguiente:

¹ Esta operativa está muy centrada en los NFTs vinculados a arte físico o digital, coleccionables, y otros subyacentes de tipo digital. No obstante, con toda seguridad esta operativa irá evolucionando para incorporar nuevas y sofisticadas formas de obtener ingresos para sus actores, las cuales, a medida que vayan surgiendo, deberán ser analizadas. Recordemos que el potencial de los NFTs va mucho más allá, como se vio en la primera parte, de servir como soporte a un mercado de compraventa de coleccionables o arte físico o digital.

² WANI, M. y LEE, R. (PWC Report), «Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal, tax and accounting considerations you need to know», *pwchk.com*, diciembre 2021. Disponible en: <https://www.pwchk.com/en/research-and-insights/fintech/nfts-legal-tax-accounting-considerations-dec2021.html>

FUENTES RENTA NFTS



Tal y como puede apreciarse en el diagrama anterior, dentro de la operativa con NFTs debemos distinguir: (i) varios actores; (ii) distintas operaciones cruzadas entre ellos, y (iii) diferentes fuentes de renta percibidas por los actores como consecuencia de dichas operaciones. Veamos en detalle cada uno de estos aspectos:

1. Por lo que respecta a los actores, cabe diferenciar los tres siguientes:
 - a. El creador del NFT, que, tras su acuñación, lo vende en el mercado primario a través de una plataforma.
 - b. Los inversores en NFTs, dentro de los cuales nos encontramos tanto al primer comprador (que lo adquiere al creador en el mercado primario) como al segundo y sucesivos compradores del NFT que los adquieren en el mercado secundario.
 - c. La plataforma o *marketplace*.
2. En cuanto a las operaciones realizadas entre dichos actores, en el diagrama anterior se identifican las siguientes:
 - a. Servicios de acuñación e intermediación en la venta en el mercado primario prestados por parte del *marketplace* al creador del NFT.

- b. Transmisión del NFT en el mercado primario entre el creador del NFT y el comprador, y servicio de intermediación prestado por parte del *marketplace* al comprador y al vendedor del NFT.
 - c. Transmisión del NFT en el mercado secundario entre inversores, en concreto, entre el primer comprador y el segundo comprador, junto con el servicio de intermediación prestado por el *marketplace* para poner el contacto a ambos inversores.
3. Finalmente, las operaciones entre los sujetos intervinientes en el modelo de negocio originan pagos que se efectúan como contraprestación, y, con ello, se generan las rentas que se describen a continuación:
- d. El creador percibe una contraprestación por la primera venta en el mercado primario del NFT que acuña, y, de haberse programado así, una comisión por las sucesivas reventas de dicho NFT en el mercado secundario. La calificación de la renta será objeto de análisis más adelante.
 - e. El primer comprador del NFT percibe del segundo inversor, a su vez, una contraprestación por la subsiguiente transmisión en el mercado secundario al segundo inversor. Por la diferencia entre el precio de adquisición y el valor de transmisión obtendrá, en su caso, una ganancia patrimonial. Además, debemos tener en consideración que el propio intercambio, generalmente de criptomonedas por el NFT adquirido, también constituye un evento gravable para este primer comprador.
 - f. El segundo inversor (y los que posteriormente pueda haber) tributarán de la forma expuesta para el primer comprador.
 - g. La plataforma o *marketplace* recibirá comisiones de los distintos usuarios de la misma. En concreto, recibirá (i) una comisión del creador del NFT por el servicio de acuñación e intermediación en la primera venta del NFT en el mercado secundario y (ii) comisiones por intermediación de los inversores (primer, segundo y sucesivos compradores) en el mercado secundario.

A partir de la descripción que se acaba de realizar, en los siguientes apartados analizaremos la tributación de los distintos actos sujetos a gravamen tanto en imposición directa como en imposición indirecta de cada uno de los sujetos involucrados. Para ello, hemos estructurado el análisis en los tres siguientes apartados.

1. *En el ámbito de la tributación directa para los creadores e inversores en NFT.* En este apartado, se expondrá la tributación en sede del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), en el Impuesto

sobre el Patrimonio (IP) y en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)³.

2. *En el ámbito de la tributación indirecta de los creadores de NFTs e inversores en estos criptoactivos.* En este apartado, se analizará la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).
3. En el ámbito de la tributación de la plataforma o *marketplace*.

Con carácter previo a la realización de un análisis en profundidad en los siguientes apartados, debemos tener en cuenta las siguientes consideraciones preliminares:

1. En primer lugar, que, a la fecha de elaboración del presente estudio, no hay una regulación específica tributaria en vigor para los NFTs⁴ ni reglas o preceptos en la normativa existente específicamente diseñadas para estos criptoactivos. Adicionalmente, a excepción de las recientes consultas V0486-22 y V2274-22 en materia de IVA que luego analizaremos, tampoco tenemos constancia de la existencia de consultas por parte de la DGT⁵, ni de una guía interpretativa oficial o Resolución con criterios tributarios en relación con los NFTs por parte de la Administración tributaria española⁶.

Así las cosas, para determinar el tratamiento tributario que deben recibir los NFTs debemos partir de la normativa que regula cada una de las figuras impositivas, e interpretarla para aplicarla al caso concreto de los NFTs teniendo en cuenta sus características particulares. Como veremos, ello generará inevitablemente algunas incertidumbres que podrán originar conflictividad con la Administración tributaria y que,

³ Se ha decidido no analizar las implicaciones en el ámbito de la tributación directa de las personas jurídicas, esto es, no se llevará a cabo un estudio de la tributación en sede del Impuesto sobre Sociedades. Como quiera que dicho impuesto parte de la contabilidad, y que todavía no disponemos de un criterio oficial a nivel nacional ni internacional sobre el tratamiento contable de los NFTs (dada la heterogeneidad de estos criptoactivos), nos centraremos en el presente artículo en la imposición directa sobre las personas físicas y se abordará su tratamiento contable y en el IS, en un futuro.

⁴ Es más, a nivel regulatorio, está todavía por ver si los NFTs quedan excluidos del Reglamento MiCA. Como regla general, parece que estos criptoactivos quedarán excluidos del ámbito de aplicación, pero existen ciertas excepciones como los NFTs fraccionados o la emisión de colecciones de NFTs que sí podrían quedar encuadradas dentro de esta regulación.

⁵ Al contrario de lo que ocurre con las criptodivisas, donde empezamos a tener un cuerpo de doctrina de la DGT que va aclarando algunos aspectos muy relevantes para el mercado en cada uno de los impuestos.

⁶ Ausencia de regulación y de guías interpretativas oficiales que también se produce en otras jurisdicciones y no solo en España, debido (i) a la novedad de este fenómeno, y (ii) a que, como viene siendo habitual, la regulación siempre va un paso por detrás del mercado económico y sus desarrollos.

idealmente, deberían solucionarse mediante una modificación normativa futura. En cualquier caso, sería necesario hacer pública la posición de la Administración mediante la emisión de criterios interpretativos oficiales que doten de una mayor seguridad jurídica al mercado de los NFTs.

En esta misma línea se ha pronunciado el Comité de Personas Expertas para la elaboración del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria⁷, en sus propuestas número 59, 60 y 61⁸.

2. En segundo lugar, como se ha venido exponiendo, la singularidad de cada NFT y su carácter de activo único hacen muy difícil sentar un tratamiento uniforme y apriorístico aplicable a todos ellos. Dicho de otra forma, en la medida en que cada NFT tiene sus características propias e irrepetibles, será necesario (y esencial) efectuar un análisis caso por caso atendiendo a dichos atributos. Este hecho complica, indudablemente, la elaboración de normativa que, lógicamente, se vería limitada por esta realidad, pero no excluye la necesidad de establecer un marco general para regular cuestiones que generan dudas interpretativas relevantes.

No obstante lo anterior, tomando en consideración algunos rasgos que comparten muchos de estos NFTs, en este documento se tratará de sistematizar una serie de criterios genéricos que puedan servir de guía para determinar su tratamiento fiscal en España.

Siendo conscientes de las dos cautelas que se acaban de señalar, en este trabajo se analizarán en detalle las implicaciones fiscales en cada uno de estos tres ámbitos descritos.

⁷ Al que se puede acceder a través del siguiente enlace: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

⁸ En este sentido, el literal de estas tres propuestas es el siguiente:

« Propuesta 59: Disponer cuanto antes de un marco normativo sustantivo sobre los cripto activos (que se adaptaría posteriormente cuando se apruebe la normativa europea) que permita la adecuada calificación jurídico-tributaria de estos activos y de las operaciones subyacentes, superando las discrepancias contables y fiscales existentes respecto a su naturaleza jurídica.

- Propuesta 60: Realizar adaptaciones en las distintas figuras impositivas estatales (en especial, IRPF, IS, IP) para evidenciar la sujeción a gravamen de la titularidad de cripto activos, clarificar la calificación fiscal de las rentas derivadas de las operaciones con cripto activos e incorporar reglas específicas de valoración.

- Propuesta 61: Facilitar una interpretación sistemática sobre la fiscalidad de los cripto activos. Un instrumento adecuado a este fin podría ser la facultad de dictar resoluciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria contenida en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria».

II. IMPLICACIONES EN IMPOSICIÓN DIRECTA PARA CREADORES DE NFTs E INVERSORES EN NFTs

1. Implicaciones en IRPF

En virtud de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en lo sucesivo «LIRPF» o «Ley de IRPF»), el IRPF grava la obtención de renta por parte del contribuyente siempre que el mismo sea considerado residente a efectos fiscales en España⁹.

Pues bien, dentro de las operaciones relacionadas con NFTs que pueden dar lugar a la obtención de renta por parte un contribuyente del IRPF cabe destacar las tres siguientes:

- (i) Acuñación y venta de NFTs en el mercado primario.
- (ii) Compraventa de NFTs en el mercado secundario (generalmente, a cambio de criptodivisas).
- (iii) Comisiones percibidas por el creador y, en su caso, rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT.

En este apartado pasamos a analizar detenidamente el tratamiento de cada una de ellas.

1.1. Implicaciones para los artistas creadores de los NFTs que las transmiten en el mercado primario

Las rentas obtenidas por el creador y vendedor en el mercado primario de NFTs, en la medida en que sea residente en España en los términos establecidos en el artículo 9 de la LIRPF, tributarán en este territorio por el IRPF. En este impuesto, atendiendo a las particularidades de los NFTs, se debe hacer especial referencia: (1) a la calificación de las rentas a efectos del IRPF; (2) a la cuantificación de dichas rentas y su tributación; y (3) a la obligación de practicar retenciones¹⁰.

⁹ Residencia conforme a los criterios establecidos en el artículo 9 de la LIRPF.

¹⁰ Téngase en cuenta que el IRPF es un impuesto de carácter analítico, de forma que cada renta debe ser calificada en atención a su fuente y origen. Dicha calificación va a afectar a las reglas de cuantificación aplicables para determinar el importe a integrar en la base imponible y a la tributación de la renta, en tanto que conllevará que la misma se integre en la base imponible general o del ahorro, aplicándosele la escala de gravamen que le corresponda atendiendo a dicha integración. Adicionalmente, esta calificación también afectará a las obligaciones formales aplicables, en concreto, la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del IRPF.

1. Calificación de la renta a efectos de IRPF

En el ámbito del IRPF, se plantean dos alternativas fundamentales a la hora de calificar las rentas obtenidas por los creadores de los NFTs que los transmiten en el mercado primario: o bien estamos ante rendimientos de la actividad económica (**—RAE—** cuando los NFTs están afectos al desarrollo de la actividad económica de su titular) o; alternativamente, serán ganancias o pérdidas patrimoniales.

El artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma: *«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»*

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas».

Por su parte, el artículo 33 de la Ley del IRPF establece la siguiente definición las ganancias patrimoniales: *«Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».*

Del último inciso del artículo 33 de la Ley de IRPF que se acaba de reproducir se desprende que la calificación como RAE prevalece sobre la calificación como ganancias patrimoniales, siendo esta última una categoría subsidiaria con respecto a la primera. En consecuencia, deberá analizarse, en primer lugar, si se cumplen los requisitos objetivos y subjetivos para calificar la renta percibida como RAE y, solo en el caso de que estos no se cumplan, podremos plantearnos la calificación de estas rentas como ganancias patrimoniales.

De acuerdo con la redacción del artículo 27 de la LIRPF de para que una actividad sea considerada como económica a efectos del IRPF deben concurrir los dos siguientes requisitos:

- (i) Un requisito objetivo, que es la existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos. En este punto es funda-

mental que la persona física actúe por cuenta propia a la hora de ordenar dichos medios y recursos¹¹.

- (ii) Un requisito subjetivo, que consiste en que dicha ordenación de medios y recursos se realice con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

El caso sencillo en el que, con carácter general, los dos requisitos anteriores se cumplen, será cuando nos encontremos con autores y artistas que, en el marco de su actividad, crean colecciones de obras físicas o digitales, las *tokenizan* mediante el proceso de acuñación que hemos descrito, y comercializan por primera vez (en el mercado primario) los NFTs resultantes a través de una plataforma digital. En estos casos, concurrirá (i) el requisito objetivo, en tanto que dichos autores van a llevar a cabo una ordenación por cuenta propia de medios humanos (el propio artista) y materiales (los distintos recursos utilizados para generar el conjunto de obras, física o digital y acuñar el NFT), y (ii) el requisito subjetivo, teniendo en cuenta que la exposición y subasta del NFT en una plataforma, ya de por sí, es un elemento indicativo de esa voluntad de intervenir en la producción y distribución de este tipo de activos.

Pensemos, por ejemplo, en Javier Arres¹², uno de los artistas más reconocidos en el panorama nacional, con más de 270 obras vendidas por un valor conjunto que supera el millón de euros¹³. Asumiendo que es residente fiscal en España y realiza su actividad a título personal, la calificación de las rentas obtenidas por la creación y venta de sus NFTs como RAE a efectos del IRPF ofrecería pocas dudas, en tanto que, de la información disponible, se puede defender que se cumplirían los requisitos objetivos y subjetivos anteriormente citados.

Del mismo modo, la doctrina científica también se ha pronunciado a favor de esta calificación como RAE de las rentas obtenidas por los autores y artistas en su acuñación y venta de sus NFTs. En particular, CEDIEL y PÉREZ POMBO¹⁴, afirman sobre este particular lo siguiente: «*En el caso de los NFT, al igual que sucede con las obras de arte o los objetos de colección, el valor viene de su exclusividad, autenticidad y de ser un activo único. Pues bien (...) en el caso del autor o creativo original, las rentas derivadas de la venta y explotación de los NFT se integrarían como rendimientos de la actividad económica*».

¹¹ Rasgo que lo diferencia, fundamentalmente, de las rentas del trabajo.

¹² Puede accederse a su página web oficial aquí: <https://javierarres.com/>

¹³ Tal y como se expone en la siguiente noticia de prensa: <https://www.businessinsider.es/javier-arres-criptoartista-espanol-nft-son-tecnologia-incomprensible-1000413>

¹⁴ CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos regulados en MICA», en MADRID PARRA, A., PASTOR SAMPERE, C. (dirs.), *Guía de criptoactivos MICA*, junio de 2021, Thomson Reuters-Aranzadi.

Por su parte, PEREZ POMBO¹⁵, reitera la eventual calificación en estos casos como RAE en los siguientes términos: «*Aquí pueden darse dos opciones básicas, o se integran en el rendimiento de mi actividad económica o, por el contrario, como ganancia patrimonial. Si soy un creativo de efectos visuales o mi red social está directamente afecta a mi actividad económica pareciera evidente que, las rentas provenientes de las ventas de mis activos digitales deberían formar parte de los rendimientos de mi actividad*».

Dicho lo anterior, debemos advertir que no en todos los casos van a cumplirse, necesariamente, los dos requisitos que se acaban de mencionar para calificar una renta como RAE. En concreto, mayores dudas se plantearían si, en lugar del supuesto anterior, nos encontramos ante la venta en el mercado primario de un NFT que ha sido acuñado de forma aislada y puntual por parte de un particular al margen de la realización de cualquier tipo de actividad económica y ello por los siguientes motivos:

- (i) En primer lugar, habrá que analizar los medios utilizados y si se puede considerar que suponen una ordenación de medios o el simple uso de medios propios sin ninguna ordenación específica.
- (ii) En segundo lugar, habría que plantearse si se trata de una obra de arte. Este elemento resulta relevante, porque parece que la voluntad del artista de transmitir su arte es un elemento clave para considerar la voluntad de participar en el mercado. En cambio, quien *tokeniza* otro elemento sería más discutible que tiene esa intención de participar el mercado y no que tenga otra finalidad.

Por ejemplo, supongamos que el NFT titulado que he acuñado a título particular y a efectos didácticos, se vende en la plataforma Mintable y percibido una remuneración por ello. En este caso, considero que difícilmente se va a poder considerar la existencia de una ordenación por cuenta propia de medios (puesto que pocos recursos han sido necesarios para hacer una captura de pantalla, crear una cuenta en un sitio web, y seguir los pasos del proceso de *tokenización* hasta generar el NFT) y la finalidad de intervenir en el mercado (ya que, aunque se ha procedido a subastar el NFT, realmente la finalidad con la que se ha acuñado este NFT ha sido otra). Pues bien, en casos como este segundo, en los que no se cumplen los requisitos objetivos y subjetivo del artículo 27 de la LIRPF, la renta obtenida no podrá calificarse como RAE, y, en consecuencia, deberá calificarse y tributar como ganancia patrimonial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley de IRPF¹⁶.

¹⁵ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits y otros activos digitales», *www.fiscalblog.es* [en línea], 12 de marzo de 2021, [fecha de consulta: 20 de abril de 2022]. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=6496>

¹⁶ Se plantea la cuestión de si estamos ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión o no, aspecto muy relevante de cara a determinar su integración en la base imponible general o del

Sin embargo, si la venta se produce inmediatamente tras su acuñación difícilmente se va a poder justificar la intención de no proceder a su venta, con lo que se podría considerar la voluntad de intervenir en el mercado de forma original dedicando pocos recursos a la obtención del producto. En este sentido, un caso que puede ser muy interesante es la transmisión del NFT con la referencia al primer tuit que se realizó hace un par de años por Jack Dorsey (obviamente operación no sometida a normativa española, pero que nos puede servir como punto de reflexión). Ese primer tuit no se pensaba vender, probablemente ni existía la tecnología para ello cuando se lanzó. Cuando el fundador de Twitter lo vendió (con la finalidad de donar lo obtenido), se genera la duda de si hay una actividad económica. En ese caso parece que la respuesta sería negativa, sin embargo, si en vez de ser un tuit se tratara de una pintura que tuviera en su poder de la que realizara un NFT, probablemente nos decantaríamos por considerar la existencia de actividad económica. En estos casos, podría tener sentido acudir al sustrato del Tweet para determinar si existe actividad artística. Profundizaremos a continuación sobre estos principios.

De las reflexiones anteriores se desprende que, para calificar correctamente la renta a efectos de IRPF, resulta esencial analizar las circunstancias particulares concurrentes en cada supuesto concreto. De cara a realizar dicho análisis, y con el objetivo de evaluar si nos encontramos ante un supuesto u otro, se plantean los dos siguientes interrogantes:

- (i) *Impacto de la habitualidad o recurrencia con la que se comercializan los NFTS.* Al contrario de lo que ocurre en otros impuestos¹⁷, el tenor literal del artículo 27 de la ley de IRPF no hace referencia alguna a la recurrencia o habitualidad con la que deben realizarse las actividades para ser calificadas como RAE.

A priori, podría ser razonable considerar que las rentas obtenidas por una actividad que se realiza de forma recurrente tienen más posibilidades de ser calificadas como RAE que las rentas procedentes de la realización de un acto tributable de forma esporádica y aislada (en cuyo caso, la calificación de la renta podría encuadrarse mejor dentro de la categoría de ganancias y pérdidas patrimoniales).

Desde un punto de vista finalista, esta reflexión parece haber sido compartida por parte de la doctrina científica, pudiendo destacar a los siguientes autores:

- a) SOLÉ ESTALELLA¹⁸, al analizar la definición del artículo 27 de la Ley de IRPF establece lo siguiente: «*De esta definición se puede colegir que una actividad tiene tal carácter cuando reúne las tres características siguientes (...) realización de forma habitual de una actividad económica, entendiendo por tal la realización de una actividad de*

ahorro y que veremos más adelante en el apartado de tributación.

¹⁷ En concreto, tanto la normativa del IVA como la normativa del IAE hacen referencia expresa al carácter habitual o esporádico de las actividades, como se examinará más adelante.

¹⁸ SOLÉ ESTALELLA, J., *El IRPF inteligible*, Barcelona, Marcial y Pons, 2013, p. 158.

producción o de distribución de bienes o servicios para terceros. De este modo, no realiza actividad económica quien no lleva a cabo la mencionada producción de bienes o servicios con habitualidad sino, solo, de forma esporádica. Esta habitualidad es de difícil definición y habrá que estar a las circunstancias de cada actividad».

- b) En esta misma línea, ARGENTE ÁLVAREZ¹⁹ opina lo siguiente: *«la realización por cuenta propia de una actividad empresarial exige el empleo de unos ciertos elementos productivos y habitualidad en su ejercicio, puesto que no se considera actividad económica la realización de un solo acto u operación aislada de venta al por menor»*²⁰.

Adicionalmente, cabe destacar que, a efectos de cumplir con las obligaciones de seguridad social y darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), se considera como autónomo a aquel sujeto que realiza de forma habitual, personal y directa una actividad económica a título lucrativo. Pues bien, en este ámbito, con el objetivo de concretar qué se entiende por habitual (aspecto no aclarado por la normativa) el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 29 de octubre de 1997 (406/1997) y 20 de marzo de 2007 (5006/2007) determina como indicador de habitualidad el hecho de superar el umbral del salario mínimo interprofesional en el año natural.

Por lo tanto, en el ámbito laboral es exigible darse de alta en el RETA cuando se supere el umbral objetivo mencionado, que se utiliza como indicador objetivo de habitualidad, lo que podría servir como argumento para reforzar la interpretación anterior.

Sin embargo, la línea interpretativa manifestada por parte de la Dirección General de Tributos (en adelante, «DGT»), no necesariamente coincide con el criterio anterior. En particular:

- a) En la consulta V2097-14, al analizar los rendimientos de una persona que realiza puntualmente un reportaje fotográfico, la DGT clasifica los rendimientos como RAE con *«independencia del carácter esporádico de la actividad»*.

También se pronuncia en este sentido este Centro Directivo en la consulta V3692-16 en la que establece el siguiente razonamiento: *«De acuerdo con este precepto, el servicio prestado por el consultante, fuera de una relación laboral, debe calificarse como rendimiento de actividad económica, aunque el mismo tenga carácter ocasional y sea de escasa cuantía, por lo que, a efectos de este Impuesto, tendrá la consideración de empresario o profesional»*.

¹⁹ ARGENTE ÁLVAREZ, J. et al., *Guía del IRPF*, Madrid, CISS-Wolters Kluwer, 2007, p. 447.

²⁰ La misma opinión es manifestada por MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Fiscalidad práctica. Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010, p. 332: *«¿Puede considerarse actividad económica aquella que se realiza de forma aislada, en ratos libres, o que no constituye la principal fuente de renta?»*.

- b) A esta misma conclusión llega la DGT en otro grupo de consultas, pero de forma menos explícita (entre las que se encuentran la V1047-08, V0821-21, V1845-21, V2262-10, V0826-20, V1435-22 y la V3074-17). Todas estas consultas analizan el tratamiento en IRPF de los rendimientos obtenidos por artistas por la comercialización de sus obras, y en todas ellas, la DGT califica las rentas obtenidas como RAE simplemente por el hecho de que las actividades de los consultantes derivan de una actividad artística, y ello con independencia de que la descripción de los supuestos de hecho se desprenda que en alguno de los casos consultados la actividad no se realiza de forma recurrente o ya ha dejado de ejercerse con dicha recurrencia²¹.

Y es que, a juicio de la DGT en estas consultas *«lo realmente determinante es su derivación de una actividad artística, actividad ésta cuyos rendimientos tienen la consideración de profesionales, conforme al artículo 95.2 del Reglamento del IRPF que otorga tal consideración —entre otros— a los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las secciones segunda y tercera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas»*.

En esta línea, resulta particularmente ilustrativo el razonamiento de la DGT manifestado en la consulta V3074-17, que, a estos efectos establece lo siguiente: *«Conforme a ambas definiciones, el importe del premio obtenido por la consultante en el concurso en que participaba en su condición de artista plástica presentando la obra finalmente premiada y cuya propiedad pasa a la entidad convocante, procede calificarlo como rendimiento de su actividad profesional (artística) en cuanto es consecuencia de su ejercicio, siendo irrelevante (para esta calificación) que en el período en el que se otorga el premio y se obtienen los rendimientos no se realice de forma efectiva la actividad, dando así contestación al hecho expresado en el escrito de consulta de que “no de forma continua desarrollo una actividad de realización de obra pictórica, dado que los ingresos percibidos por la venta en su caso de la misma, no es continuada y por tanto no pudiendo asumir todos los gastos obligatorios para el desarrollo de dicha actividad”*. Lo realmente determinante es su derivación de una actividad artística (...)

Así las cosas, la conclusión que se puede extraer es que la habitualidad o recurrencia de las rentas obtenidas por la transmisión de un NFT en el mercado primario (i) en caso de producirse, contribuirá a la calificación como RAE, reforzando dicha calificación, pero (ii) por el contrario, el hecho de que no se cumpla no nos llevará automáticamente a descartar su calificación dentro de esta categoría. En otras palabras, atendiendo a

²¹ Evidentemente, si el vendedor no es el artista, la operación se calificará como ganancia patrimonial. Así en la consulta V0959-17, el vendedor es un heredero del autor, por lo que se califica la renta obtenida por la transmisión de una obra de arte como ganancia patrimonial.

la postura de la DGT en el ámbito del IRPF, el carácter esporádico de la actividad del contribuyente por sí solo no será argumento suficiente como para descartar la calificación de la renta como RAE. No obstante lo anterior, evidentemente se estará en una mejor posición de cara a una eventual discusión de la calificación con la Administración tributaria en el marco de un procedimiento de comprobación tributaria.

- (ii) *Impacto en la calificación de la renta del tipo de elemento subyacente que representa el NFT y de los derechos transmitidos, en su caso, sobre el mismo:* otro aspecto a considerar para evaluar la calificación de las rentas es el alcance de los derechos transmitidos sobre el elemento subyacente junto con el NFT y la naturaleza de dicho elemento subyacente.

El interrogante que se plantea sobre este particular es si el análisis de los requisitos para calificar el rendimiento obtenido como RAE, y más concretamente, el análisis de utilización de medios y recursos, debe llevarse a cabo atendiendo al *token* en sí, o al conjunto del *token* más el elemento subyacente. Este es un aspecto clave sobre el que sería deseable que existiese un pronunciamiento por parte de la Administración tributaria española.

Si únicamente se transmite el NFT pero no se transmite derecho alguno sobre el elemento subyacente, una interpretación que podría resultar razonable sería considerar que los requisitos del artículo 27 de la LIRPF deberían cumplirse atendiendo únicamente a los medios utilizados y la finalidad concurrente en la acuñación del NFT transmitido, y no bajo una consideración global del NFT junto con el elemento al que hace referencia²². De acuerdo con esta interpretación, únicamente cabría computar los medios materiales y humanos empleados para crear y acuñar el NFT (no la obra o el activo o derecho subyacente), lo cual podría limitar el número de casos en los que las rentas obtenidas por la transmisión de NFTs en mercado primario son calificadas como RAE. Sería deseable, por tanto, una aclaración normativa o interpretativa al respecto.

Por el contrario, siguiendo la lógica anterior, en caso de que se transmitan, junto con el NFT, derechos sobre el elemento subyacente se podría tratar de sostener que el análisis del cumplimiento de requisitos objetivos y subjetivos del artículo 27 de la Ley de IRPF debe efectuarse atendiendo a los medios materiales y humanos empleados de forma conjunta no solo para crear el NFT en sí, sino también para elaborar el elemento subyacente. Por ejemplo, continuando con caso de Javier Arres, si junto con los NFTs se transmiten derechos sobre sus obras digitales, entendemos que será más fácil que se considere cumplido el requisito de ordenación por cuenta propia de medios en tanto que se computarían los medios utilizados para la acuñación del NFT (*software*, gas, entre otros) y los

²² No obstante, frente a ello cabría oponer que para tokenizar un determinado activo subyacente (por ejemplo, una obra de arte digital), primero hay que crear dicho elemento subyacente, por lo que se podría argumentar la necesidad de computar los elementos empleados para crear el conjunto de NFT y elemento al que está asociado.

medios utilizados para la elaboración de la obra digital subyacente (el propio artista, y las herramientas materiales e informáticas empleadas para la elaboración de la obra), de forma que el rendimiento obtenido se podrá calificar como RAE.

La interpretación anterior, nos lleva a una reflexión adicional. Y es que, si la transmisión de derechos sobre el elemento al que está referenciado el NFT conlleva la necesidad de analizar los medios y la finalidad empleados para crear el conjunto transmitido, la naturaleza del elemento subyacente en sí (y los recursos requeridos para su creación) también puede influir en la calificación de la renta derivada de la transmisión de su NFT en el mercado primario.

Siguiendo con este razonamiento, no será lo mismo la transmisión de un NFT referenciado a una obra de arte física o digital (elemento subyacente con carácter artístico y que requiere de medios personales y materiales para su elaboración) que la transmisión de un NFT referenciado a una mera captura de pantalla o a un tweet (donde la actividad para generar el subyacente encontrará más dificultades para considerarse artística o profesional atendiendo a los medios requeridos y a la finalidad con la que se crean). PÉREZ POMBO²³, apunta a esta misma reflexión, cuando al hacer referencia a la calificación de la renta derivada de un NFT sobre un tuit propio expone lo siguiente: «*Las dudas nos surgirán si, como sucede en mi caso, los trinos de mi red social, totalmente ajena a la actividad económica, son objeto de transmisión. Pretender equiparar mis comentarios en la red con el trabajo de un pintor o de un compositor musical, aparte de una osadía, sería erróneo, pues en el proceso de creación, salvo muy raras y concretas excepciones, no existe una voluntad de intervenir, con medios y recursos, en la producción y distribución de los citados activos*».

En consecuencia, podemos decir que será más fácil calificar como RAE los rendimientos obtenidos por la acuñación y transmisión de NFTs referenciados a elementos subyacentes que requieren de una actividad artística o profesional y una organización de medios para su creación, como ocurre con las obras de arte físicas o digitales. En definitiva, la naturaleza del elemento al que está referenciado el NFT, y la actividad requerida para la elaboración o creación de dicho subyacente, puede influir en la calificación de la renta obtenida como consecuencia el citado NFT. En cambio, un caso como el planteado por PÉREZ POMBO sería más complejo, salvo que iniciara una actividad de venta de comentarios que le reportara ingresos de forma recurrente. Es decir, hoy en día, la administración parece asumir que quien realiza una actividad artística es profesional desde el primer momento, circunstancia que no es tan clara con quien se dedica a la transmisión de otros activos.

Teniendo en cuenta las consideraciones que se acaban de efectuar, y sin perjuicio de la necesidad de evaluar cada caso concreto, podemos concluir que las rentas

²³ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta...», *op. cit.*

obtenidas por los creadores o autores de NFTs se clasificarán, como regla general, como RAE y solo en aquellos casos en los que se acredite que no concurren los requisitos del art. 27 de la LIRPF podrá clasificarse como ganancias patrimoniales de forma subsidiaria.

La calificación en una u otra categoría tiene importantes consecuencias en la tributación resultante y en la práctica de retenciones, tal y como pasamos a ver a continuación.

2. Cuantificación y tributación

Como se acaba de anticipar, la tributación en caso de calificar los rendimientos obtenidos por los autores y creadores de NFTs como RAE difiere sustancialmente de la tributación resultante en caso de encuadrarlos dentro de la categoría de ganancias patrimoniales. Esto es así dado que tanto las reglas para cuantificar dichas rentas como su integración y compensación en la liquidación del IRPF van a ser distintas para cada una de estas dos categorías tal y como pasamos a ver detenidamente:

- (i) Si, siguiendo la regla general, las rentas obtenidas por los creadores de NFTs se califican como RAE, la cuantificación de dichos rendimientos se realizará en estimación directa normal o simplificada, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.1 de la LIRPF, para determinar el rendimiento neto de estas actividades se deberá acudir a las reglas del Impuesto sobre Sociedades (IS). En virtud de esta remisión, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «LIS» o «Ley del IS»), el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad, siempre que se considere una actividad empresarial. Si se califica como una actividad artística entendemos que seguiría el régimen de las entidades profesionales.

En otras palabras, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa se efectuará a partir de minorar los ingresos íntegros computables por los gastos que se consideren fiscalmente deducibles. De esta forma:

- a) Los ingresos estarán constituidos por la contraprestación obtenida por la transmisión del NFT en el mercado primario. En la medida en que esta contraprestación será obtenida en criptomonedas como el *ether*, será necesario valorarlos en euros en el momento de devengo de tales ingresos.

- b) Los gastos podrán deducirse en la medida en que (i) pueda acreditarse que se encuentran afectos a la actividad económica del creador de NFTs, y (ii) que cumplen los requisitos genéricos para su deducibilidad a efectos del IS, esto es, registro contable o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, justificación, correcta imputación temporal y correlación con los ingresos obtenidos en la citada actividad.

Dentro de dichos gastos podemos diferenciar dos grupos:

- En primer lugar, gastos directamente relacionados con el proceso de acuñación y puesta en el mercado del NFT, entre los que cabe destacar el gas pagado por acuñar el NFT y las comisiones por la acuñación y primera transmisión cobradas por los *marketplaces* al creador. En principio, la afectación de estos gastos a la actividad sería poco discutible, por lo que de cumplirse los requisitos genéricos que se han señalado, los mismos podrán deducirse en el cómputo de los RAE.
- Existe un segundo grupo de gastos cuya deducibilidad puede generar más conflictividad con la Administración tributaria, que son los gastos incurridos para la elaboración o generación del elemento subyacente al que señala el NFT. En cuanto a su tratamiento, cabe destacar lo siguiente:
 - En aquellos casos en los que únicamente se transmite el NFT pero no los derechos sobre el elemento al que hace referencia, la deducibilidad de estos gastos vinculados a la generación y creación del elemento subyacente será difícilmente admitida por la Administración tributaria, salvo que el elemento subyacente también forme parte de la actividad.
 - Por el contrario, en los supuestos en los que se pueda acreditar que se está transmitiendo el NFT junto con derechos asociados al elemento subyacente, un criterio que podría ser sensato y defendible frente a la Administración tributaria sería considerar dichos gastos como deducibles en la medida en que estarán afectos todos los gastos asociados a la creación y transmisión de dicho conjunto. No obstante, debe recordarse que el esfuerzo explicativo y probatorio exigido por la Administración tributaria para admitir la deducibilidad de estos gastos será mayor.

Los RAE cuantificados conforme a las reglas anteriores se integrará en la base imponible general del IRPF y tributará conforme a la escala general de gravamen (con tipos progresivos hasta un tipo marginal del 45,5 % en Madrid o 50 % en Cataluña).

- (ii) Si, con carácter excepcional, se calificase la renta obtenida como ganancia patrimonial, lo primero que cabe plantearse es si nos encontramos

ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial o no.

En mi opinión, debe poder defenderse que estamos ante una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial, puesto que resulta evidente (i) que el creador que acuña el NFT se desprende de dicho elemento patrimonial (el criptoactivo, y, en función de las condiciones, de derechos asociados al elemento subyacente), el cual deja de formar parte de su patrimonio a cambio de recibir otro elemento patrimonial (generalmente, criptodivisa); (ii) que dicha operación se formaliza a través de un verdadero negocio jurídico de compraventa o permuta con sus propias condiciones (las cuales, a menudo, están documentadas o se encuentran en el propio código del *smart contract*), y (iii) que la operación de venta viene precedida de una fase de subasta y negociación en un mercado organizado por la plataforma de *marketplace* (la cual, a su vez, cobra sus comisiones en caso de que dicha transmisión se produzca). En esta misma línea se ha pronunciado PÉREZ POMBO²⁴, de acuerdo con el siguiente razonamiento: «(...) *Ahora bien, ¿ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial? ¿Un lote de tuits son un elemento patrimonial? En mi opinión, por raro que nos parezca, así deberían considerarse. Al fin y al cabo, son intangibles, derechos de propiedad intelectual, susceptibles de valoración y explotación económica*».

MIRAS MARÍN²⁵ también admite implícitamente que estas ganancias son patrimoniales al reconocer que las mismas deben integrarse en la base imponible del ahorro de la siguiente forma: «*En todo caso esta ganancia o pérdida patrimonial tendrá la consideración de renta del ahorro a la que se refiere el artículo 46 de la LIRPF*».

Partiendo de su consideración como ganancias o pérdidas patrimoniales derivada de la transmisión, su cuantificación se realizará, en virtud de lo dispuesto en el artículo 34.1.a) y 37 de la Ley de IRPF, por la diferencia entre el valor de transmisión del NFT y su coste de adquisición, con las siguientes apreciaciones:

- a) El valor de transmisión estará constituido por el mayor de los dos siguientes: (i) el valor de mercado del NFT entregado o (ii) el valor de mercado de la criptodivisa que se recibe a cambio para adquirir dicho criptoactivo²⁶.
- b) En cuanto al coste de adquisición, el mismo estará conformado por los gastos incurridos en la acuñación del NFT (comisión del *marketplace* y gas para la *tokenización* en caso de Ethereum). De nuevo, cabría plantearse la posible activación como mayor coste de adquisición de los gastos incurridos en la elaboración del elemento subya-

²⁴ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta...», *op. cit.*

²⁵ MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de los tokens no fungibles», en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (dir.), *Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022.

²⁶ Pudiendo deducirse las comisiones de venta que, en su caso, se abonen a la plataforma.

cente, pero su aceptación por parte de la Administración tributaria va a resultar más complicada, sobre todo en los casos en los que no se transmita el elemento subyacente o derechos sobre los mismos, en cuyo caso resulta previsible que la Administración tributaria siga un criterio restrictivo y solo admita los gastos intrínsecamente vinculados al proceso de acuñación del NFT.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales así cuantificadas se integrarán en la base imponible del ahorro del IRPF y tributarán conforme a la escala de gravamen del ahorro, con un tipo marginal del 26 %²⁷.

3. Práctica de retenciones

Siguiendo el esquema utilizado en el apartado anterior, el tratamiento a efectos de retenciones también es diferente en función de la calificación otorgada. En este sentido:

- (i) La calificación de la renta como RAE puede llevar asociada, en determinadas ocasiones, la obligación de retención para el pagador. Recordemos que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 74.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (en adelante, «**RIRPF**» o «**Reglamento del IRPF**») para que una renta deba ser sometida a retención a cuenta del IRPF deben darse dos circunstancias de forma cumulativa:
 - a) El pagador debe ser un sujeto obligado a retener conforme al artículo 76 del RIRPF. De acuerdo con este precepto están obligadas a retener (i) las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas; (ii) los contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades, y (iii) las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en España mediante establecimiento permanente²⁸.

²⁷ Nótese que la consideración de la ganancia patrimonial como derivada o no de la transmisión de un elemento patrimonial tiene un impacto trascendental en la tributación de esta categoría. Esto es así dado que las ganancias patrimoniales no derivadas de la transmisión se integran en la base imponible general, mientras que las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión se integran en la base imponible del ahorro.

Debe tenerse en cuenta también el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

²⁸ También están obligadas a retener las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a

Como se puede observar, no tendrán obligación de retener, con carácter general, los clientes particulares personas físicas que no actúan como empresarios o profesionales. Por lo tanto, en este último supuesto, se puede descartar la obligación de retención. Por el contrario, si el pagador se encuentra dentro de los sujetos obligados a retener, será necesario determinar si la renta en cuestión se encuentra dentro de las rentas sometidas a retención.

- b) Las rentas deben encontrarse dentro del catálogo de rentas sometidas a retención del artículo 75 del mencionado reglamento. Si atendemos al artículo 75 y 95 del RIRPF, cabe concluir lo siguiente:
- Las actividades empresariales no están sujetas a retención.
 - Las actividades profesionales están sujetas a retención a un tipo general del 15 % de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 95 del RIRPF²⁹. A estos efectos, se consideran rendimientos de actividades profesionales sujetos a retención:
 - Como regla general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.
 - En particular, y en lo que aquí interesa, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos, entre otros, por los autores o traductores de obras, generadoras de rentas provenientes de la propiedad intelectual o industrial, siempre que dichos autores o traductores no editen directamente sus obras, ya que en ese caso se trata de actividades empresariales. Sin embargo, a estos efectos, la norma no define que lo que debe entenderse por edición de las obras, aspecto que puede generar controversia en el caso que nos ocupa³⁰.

los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de determinadas rentas definidas en el artículo 24.2 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

²⁹ Existe una excepción para el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, cuyo tipo de retención será del 7 % en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades. En tal caso, es obligatorio comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia.

³⁰ Si acudimos a lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley de Propiedad Intelectual, el mismo establece lo siguiente: «*Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley*».

Sobre la base de los dos requisitos anteriores, debemos señalar que, como quiera que en la mayoría de las transmisiones los adquirentes son personas físicas que los compran al margen de la realización de una actividad económica, dichos compradores (como pagadores) no estarán obligados a practicar e ingresar retención a cuenta del IRPF.

En el resto de casos en los que el adquirente se encuentre dentro de los sujetos obligados a retener, dado que, como hemos visto, es relativamente habitual que se produzca la comercialización de NFTs con elemento subyacente de carácter artístico (obras físicas o digitales), ello podría llevarnos a que el pagador del NFT que lo adquiere en el mercado primario deba practicar la correspondiente retención si se considera (i) que su creador realiza una actividad artística (y, por lo tanto, sujeta a retención), y (ii) que no edita sus obras. Como se puede observar, una vez más, estamos ante una cuestión que, a nivel teórico, sería deseable que se aclarase por la normativa o por la Administración tributaria por la vía interpretativa.

Sin embargo, también nos encontramos con un problema a nivel práctico. Y es que, teniendo en cuenta cómo funciona el mercado de NFTs y la tecnología *blockchain* que lo soporta, el pagador difícilmente va a poder conocer la condición en la que actúa el vendedor del NFT (ni si edita o no las obras a las que se referencia el NFT) y ello dado que no va a tener mucha más información del vendedor que la dirección pública de este, y en su caso, su alias³¹. Y es más, aun cuando el comprador quisiese seguir un criterio prudente y practicar e ingresar la oportuna retención en todo caso³², luego se encontraría con el problema de que no dispondría de los datos requeridos posteriormente para informar sobre dicha retención.

Urge, por tanto, encontrar una solución que permita a los operadores del mercado contar con la información necesaria para cumplir con sus obligaciones tributarias, información de la que no disponen hoy en día³³.

- (ii) La calificación como GP no conlleva, en ningún caso la obligación de practicar retención a cuenta para el comprador. Esto es así, toda vez que únicamente quedan sujetas a retención las GP específicamente señaladas a estos efectos por el artículo 75.1.d) del RIRPF, el cual somete a retención las ganancias patrimoniales:

Como se puede observar, este precepto asimila más bien el concepto de edición a una actividad de distribución de la obra, planteándose la duda de cómo aplicar este concepto de edición al caso de los NFTs.

³¹ Problemática que también nos encontramos en el ámbito de la imposición indirecta (pero a la inversa, al desconocer la condición del comprador) tal y como se expondrá más adelante.

³² Con independencia de que no conozca las características del vendedor del NFT que condicionan que se deba o no se deba retener, y de que, puede que, de conocerlas, no existiese tal obligación de retener.

³³ Solución que puede pasar en un futuro por obligar a las plataformas a recabar y poner en conocimiento del resto de usuarios dicha información.

- a) Obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.
- b) Derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.
- c) Derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 37 de la LIRPF.

En la medida en que las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de NFTs no se encuadran en ninguna de las tres categorías³⁴ anteriores, las mismas quedan excluidas de la obligación de retener con independencia de la condición con la que actúe el comprador del NFT.

1.2. *Implicaciones en IRPF para los inversores en NFTs por la compraventa de NFTs en el mercado secundario*

Una de las particularidades más relevantes del mercado de los NFTs es que, con carácter general, el pago de la contraprestación pactada para la adquisición de estos criptoactivos (bien sea en el mercado primario, bien en el mercado secundario) se realiza con criptodivisas (frecuentemente el *ether*, pero pueden ser otras criptomonedas³⁵). Esta característica operativa tiene como implicación principal que el inversor en NFTs puede obtener una renta tributable a efectos de IRPF, no solo cuando transmite un NFT previamente adquirido, sino también por la mera adquisición del NFT, ya que para adquirir dicho NFT entrega en contraprestación criptodivisas que formaban parte de su patrimonio, generándose como consecuencia de esta permuta (intercambio de criptodivisas por NFT) una ganancia patrimonial en sede del adquirente del NFT.

A continuación examinaremos cada uno de estos dos eventos tributables (adquisición y transmisión de NFTs) en el IRPF de los inversores en estos criptoactivos.

1. Tributación en el IRPF del comprador del NFT por el pago efectuado en criptodivisa para la adquisición del NFT

De acuerdo con el artículo 33 de la LIRPF, se considera que se genera una ganancias o pérdidas patrimoniales si se cumplen los tres siguientes requisitos:

- (i) Que se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.
- (ii) Que dicha variación esté motivada por una alteración en la composición del patrimonio.

³⁴ Ni tampoco se encuadran, con carácter general, en los supuestos del artículo 75.2 de la LIRPF.

³⁵ E incluso como hemos visto, en algunas plataformas se admite el uso de dinero fiduciario, aunque son casos menos frecuentes.

- (iii) Que la renta no se califique legalmente como rendimientos (del trabajo, de actividades económicas o del capital mobiliario).

Cuando un inversor persona física y residente fiscal en España, que actúa como un inversor privado, transmite criptodivisas (por ejemplo, *ethers*) para adquirir un NFT, por la transmisión de criptodivisas que sirven como pago de la contraprestación acordada se estaría produciendo una variación en el valor de su patrimonio (por la fluctuación del valor de la criptomoneda utilizada como medio de pago desde su adquisición hasta su transmisión) motivada por una alteración del mismo (intercambio de una criptomoneda por un NFT), por lo que, dicha operación generaría una ganancia patrimonial en sede del comprador del NFT que tributaría en el IRPF³⁶.

Esta calificación como ganancia patrimonial ha sido confirmada por parte de la DGT, entre otras en sus consultas V0808-18 y V1604-18.

Atendiendo a la calificación como ganancias patrimoniales de la renta obtenida por el comprador del NFT por el intercambio de criptodivisas para la adquisición de este criptoactivo interesa realizar las siguientes consideraciones relativas a la cuantificación, imputación temporal, identificación de las criptodivisas transmitidas y tratamiento de las pérdidas³⁷:

- (i) *Cuantificación*. Conforme a la regla general establecida en el artículo 34 de la LIRPF anteriormente señalado, el importe de la ganancia patrimonial se cuantificará como la diferencia entre (i) el valor de transmisión (valor de cotización de la criptomoneda entregada a cambio del NFT en el momento de la compra del NFT), y (ii) el valor de adquisición de dichas criptodivisas (por ejemplo, bitcoins). Sin embargo, esta regla general debe complementarse con las tres siguientes precisiones:
 - a) En primer lugar, como quiera que el intercambio de criptodivisas por NFTs se calificaría como una permuta³⁸, resultaría de aplicación la regla especial de determinación de la ganancia o pérdida patrimonial prevista en el artículo 37.1.h) de la LIRPF³⁹. En virtud de esta regla, que afecta a la determinación del valor de transmisión, la ganancia o

³⁶ Ello siempre y cuando nos encontremos ante un inversor que no actúa de forma profesional, sino como un inversor privado. En este sentido, debemos recordar que la renta obtenida por parte de los *traders* personas físicas que actúan como inversores profesionales al transmitir sus criptodivisas en el marco de su actividad profesional podría calificarse como rendimiento de actividades económicas de conformidad con el artículo 27 de la LIRPF.

Para profundizar en esta problemática se recomienda acudir a EGEA PÉREZ-CASARA, I., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás criptomonedas», *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 70, 2018, pp. 131-180.

³⁷ Muchos de estos aspectos están tratados en mayor profundidad en EGEA PÉREZ CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin”...», *op. cit.*

³⁸ Recordemos que, de conformidad con el artículo 1.538 del Código Civil la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.

³⁹ Así se confirma, por ejemplo, en la contestación a la consulta tributaria vinculante V1149-18 de la DGT.

pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre (i) el valor de adquisición del bien o derecho que se cede (criptodivisa utilizada para el pago), y (ii) el mayor de los dos siguientes⁴⁰:

- El valor de mercado del bien o derecho entregado (criptodivisa).
 - El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado del NFT).
- b) En segundo lugar, que a la hora de determinar el valor de transmisión y adquisición para tener en cuenta en el cálculo de la ganancia patrimonial deben computarse los gastos o comisiones que cobran tanto las plataformas de NFTs como las casas de cambio o *exchanges*.
- Esta conclusión ha sido expresamente confirmada por parte de la DGT, entre otras en su consulta V1604-18, en la cual se permite, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 35 de la LIRPF, (i) incrementar los costes de adquisición por las comisiones pagadas por el contribuyente a los *exchanges* en la adquisición de los criptoactivos, y (ii) minorar el valor de transmisión por las comisiones y gastos satisfechos a dichas casas de cambio inherentes a la transmisión de los criptoactivos.
- c) La cuantificación de la ganancia patrimonial se deberá efectuar en euros y determinando el coste de adquisición conforme a los criterios de identificación de la criptodivisa transmitida que se señalan seguidamente.

(ii) *Criterios de identificación de las criptodivisas transmitidas.* A la hora de determinar el coste de adquisición a tener en cuenta para el cálculo de la ganancia patrimonial, se plantea la cuestión de cuál es el criterio que debe seguirse de cara a identificar las criptomonedas que se transmiten para efectuar la compra del NFT. Y es que, lo más habitual será que el contribuyente disponga de una cartera de la criptomoneda empleada en la compra del NFT compuesta por monedas adquiridas en fechas diferentes, con precios diferentes, y, en su caso, adquiridos a través de diferentes casas de cambio.

Pues bien, sobre este particular se ha pronunciado la DGT en su contestación a la consulta V1604-18 (ratificada por la reciente consulta V2005-22) estableciendo (i) que, ante la ausencia de una norma específica diferente en la LIRPF para las criptodivisas, debe acudirse al criterio FIFO (*First In First Out*) establecido en el artículo 37.2 de la LIRPF (en virtud del cual *debe* considerarse que se transmiten las criptodivisas adquiridas en primer lugar)⁴¹, y (ii) que el criterio FIFO se aplica global-

⁴⁰ Téngase en cuenta que, en la medida en que la operación se realiza entre partes independientes y los precios están fijados en el mercado ofrecido por la plataforma, el valor de mercado de la criptodivisa entregada tenderá a coincidir con el valor del mercado por el que se subasta el NFT adquirido.

⁴¹ Ello dado que, a juicio de la DGT en la citada consulta, una misma criptodivisa tiene la naturaleza de bien homogéneo en tanto que: «*son computables por unidades o fracciones de unidades,*

mente por contribuyente, con independencia de que haya adquirido su cartera de esa misma criptodivisa en diferentes *exchanges* (de forma que se aplica un FIFO global por contribuyente y criptodivisa y no un FIFO por cada casa de cambio)⁴².

- (iii) *Imputación temporal*. En el ámbito de intercambio de criptomonedas se ha venido planteando una cuestión recurrentemente en relación con las permutas, y es si se puede extrapolar a las operaciones con criptodivisas el criterio que mantiene la DGT desde su consulta V0243-07 para la imputación temporal de las ganancias patrimoniales obtenidas por los intercambios de divisas tradicionales (por ejemplo, cambio de dólares por euros, o de libras por dólares). Recordemos que, en virtud de este criterio, la tributación como ganancia patrimonial solo se produce cuando se lleva a cabo la conversión de las divisas a euros, pero no cuando se convierten a otras divisas (como puede ser un intercambio de yuanes por libras, en cuyo caso se difiere temporalmente la ganancia hasta que se intercambien por euros).

Como exponía en otro artículo⁴³, de aplicarse este criterio a las criptodivisas únicamente se produciría una ganancia patrimonial si dichas criptodivisas son intercambiadas por euros, pero no se generaría tributación en las permutas, esto es, cuando las criptodivisas se intercambian (i) por otras criptomonedas, (ii) por otros criptoactivos, o (iii) por otras divisas distintas al euro (como el dólar o la libra). Por lo tanto, la extrapolación de este criterio al caso de la transmisión de una criptodivisa para adquirir NFTs permitiría no imputar temporalmente ganancia o pérdida patrimonial alguna en el momento de la adquisición de este criptoactivo, lo cual tendría una gran trascendencia en la práctica.

Sin embargo, hoy en día, el criterio de la DGT a este respecto es el manifestado en su consulta V0808-18, en la cual el Centro Directivo ha establecido que la regla especial de imputación temporal prevista para las divisas no puede aplicarse de forma extensiva a las criptodivisas, y ello sobre la base de considerar que las criptomonedas no deben calificarse

tienen su origen en un mismo protocolo específico y poseen todas las mismas características». En la consulta V2005-22 se manifiesta que: «Las criptomonedas de un tipo, computables por unidades o fracciones de unidades, tienen su origen en un mismo protocolo informático y todas las del mismo tipo poseen las mismas características, siendo iguales entre sí, lo que confiere a las diferentes unidades o fracciones de unidades de la criptomoneda en cuestión la naturaleza de bienes homogéneos».

⁴² La DGT justifica este criterio en su consulta V1604-18 de la siguiente forma «Que las criptomonedas se adquieran y transmitan en diferentes casas de cambio o “exchanges” no constituye una circunstancia que altere la homogeneidad de las referidas monedas virtuales». En la consulta V2005-22 se modifica la justificación «Habida cuenta que la LIRPF no establece una regla específica diferente para identificar, en el caso de monedas virtuales homogéneas, las que se entienden transmitidas a efectos de determinar la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial, cabe entender, de acuerdo el criterio anteriormente señalado, que en el caso de efectuarse ventas parciales de criptomonedas de un mismo tipo que hubieran sido adquiridas en diferentes momentos, debe considerarse que las criptomonedas que se transmiten son las adquiridas en primer lugar».

⁴³ EGEA PÉREZ-CARASA, I., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás criptomonedas», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 70, 2018, pp. 131-180.

como «divisas» sino como una suerte de «*activos intangibles no asimilables a divisas*».

Este criterio tiene como consecuencia que se generen ganancias patrimoniales no solo cuando se conviertan las criptomonedas a euros, sino que basta con «moverse» de una criptomoneda a otra o a otro criptoactivo (como ocurre con la adquisición del NFT a cambio de criptomonedas) para generar una ganancia o pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro del contribuyente. Por lo tanto, conforme al criterio actual de la DGT, no es posible diferir la ganancia o pérdida patrimonial que se pueda poner de manifiesto por el intercambio de criptodivisas por NFTs.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el razonamiento utilizado por la DGT para justificar este criterio (negando que se traten de divisas) puede resultar discutible atendiendo (i) al criterio mantenido por este Centro Directivo en otras subdirecciones⁴⁴, y (ii) sobre todo, si se tiene en cuenta que criptodivisas como el bitcoin ya se han convertido en moneda de curso legal en el Salvador⁴⁵ y República Centrafricana⁴⁶, y que es probable que otros países como Panamá, Paraguay o incluso Ucrania⁴⁷ puedan adoptar esta misma decisión en un futuro⁴⁸.

Por tanto, no es descartable que este criterio de la DGT pueda verse modificado en un futuro⁴⁹.

- (iv) *Pérdidas patrimoniales*. Si, como consecuencia de la caída de la cotización de la criptodivisa entregada para adquirir el NFT, el valor de transmisión es inferior al coste de adquisición, entonces se generará en el contribuyente una pérdida patrimonial que se integrará y compensará en la base imponible del ahorro atendiendo a las reglas generales del IRPF.

Esta pérdida tendrá la consideración de deducible con carácter general. Sin embargo, la deducibilidad de esta pérdida puede encontrarse limitada (o, mejor dicho, diferida en el tiempo) en caso de que se produzca una reinversión en activos equivalentes (esto es, en esa misma criptomoneda) dentro de un determinado período de tiempo. Y es que, el

⁴⁴ Como se analizará más adelante, la DGT ha considerado que las criptodivisas deben asimilarse a divisas a efectos de IVA (siguiendo el criterio del TJUE) y la Subdirección de Tasas y Precios Públicos los asimila a medios de pago (al establecer que deberán declararse «*de la misma forma que se haría con un capital en divisas*») en el ámbito del IP.

⁴⁵ Entre otras, se puede consultar la siguiente noticia: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-america-latina-58441561>

⁴⁶ Como puede leerse en la siguiente noticia: <https://www.larazon.es/internacional/20220428/kznhknzcbhf3ltxndcpkzsqn4.html>

⁴⁷ Como consecuencia de la situación de guerra, tal y como se puede ver en esa noticia: <https://tynmagazine.com/ucrania-aprueba-el-bitcoin-como-moneda-de-curso-legal-en-plena-guerra/>

⁴⁸ Tal y como se señala, entre otras en la siguiente noticia: <https://www.bolsamania.com/noticias/criptodivisas/panama-paraguay-o-turquia-en-las-quinielas-para-emular-a-el-salvador-con-el-bitcoin--9016639.html>

⁴⁹ Téngase en cuenta, no obstante, que la aceptación como moneda de curso legal solo se está planteando con respecto al Bitcoin exclusivamente, existiendo muchas otras criptomonedas que no podrían beneficiarse de esta calificación. Entre ellas estaría el *ether*, que sería la criptomoneda utilizada de forma más habitual hoy en día en el mercado de los NFTs.

artículo 33.5) de la LIRPF establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales:

- a) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión (letra e del art. 33.5 de la LIRPF)⁵⁰.
- b) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones (letra f del citado precepto).
- c) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones (letra g del artículo 33.5 de la LIRPF)⁵¹.

Con respecto a la aplicación de estas reglas, debemos tener en cuenta que la DGT ha confirmado (i) por un lado, que dos monedas de una misma criptodivisa son bienes homogéneos entre sí⁵², y (ii) por otro lado, que las criptomonedas no pueden considerarse como valores a efectos del IRPF⁵³. Así las cosas, y en línea con lo manifestado por COTO GONZÁLEZ y ROMERO GARCÍA⁵⁴ parece evidente que no podrían resultar de aplicación los apartados f (para valores homogéneos cotizados) y g (para valores homogéneos no cotizados) al no tener la condición de valores, sin embargo, no se puede descartar la aplicación de la norma anticómputo de pérdidas de la letra e) del artículo 33.5 de la LIRPF para el resto de elementos patrimoniales. En particular, y en palabras de estos autores: «*De acuerdo con ciertas opiniones doctrinales, podría sin embargo resultar de aplicación la regla contenida en el artículo 33.5.e)*

⁵⁰ La norma aclara que esta pérdida patrimonial podrá integrarse cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial recomprado, por lo que se trata de un diferimiento en el reconocimiento de la pérdida.

⁵¹ De nuevo, y atendiendo a la configuración de estas reglas como un mecanismo de diferimiento de las pérdidas. En ambos casos (valores cotizados de la letra f) y valores no cotizados de la letra g) el párrafo final del artículo 33.5 de la LIRPF establece expresamente que «*las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente*».

⁵² Como ha confirmado la DGT, entre otras en su consulta V1604-18 ratificada por V2005-22 anteriormente reseñadas, para concluir que se puede aplicar el método FIFO.

⁵³ En este sentido se ha pronunciado la DGT en su consulta V1149-18 en la cual excluye a criptomonedas como el *bitcoin* e *iota* del ámbito de aplicación del *exit tax* sobre la base del siguiente razonamiento: «*Las monedas virtuales bitcoin e iota no se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación del exit tax "al no tener dichas monedas virtuales consideración de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad"*».

⁵⁴ COTO GONZÁLEZ, L. y ROMERO GARCÍA, F., «La Agencia Tributaria y la fiscalidad de las criptomonedas», *periscopiofiscalylegal.pwc.es* [en línea], 11 de febrero de 2022, [fecha de consulta: 11 de mayo de 2022]. Disponibles en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-agencia-tributaria-y-la-fiscalidad-de-las-criptomonedas/>

de la Ley del IRPF en base a la cual no podrán computarse aquellas pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que vuelvan a adquirirse en el plazo de un año. Así, en caso de adquisición de criptomonedas que tengan la misma naturaleza que las transmitidas con menos de un año de antelación, podría cuestionarse la deducibilidad de la pérdida generada en la primera transmisión».

Nótese la importancia práctica de esta regla, habida cuenta de la volatilidad de estos activos y la frecuencia con la que los operadores de estos mercados transmiten y reinvierten en criptodivisas (siendo el plazo de un año un plazo extremadamente amplio para un mercado tan dinámico como el de las monedas virtuales). Si bien es cierto que, conforme a la redacción actual de la norma, tiene difícil encaje (por no tratarse de valores), cabría preguntarse si no tendría más sentido establecer una norma específica para este tipo de activos con un plazo limitado, al menos, a 2 meses, equiparándolo al resto de activos cotizados.

Finalmente, en la medida en que la ganancia o pérdida patrimonial trae causa de la transmisión de criptodivisas (a cambio del NFT adquirido), esta ganancia patrimonial se integrará en la base imponible del ahorro del contribuyente, tributando, como máximo, a un tipo impositivo marginal del 26 %⁵⁵.

Asimismo, las ganancias o pérdidas patrimoniales que pudiera obtener el adquirente del NFT por la transmisión de criptodivisas utilizadas para el pago de su precio no se encontrarán sujetas a retención en tanto que no se encuentran dentro del catálogo de ganancias patrimoniales previsto en el artículo 75.1.d) del Reglamento del IRPF.

2. Tributación en el IRPF del inversor en NFT por la transmisión del NFT en el mercado secundario

Con carácter adicional a la renta que se pueda generar en la adquisición de los NFTs, las personas físicas titulares de NFTs también obtendrán una renta tributable en el IRPF en caso de que transmitan dicho NFT. En particular, en la medida en que actúen como inversores privados, la transmisión del NFT (a cambio de recibir una criptodivisa) generará la correspondiente alteración patrimonial y variación del valor del patrimonio del contribuyente, calificándose la renta obtenida en sede del vendedor como una ganancia o pérdida patrimonial de conformidad con el artículo 33 de la LIRPF.

⁵⁵ Téngase en cuenta el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

Esta calificación ha sido confirmada por MIRAS MARÍN, N.⁵⁶ en los siguientes términos: «*En el IRPF —siempre que no estemos en el ámbito de una actividad económica— con la venta de obras de arte (digitales o no) certificadas por NFTs, nos encontraríamos con la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), el cual establece que “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”*».

La tributación de esta ganancia patrimonial tiene las especialidades que se señalan a continuación:

- (i) *Cuantificación.* Teniendo en cuenta que el intercambio del NFT por el precio de venta pactado (recibido generalmente en criptodivisas) también se consideraría como una permuta a efectos fiscales, la ganancia patrimonial se deberá determinar de conformidad con lo previsto en los artículos 34 y 37 de la Ley de IRPF en los mismos términos expuestos en el apartado anterior. En concreto:
 - a) Al resultar de aplicación en este caso la regla especial de las permutas del artículo 37 de la LIRPF anteriormente mencionada, el valor de transmisión será el mayor de (i) del valor de mercado del bien o derecho entregado (NFT), o (ii) del valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado de la criptomoneda recibida). No obstante, como quiera que estos activos se negocian en uno o varios mercados entre partes independientes, entendemos que ambos valores generalmente coincidirán en la práctica.

Por otra parte, este valor de transmisión estará determinado por el precio acordado de venta del NFT (que deberá transformarse a euros aplicando el tipo de cambio que corresponda a la criptomoneda percibida)⁵⁷. Asimismo, tendiendo a lo dispuesto en el artículo

⁵⁶ MIRAS MARÍN, N. «El régimen tributario de los tokens no fungibles», pp. 203-217, Capítulo VII de la obra dirigida por ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. *et al. Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022.

⁵⁷ En este punto se presentan dos problemas prácticos no resueltos en relación con el tipo de cambio aplicable en la ganancia patrimonial:

(i) En primer lugar, debe destacarse que, tradicionalmente, la DGT ha mantenido criterios distintos en cuanto al procedimiento para aplicar los tipos de cambio en las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de acciones y las derivadas de la venta de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). En este sentido:

a) En el caso de transmisión de acciones cotizadas denominadas en moneda extranjera, la DGT, entre otras en su consulta V1740-17, ha establecido que el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la venta de estas acciones debe realizarse en moneda local y posteriormente

35.2 de la LIRPF, este precio podrá minorarse por la comisión de venta cobrada, en su caso, al vendedor por parte del *marketplace* (como gasto inherente a la transmisión)⁵⁸.

- a) El coste de adquisición del NFT estará constituido por el precio en criptodivisa abonado para comprar el mismo, convertido a euros atendiendo al tipo de cambio que corresponda a dicha criptodivisa⁵⁹. Igualmente, a tenor de lo dispuesto en el artículo 35.1.a) de la LIRPF el mismo podrá verse incrementado por el importe de las comisiones inherentes a la adquisición satisfechas por el comprador en su momento.
- (ii) *Identificación individualizada del bien transmitido.* Por otro lado, atendiendo a la naturaleza no fungible de los NFTs y a su singularidad, no será posible disponer de una cartera de NFTs que puedan considerarse bienes homogéneos. En consecuencia, entendemos que deberá efectuarse un seguimiento individualizado de cada NFT para determinar en todo momento su coste de adquisición, sin que pueda aplicarse en este caso la regla FIFO anteriormente mencionada para las criptodivisas.

convertir dicha ganancia/pérdida patrimonial a euros según el tipo de cambio de aplicación en la fecha de la alteración patrimonial ($G_{\text{Peur}} = (V_{\text{Tdivisa}} - V_{\text{adq Divisa}}) \times tc_{\text{ fecha transmisión}}$).

b) Por el contrario, en caso de transmisión de participaciones en IICs denominadas en moneda extranjera, el criterio de la DGT (manifestado, entre otras, en sus consultas 0687-04, de 22 de marzo, y 1232-03) es que las ganancias patrimoniales se determinarán por diferencia entre el valor de enajenación de las participaciones, determinado en euros al tipo de cambio correspondiente al día de la operación, y su valor de adquisición, igualmente considerado en euros al cambio de la fecha en que se hubiera realizado la adquisición. ($G_{\text{Peur}} = V_{\text{Tdivisa}} \times tc_{\text{ fecha transmisión}} - V_{\text{adq}} \times tc_{\text{ fecha adquisición}}$).

Pues bien, se plantea la cuestión de cuál de los dos criterios anteriores debería aplicarse en el caso de los NFTs, sin que tengamos constancia de la existencia de ninguna consulta vinculante que aclare esta problemática. Dada la elevada volatilidad de la cotización de las criptomonedas (en las que suelen estar denominado el valor de los NFTs) aplicar un criterio u otro podría generar diferencias relevantes, por lo que sería recomendable que la DGT se pronunciasse sobre este particular.

(ii) Adicionalmente, se presenta un segundo problema práctico muy común y es que la cotización de las criptodivisas tiene una elevada fluctuación intradía y varía notablemente en función del exchange o indicador al que se acuda. Recordemos que, consciente de esta problemática, la DGT en su consulta V3513-19 (como veremos más adelante) ha sentado un criterio práctico en el ámbito del IVA estableciendo que «(...) será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo».

Este criterio no llega a objetivar del todo el método de cálculo, pero introduce criterios razonables que creemos que pueden ser extrapolables al ámbito de la tributación directa.

⁵⁸ También resultará de aplicación en este caso la regla especial de las permutas del artículo 37 de la LIRPF anteriormente mencionada. La misma establece que el valor de transmisión será el mayor de (i) del valor de mercado del bien o derecho entregado (NFT), o (ii) del valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio (valor del mercado de la criptodivisa recibida). No obstante, como quiera que estos activos se negocian en uno o varios mercados entre partes independientes, entendemos que ambos valores coincidirán en la práctica.

⁵⁹ Nos remitimos a las dos problemáticas expuestas en la anterior nota al pie.

- (iii) *Imputación temporal*. En cuanto a la imputación temporal, en este caso las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto como consecuencia de la venta del NFT deberán imputarse temporalmente en el ejercicio de la transmisión de dicho criptoactivo (ejercicio de la alteración patrimonial) conforme a lo dispuesto en el artículo 14.1.c) de la LIRPF⁶⁰. En este sentido, si bien pueden existir argumentos para defender la extensión de la aplicación del criterio que permite diferir la imputación temporal de las ganancias patrimoniales en los cambios de divisas tradicionales (a divisas distintas del euro) a los intercambios de criptodivisas, en el caso de los NFTs la aplicación de esta regla de diferimiento tiene, en mi opinión, poco recorrido, en la medida en que los NFTs no constituyen meros medios de pago, sino que su funcionalidad, naturaleza y finalidad no puede equipararse a la de una divisa.
- (iv) *Pérdidas patrimoniales*. Finalmente, si el valor de mercado del NFT en el momento de la venta ha caído con respecto al precio por el que fue adquirido, se generará una pérdida patrimonial que podrá integrarse y compensarse en la base imponible del ahorro siempre que se disponga de la correspondiente acreditación y justificación de los valores de adquisición y transmisión.

Dicho esto, y dado el carácter único y singular de los NFTs, en este caso la norma anticómputo de pérdidas con recompra solo aplicará si se vuelve a comprar ese mismo NFT dentro del plazo de un año, pero no otro. Y es que, como hemos anticipado, y al contrario de lo que ocurre con las criptodivisas, parece razonable entender que un NFT no pueda considerarse como un bien homogéneo con otro NFT, partiendo de sus características únicas y su singularidad. No obstante, no estaría de más que este aspecto, por obvio que pueda parecer, se aclarase por parte de la DGT de cara a ganar seguridad jurídica sobre este particular.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales determinadas con las especialidades que se acaban de señalar se integrarán en la base imponible del ahorro (tributando al tipo marginal del 26 %⁶¹) y no estarían sujetas a retención al no ser una de las ganancias patrimoniales expresamente incluidas en el citado artículo 75.1.d) del Reglamento del IRPF.

⁶⁰ Sin perjuicio de que teóricamente pueda resultar alguna regla especial como la regla de operaciones a plazos o con precio aplazado previstas en el artículo 14.2.d) de la LIRPF.

⁶¹ Como se ha anticipado anteriormente, no debemos olvidar el eventual incremento del tipo marginal de la base imponible del ahorro para los ejercicios 2023 y 2024, de acuerdo con el paquete de medidas fiscales anunciado por el Gobierno para estos ejercicios. En concreto, en el IRPF se prevé (i) incrementar hasta el 27 % el gravamen en las rentas de la base imponible del ahorro entre 200.000 euros y 300.000 euros, y (ii) incrementar hasta el 28 % las rentas de la base imponible del ahorro superiores a 300.000 euros.

1.3. *Comisiones percibidas por el creador en caso de posteriores reventas en el mercado secundario y rentas obtenidas por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT*

Tal y como se ha explicado en apartados anteriores, uno de los principales atractivos de los NFTs es su programabilidad, y, en particular, la posibilidad de codificar los NFTs para que el creador reciba como comisión o regalía un determinado porcentaje cada vez que se produzca una transmisión de dicho NFT en el mercado secundario.

Asimismo, también es posible que junto al NFT se lleve a cabo la cesión a los siguientes titulares de los NFTs de determinados derechos asociados al elemento subyacente cuya explotación puede originar rentas para estos últimos que también estarían sometidas a tributación en el IRPF.

A la hora de analizar la tributación en IRPF de estas fuentes adicionales de rentas, debemos diferenciar los dos siguientes escenarios:

- (i) *Comisiones percibidas por el creador del NFT por sucesivas transmisiones del criptoactivo en el mercado secundario.* Siguiendo con lo expuesto anteriormente, con carácter general los creadores de NFTs llevarán a cabo una ordenación por cuenta propia de factores con la voluntad de intervenir en el mercado que conlleva la calificación de las rentas obtenidas por esta actividad como RAE.

Pues bien, dentro de estas rentas se deberán incluir, como ingresos adicionales, y bajo la calificación de RAE, los ingresos percibidos por estas comisiones o regalías, por tratarse de un rendimiento más derivado del ejercicio de su actividad.

A este respecto, no debemos olvidar que el artículo 25.4.a) de la LIRPF establece que tendrán la calificación de rendimientos del capital mobiliario, «*Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente*».

Sin embargo, en este primer caso, consideramos que no resultaría de aplicación la calificación como Rendimientos del Capital Mobiliario (RCM) sobre estos cánones, sino que los mismos se encuadrarían dentro de los RAE por dos motivos:

- a) En primer lugar, porque, conforme a la redacción literal de este artículo, si quien percibe las comisiones o regalías por la reventa del NFT es el autor original de dicho NFT y de la obra subyacente, quedará excluido de la calificación como RCM.
- b) En segundo lugar, y en línea con el razonamiento anterior, porque parece desprenderse que la calificación como RCM de estas rentas procederá única y exclusivamente si previamente se ha verificado que no

existe una organización por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, ya que, en ese caso, prevalecerá la calificación como RAE.

Este es el motivo por el que parece que el legislador excluye como RCM a los rendimientos de propiedad intelectual percibidos por el autor, ya que sobreentiende que, en este caso, se incluirán como RAE en sede de la actividad efectuada por este último. En esta misma línea se ha pronunciado en los siguientes términos: *«Reseñar que cuando los rendimientos de la propiedad intelectual se perciban por el propio autor será considerando como rentas del trabajo en la medida que se cede el derecho a su explotación, si el autor realiza una actividad que supone 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 estaríamos en presencia de un rendimiento proveniente de actividades económicas»*⁶².

Bajo su calificación como RAE estos rendimientos se integrarán y compensarán en la base imponible general en los mismos términos y con las mismas condiciones anteriormente expuestas, presentando la misma problemática en relación con las retenciones que se ha analizado en el apartado correspondiente y al cual nos remitimos.

- (iii) *Rendimientos por la explotación y cesión de derechos del elemento subyacente del NFT.* Como se ha analizado, puede ocurrir que junto con el NFT el autor de la obra subyacente transmita al comprador del NFT determinados derechos de propiedad intelectual que sean explotados posteriormente por parte de este último, generando rentas que deberán tributar en su IRPF.

En este segundo caso sí que resultara de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.4 de la LIRPF que, recordemos, califica como rendimientos del capital mobiliario a aquellos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor. En esta misma línea se han pronunciado CEDIEL y PÉREZ POMBO⁶³: *«Pues bien, mientras que en el caso del autor o creativo original, las rentas derivadas de la venta y explotación de los NFT se integrarían como rendimientos de la actividad económica, en el caso de los sucesivos tenedores (distintos de los autores, artistas o creativos originales), la explotación de los derechos de propiedad intelectual o industrial podrían calificarse como rentas del*

⁶² CISS Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en línea) accesible a través del siguiente enlace: https://cissfiscal.ciss.es/Content/DocumentoChapComp.aspx?params=H4sIAA AAAAAEADWOS27DMAxETxOvk36cdqFNnQIN0BhG6wvQEMETiUhBpFP49hUgdDfz3i xGdxbeoxvzho0u8tvDnWYwEn6DXDGF4IaMimzgi3ifRH4-JGIDqqSdsGVZr8F1EmgWHS_dv1nd6VRz0ceaxj2hu6FBrV_AMxaXMYmSSd4HsMWpIRO-MZj0k9TclQN5HDKxpWTr4eHpcP Y35K2XHMv0DhV9b1MstM6PhTV-gdRJTL0ELC_ax_b1-dy-AEIXERq-gAAAAA==WKE

⁶³ CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos...», *op. cit.*

capital mobiliario, atendiendo a la naturaleza original, singular y creativa subyacente».

Partiendo de su calificación como RCM, es importante recordar que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 45 y 46 de la Ley de IRPF, este tipo particular de RCM (encuadrados en el artículo 25.4 de dicha norma) se integrarán en la base imponible general, tributando conforme a la escala general de gravamen del IRPF⁶⁴.

2. Implicaciones en el Impuesto sobre Patrimonio

El inversor en NFTs no solo deberá tributar por las diferentes modalidades de obtención de renta en el IRPF, sino que la mera tenencia de estos criptoactivos puede generar tributación en el IP. En este sentido, los artículos 1 y 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, «**LIP**» o «**Ley del IP**»), establecen que el hecho imponible del IP se encuentra constituido para el sujeto pasivo (persona física) y en el momento del devengo del impuesto (31 de diciembre), por la titularidad del conjunto de bienes y derechos de contenido económico que le sean atribuibles, con deducción de cargas y gravámenes que disminuyan su valor y de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

De esta forma, si dentro del conjunto de bienes y derechos que conforman el patrimonio de un determinado contribuyente nos encontramos con NFTs, el valor de estos *tokens* deberá computarse junto con el resto de bienes y derechos de dicho contribuyente para la determinación de la base imponible del IP.

Si bien a la fecha de redacción de este artículo no tenemos constancia de la existencia de consultas de la DGT que confirmen esta cuestión en un caso específico de un NFT, la sujeción a IP de la tenencia de *tokens* por parte de los contribuyentes ha sido implícitamente confirmada por este Centro Directivo, entre otras, en sus recientes consultas V0766-21 (en relación con un *equity token*) y V2834-21 (con respecto a un *utility token*)⁶⁵.

Partiendo de su sujeción a IP, las dos principales cuestiones que se plantean en relación con este impuesto son las siguientes:

- (i) *Valoración de los NFTs*. En primer lugar, el principal problema de índole práctica que se plantea en relación con el IP está relacionado con la valo-

⁶⁴ Al contrario de lo que ocurre con los RCM de los apartados 1,2 y 3 del artículo 25 de la Ley de IRPF, que se integran en la base imponible del ahorro.

⁶⁵ En ambas consultas se analiza el criterio de valoración que debe utilizarse con respecto a los *tokens* descritos (*equity token* y *utility token*). Aunque no se manifiesta de forma expresa, en estas dos consultas la DGT da por sentada la sujeción de la tenencia de estos activos al IP (ya que, de lo contrario, no tendría sentido plantearse su valoración a efectos de este impuesto).

ración de los NFTs que debe tenerse en cuenta a la hora de determinar la base imponible de este impuesto.

En concreto, cabe preguntarse cuál debería ser la regla de valoración de la Ley de IP aplicable considerando las características particulares del NFT en cada caso y teniendo en cuenta que la LIP contiene, entre otras, las siguientes reglas especiales de valoración que podrían resultar de aplicación en función de las características del NFT en cuestión y de su bien o derecho subyacente:

- a) Bienes Inmuebles (reglas del artículo 10 de la LIP).
- b) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios y a los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades (reglas de los artículos 13 a 16 de la LIP).
- c) Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves (regla del artículo 18 de la LIP).
- d) Objetos de arte y antigüedades (artículo 19 de la Ley de IP)⁶⁶.
- e) Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial (artículo 22 de la Ley de IP).
- f) Demás bienes y derechos de contenido económico (artículo 24 de la Ley del IP).

A la hora de seleccionar la regla de valoración aplicable, la DGT, en las consultas V0766-21 y V2834-21, establece una serie de pautas que, aunque están inicialmente referenciadas a otro tipo de *tokens*, resultan perfectamente aplicables en la valoración de los NFTs.

Y es que, como ha manifestado la DGT en la consulta V0766-21 será preciso un «examen de los derechos o facultades que otorga a su titular para poder determinar su calificación a efectos tributarios», y, con ello, la regla de valoración de IP aplicable. En este sentido, prosigue la DGT, «... los elementos determinantes para realizar una calificación fiscal de estos activos virtuales han de buscarse, con independencia de la denominación que se les dé, en las facultades o derechos que otorguen a su titular frente a su emisor; los cuales, a la vista de su configuración informática, se encontrarán incluidos en la programación que se haya efectuado de tales activos, sin que incida en dicha calificación su forma atípica de representación, tenencia y transmisión, a través de la tecnología informática de registro distribuido, denominada “blockchain” o “cadena de bloques”».

Por lo tanto, habrá que realizar un análisis de los derechos y facultades otorgados por el NFT sobre el titular de cara a determinar la regla de valoración aplicable. En muchas ocasiones, podrá ocurrir que, del análisis del NFT en cuestión se llegue a la conclusión de que

⁶⁶ Una cuestión que se podría suscitar en caso de encuadrarse en esta categoría sería la eventual aplicación de la exención del artículo 4.tres.b) de la Ley de IP.

dicho *token* no se encuadra en ninguna de las categorías específicas de bienes de los artículos 10 a 23 de la Ley de IP, en cuyo caso, deberá aplicarse el criterio de valoración residual o de cierre del artículo 24 de la Ley de IP para «*demás bienes o derechos con contenido económico*». A esta misma conclusión llega la DGT (i) en el caso de las criptodivisas⁶⁷, y (ii) en el caso analizado del *utility token* de la consulta V2834-21.

Este artículo 24 de la LIP establece que «*Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha del devengo del Impuesto*».

Ahora bien, la determinación a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) del valor de mercado puede variar en función del momento del día al que acuda (dada la fluctuación intradía que pueden tener estos criptoactivos). Asimismo, la valoración también va a verse afectada teniendo en cuenta que la mayoría de los precios por los que cotizan los NFTs están referenciados en criptodivisas (*ethers*) por lo que, de cara a convertir su valoración a euros, de nuevo, dicha valoración dependerá del indicador o *exchange* en el que nos fijemos (para ver la cotización de la criptodivisa) y de si tomamos en consideración el valor de cierre de dicho día o el valor medio del día (teniendo en cuenta las fluctuaciones intra día que pueden producirse en la valoración de las criptodivisas).

Sería, por tanto, deseable una modificación normativa o un criterio interpretativo por parte de la DGT que establezca una regla lo más objetiva posible de cara a llevar a cabo la citada valoración y evitar discusiones con la Administración Tributaria⁶⁸.

Hasta que esto ocurra, una pauta o criterio que podría resultar razonable es el expuesto por la DGT en el ámbito del IVA en su consulta V3513-19 en la cual aclara que «*(...) será admisible la utilización de aquellas fuentes de publicación de tipos de cambio que reúnan ciertas características tales como que sean representativos, que dichas fuentes sean de uso generalizado y aceptados para la conversión de divisas, que sean de fácil acceso y por último, que sean utilizadas de manera recurrente y mantenida en el tiempo por el sujeto pasivo*».

- (ii) *Bienes improductivos para el límite renta patrimonio*. Otro aspecto técnico que puede generar dudas es si los NFTs pueden ser considerados o no como bienes improductivos en la determinación del límite-renta patrimonio. Recordemos a estos efectos:

⁶⁷ Entre otras, en sus consultas V2289-18, o V0590-18.

⁶⁸ Como ocurre, por ejemplo, con los valores cotizados en los que no solo se aclara en la norma que se atenderá a valor medio de cotización del último trimestre del año, sino que, para dar mayor seguridad jurídica, esta valoración se fija y publica en una Orden Ministerial publicada en el BOE a estos efectos.

- a) Que, de conformidad con el artículo 31 de la Ley de IP, para los sujetos pasivos del IP por obligación personal existe un límite conjunto de la cuota íntegra del IP y de las cuotas del IRPF (cuota íntegra general y cuota íntegra del ahorro), en virtud del cual su suma no puede superar el 60 % de la suma de las bases imponibles del IRPF (general y del ahorro) del ejercicio⁶⁹ y
- b) Que, para la correcta determinación del límite no debe tenerse en cuenta la parte de la cuota íntegra del IP que corresponda a bienes que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por el IRPF (también llamados bienes improductivos a estos efectos).

La norma no contiene una definición cerrada de bienes improductivos a estos efectos, siendo este un concepto jurídico indeterminado susceptible de interpretación. Por su parte, la DGT en su reciente consulta V1685-21 ha establecido los siguientes criterios genéricos al respecto:

- a) En primer lugar, la DGT recuerda que la Ley se refiere a categorías generales de bienes y no al caso concreto⁷⁰.
- b) En segundo lugar, la DGT identifica dos factores relevantes que deben tenerse en cuenta en dicha determinación, que son la naturaleza del elemento patrimonial y el destino asignado por el titular de dicho elemento patrimonial. Y ello en los siguientes términos: *«Que el destino asignado por el titular a un elemento patrimonial puede ser decisivo sobre su capacidad de generar rendimientos, de la misma forma que la naturaleza de aquel podría generar esa no susceptibilidad de producirlos»*.
- c) En tercer lugar, aclara que dicha naturaleza o destino del bien debe evaluarse en el momento del devengo del IP. Por lo tanto, y en palabras de la DGT *«no se tendrán en cuenta dentro del cálculo del citado límite aquellos elementos patrimoniales que, en dicho momento, no produzcan rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al margen de que en un momento posterior puedan ser sometidos o destinados a operaciones que devenguen rendimientos»*⁷¹.

⁶⁹ El precepto aclara que, cuando se produzca un exceso de cuota sobre dicho límite, debe reducirse la cuota del IP para respetar el tope máximo de tributación, pero la reducción no puede exceder del 80 % de la cuota. Dicho de otro modo, se establece una cuota mínima en el IP, no reducible, equivalente al 20 % de la total.

⁷⁰ En esta misma línea se ha pronunciado el TEAC en su Resolución 1046/2005, de 2 de marzo de 2007.

⁷¹ Nótese (i) que para llegar a esta conclusión, la DGT se basa en el criterio manifestado por el TS en el fundamento jurídico quinto de su Sentencia de 16 de marzo de 2011, recurso de casación nº 212/2007 (ROJ 1346/2011) y (ii) que este mismo criterio ha sido mantenido por la DGT en su consulta previa V0925-19.

- d) Finalmente, recuerda que, en cualquier caso, la determinación de los elementos patrimoniales susceptibles de producir rendimientos constituye una cuestión de hecho, por lo que deberá ser determinada, en todo caso, por la Administración gestora del tributo, a la vista de las circunstancias específicas de los elementos patrimoniales en cada caso concreto.

Debe destacarse que en la citada consulta se preguntaba específicamente sobre si las criptomonedas de las que era titular el consultante (entre otros bienes) debían calificarse como bienes improductivos a efectos de la liquidación del IP, sin que la DGT haya resuelto expresamente esta cuestión, limitándose a establecer los criterios genéricos anteriores.

Centrándonos ya en el caso de los NFTs interesa destacar, en primer lugar, la siguiente mención expresa realizada por la DGT en la contestación a la consulta referenciada: *«La norma legal, en realidad, cuando se refiere a estos bienes improductivos, está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF»*⁷².

En segundo lugar, en aplicación de los criterios señalados al caso concreto de los NFTs pueden hacerse las dos siguientes consideraciones:

- Primero que, con carácter general, los NFTS no suelen generar rendimientos para sus titulares durante el periodo de tenencia de los mismos⁷³, con independencia de que si son vendidos en un momento posterior, puedan generar ganancias patrimoniales tributables por el IRPF. En otras palabras, en el momento de devengo del IP estos activos virtuales no generan rendimientos, aunque podrán generarlos después en un futuro cuando se transmitan si se han revalorizado.
- Segundo, que será muy habitual encontrarnos con muchos NFTs que se encuentran referenciados a objetos coleccionables y obras de arte físico o digital. Pues bien, precisamente estos elementos subyacentes son los activos que tradicionalmente se incluirían dentro los bienes improductivos en los que inicialmente estaba pensando el legislador al establecer esta norma⁷⁴.

⁷² En un sentido parecido se pronuncia la DGT en su consulta 969/1995, de 6 de junio de 1995.

⁷³ Téngase en cuenta que las comisiones o cánones por reventa para el creador del NFT suelen percibirse cuando ya se ha transmitido este elemento en el mercado secundario.

⁷⁴ Sin perjuicio de que, como ya se ha reiterado en ocasiones previas, el NFT y el elemento subyacente son dos activos distintos, aunque en determinados casos puede que la transmisión del NFT lleve aparejada la transmisión de derechos sobre dicho elemento subyacente.

Así las cosas, y en base a las dos consideraciones anteriores, resulta sensato interpretar que, en la gran mayoría de ocasiones, el momento en que se produzca el devengo del IP, los NFTs se considerarán como bienes improductivos a efectos del IP, de forma que estos activos virtuales no deberán tenerse en cuenta dentro del cálculo del límite del artículo 31 de la Ley de IP⁷⁵.

Ahora bien, la conclusión anterior debe tomarse con cautela teniendo en cuenta (i) la heterogeneidad de NFTs existentes en el mercado, que obliga a efectuar un análisis caso por caso, y (ii) la ausencia de un criterio interpretativo de la DGT que avale expresamente la misma, siendo aconsejable realizar un seguimiento de las consultas evacuadas por parte de la DGT de ahora en adelante para comprobar si publican alguna nueva consulta que aclare esta cuestión para el caso de los NFTs y confirme este criterio.

Finalmente, en relación con la liquidación de este impuesto debe recordarse que, en la medida en que el IP es un impuesto cedido a las CC. AA., su liquidación variará dependiendo de si el contribuyente es residente en una CC. AA. u otra. En particular, (i) el artículo 31 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, «**Ley 22/2009**») determinan que el rendimiento del IP se ha producido en la CC. AA. en la que el sujeto pasivo tenga su residencia habitual (aplicándose la normativa autonómica aprobada por la misma), y (ii) el artículo 28 apartado 1.1º y apartado 2 de la Ley 22/2009 determina que se considera que una persona física es residente a estos efectos en aquella CC. AA. en la que hubiera permanecido un mayor número de días dentro del periodo impositivo (comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, fecha de devengo del IP).

Sobre la base de lo anterior, la liquidación del IP se efectuará atendiendo (i) a las reducciones; (ii) tarifas, y (iii) deducciones y bonificaciones aprobadas, en su caso, por la normativa autonómica que corresponda, lo cual llevará a sensibles diferencias de tributación en la práctica por este impuesto⁷⁶.

3. Obligaciones de información para los titulares (modelo 721)

Una de las cuestiones que pueden resultar conflictivas en relación con la imposición directa de las personas físicas es la necesidad o no de incluir los NFTs en la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero por parte de sus titulares.

⁷⁵ Esta sería, además, la posición más conservadora.

⁷⁶ Nótese el eventual impacto adicional que se podría desplegar para los contribuyentes titulares de NFTs como consecuencia de la aprobación del Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas, previsto en el paquete de medidas fiscales para los ejercicios 2023 y 2024.

Esta obligación tributaria fue incorporada por la Ley 7/2012, 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. En concreto, mediante esta norma se introdujo la Disposición Adicional decimoctava en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, «LGT»). Este precepto ha sido desarrollado reglamentariamente en los artículos 42 bis, 42 ter y 54 bis del 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 (en adelante, «RGAT»)⁷⁷.

La regulación anterior introduce la obligación tributaria de informar sobre las tres siguientes categorías de bienes descritas expresamente en la Disposición Adicional Decimoctava de la LGT: (i) cuentas en entidades financieras; (ii) títulos, activos y valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, (iii) bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.

Adicionalmente, para que deban ser incluidos en la citada declaración, los bienes que, por su naturaleza, se encuentren dentro de estas tres categorías (i) deben estar situados en el extranjero, y (ii) deben cumplir un determinado límite cuantitativo, regulado de forma específica para cada categoría junto con la información a incluir y determinados aspectos particulares en cada uno de los tres artículos del RGAT anteriormente mencionados⁷⁸.

A partir de esta normativa en los últimos años se ha planteado el debate de si las criptodivisas debieran incluirse o no dentro de esta obligación de declaración. Y es que, como expuse un artículo anterior⁷⁹, a la hora de terminar si las criptomonedas estaban sujetas a esta obligación de declaración se planteaban dos interrogantes: (i) si estaban dentro de las tres categorías de bienes reportables inicialmente contempladas por la normativa, y (ii) si se podía considerar que las criptomonedas se encontraban localizadas en el extranjero⁸⁰.

De los dos interrogantes anteriores, el primero parece haber sido solucionado con la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el

⁷⁷ Por último, las disposiciones reglamentarias se complementan con la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. (Publicada en el BOE el 31 de enero de 2013).

⁷⁸ En este sentido: (i) el artículo 42 bis regula la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero; (ii) el artículo 42 ter hace referencia a la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero, y (iii) el artículo 54 bis regula específicamente la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

⁷⁹ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás...», *op. cit.*, pp. 159-161.

⁸⁰ Para profundizar en las reflexiones sobre los dos interrogantes anteriores recomendamos acudir a EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del “bitcoin” y demás...», *op. cit.*

fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (en adelante, «**Ley 11/2021**»).

Sin perjuicio de que a la fecha de emisión del presente artículo todavía se está pendiente el desarrollo reglamentario y de la orden ministerial por la que se creará un modelo específico (según la información disponible a día de hoy⁸¹), esta Ley 11/2021, a través de su artículo decimotercero, apartado 26, ha introducido modificaciones en la disposición adicional decimotava de la LGT para incluir las criptomonedas, de conformidad con la siguiente redacción: «*Información sobre las monedas virtuales situadas en el extranjero de las que se sea titular, o respecto de las cuales se tenga la condición de beneficiario o autorizado o de alguna otra forma se ostente poder de disposición, custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales*».

Sin embargo, debe destacarse que el segundo de los interrogantes (localización de las monedas virtuales en España o en el extranjero) no ha sido expresamente solucionado por parte de esta reforma normativa.

Pues bien, centrando el análisis en el caso de los NFTs, debemos destacar que se plantean exactamente las dos mismas cuestiones conflictivas para estos criptoactivos que las anteriormente anunciadas para el caso de las criptomonedas. En particular:

⁸¹ En concreto, el pasado 17 de junio de 2022 se publicó en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda y Función Pública el Proyecto de Real Decreto por el que modifica 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, por el cual se desarrolla reglamentariamente la nueva obligación informativa sobre tenencia y operaciones con monedas virtuales, introducida en la letra d) de la disposición adicional decimotava de la LGT.

Adicionalmente, el pasado 29 de junio de 2022 se publicaron en la sede electrónica del Ministerio de Hacienda dos proyectos de Orden en relación con la citada obligación de informar acerca de monedas virtuales. En particular, se publicaron los siguientes documentos:

- Proyecto de Orden por la que se aprueba el Modelo 721 («Declaración informativa sobre monedas virtuales situadas en el extranjero»), donde se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/28062022-Proyecto-OM-modelo-721.pdf>

- Proyecto de Orden por la que se aprueban el Modelo 172 («Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»), y el modelo 173 («Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales») donde del mismo modo, se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/27062022-ProyectoOM-modelo-172-173.pdf>

Hoy en día, tanto el Proyecto de Real Decreto como los Proyectos de Orden se encuentran sometidos a trámite de información pública, estando prevista su aprobación definitiva.

- (i) *En primer lugar, cabe plantearse si los NFTs están dentro de las categorías de bienes reportables.* Sin perjuicio de que será necesario efectuar un análisis caso a caso atendiendo a las características de cada NFT, debemos recordar que la mayoría de los casos los NFTs no dejan de ser un archivo de metadatos que representan un activo físico, un activo digital o un determinado derecho y que rara vez su transmisión implica transmisión de derechos sobre el elemento subyacente⁸². Así, salvo algún caso aislado⁸³, difícilmente se podrá sostener que un NFT se encuentra dentro de las categorías de cuentas corrientes, valores o inmuebles.

Adicionalmente, atendiendo a la redacción introducida por la ley 11/2021 tampoco se puede considerar que los NFTs puedan incluirse dentro de la nueva categoría de criptomonedas y ello dado que el tenor literal del precepto hace referencia expresa al concepto de «*monedas virtuales*».

Y como venimos reiterando, un NFT, siendo un criptoactivo, no puede considerarse una moneda virtual. En consecuencia, conforme a la redacción actual y sin perjuicio de la señalada necesidad de efectuar un análisis caso a caso, con carácter general se puede concluir que los NFTs no se encuentran comprendidos dentro de las cuatro categorías actuales de bienes reportables a través del modelo 720.

Tanto es así, que el Comité de personas expertas en su Libro Blanco para la Reforma Tributaria introduce una propuesta específica en la que admite que debería modificarse la normativa para incluir dentro de la obligación de declarar el modelo 720 a todos los criptoactivos (y no solo las monedas virtuales) tal y como puede observarse en la siguiente propuesta número 58: «*Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros cripto activos —en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA—*».

- (ii) La segunda cuestión controvertida que habría que solucionar para determinar si un NFT debe declararse en el modelo 720 es dónde se localiza. Vaya por delante que esta es una cuestión de difícil solución, sobre todo teniendo en cuenta que la normativa actual no hace referencia a algún criterio o presunción que pueda tomarse en consideración para dar respuesta a este interrogante.

Teniendo en cuenta las especiales características de los NFTs, como posibles puntos de conexión para determinar la localización de este tipo específico de criptoactivos, se pueden plantear las siguientes opciones:

⁸² Salvo que así se haya pactado expresamente de forma paralela, casos minoritarios en la práctica hoy por hoy.

⁸³ Como pudiera ser un NFT vinculado a un activo inmobiliario que transfiera todos los derechos de propiedad de dicho inmueble.

- a) Considerar que el NFT se localiza en el lugar en el que se encuentra el elemento subyacente al que está referenciado: este primer criterio, que resulta el más intuitivo, podría tener sentido para aquellos NFTs referenciados activos físicos y que atribuyen sobre los mismos todos los derechos asociados. Este criterio es el que parecen sostener HAZARA, SHUTT, y RUFFEL⁸⁴, para el caso concreto del Reino Unido, a pesar de que advierten de que la guía administrativa emitida por la Administración tributaria de dicho país (HMRC), se centra en las criptomonedas como el bitcoin y no aborda esta problemática⁸⁵.

Sin embargo, ya sabemos que estos son casos hoy en día residuales en la práctica por lo que, aun cuando se aceptase el mismo (cuestión que podría resultar discutible), debería complementarse con otros criterios en tanto que dicho criterio no solucionaría la mayoría de los supuestos de NFTs (como sería en supuestos de NFTs vinculados a activos virtuales, o NFTs vinculados a derechos).

- b) Otro criterio que podría plantearse sería atender a la localización del prestador de servicios de salvaguarda de claves criptográficas utilizado para almacenar y transferir el NFT. En realidad, este segundo criterio consistiría en extrapolar al caso de los NFTs el criterio manifestado por la DGT en su consulta V1069-19, en la cual, a la hora de localizar las criptomonedas a efectos del IRNR, se considera que una criptomoneda se localiza en España cuando la entidad que facilita la aplicación de acceso (*wallet*, o *exchange*) esté localizada en dicho territorio, tal y como veremos más adelante de forma detenida.

De nuevo, este criterio, tampoco soluciona todas las situaciones que podemos encontrarnos en el mercado en tanto que es posible utilizar para almacenar y transferir NFTs otros tipos de monederos como *cold wallets*, o *t wallets autogestionados*, para los cuales habría que buscar otro criterio alternativo de localización. Nos remitimos en este aspecto a los puntos de conexión señalados como posibilidad en el análisis relativo al IRNR que se realiza en el siguiente apartado.

- c) Finalmente, como alternativa a los dos criterios anteriores cabría plantearse considerar que el NFT se localiza en el estado de residen-

⁸⁴ HAZARA, SHUTT y RUFFEL establecen lo siguiente: «*NFTs are not specifically referred to as a specific class in HMRC's guidance at present, which focusses more on 'exchange tokens' such as bitcoin. However, looking at what HMRC has said, we anticipate that their approach to situs of NFTs for capital gains tax purposes is likely to be that the situs relates to the asset of which the NFT gives ownership. That would mean that where an NFT gives ownership of a non-digital asset (such as, in our example above, land) the NFT will be situated where the asset physically is*», en HAZARA, J., SHUTT, D. y RUFFEL, A., «Non-Fungible Tokens (NFTs): what next for 2021's word of the year», *www.lexology.com* [en línea], 4 de marzo de 2022, [fecha de consulta: 12 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=5162ec3c-928b-4774-a09a-16e1e69e83ef&filterId=1f8c996e-81bb-4dc5-a0f8-ed1e8eca0339>

⁸⁵ Nos remitimos en este punto a las reflexiones que se ponen de manifiesto en el posterior análisis del IRNR.

cia de su titular. Esta solución es la que anticipan HAZARA, SHUTT y RUFFEL que se aplicará para los NFTs en el Reino Unido (HMRC) siguiendo con el criterio sentado por la Administración tributaria británica para las criptomonedas, el cual no está exento de controversia⁸⁶. En particular, estos autores prevén que para los NFTs referenciados a servicios o a activos digitales, la HMRC tratará el NFT como situado en el lugar donde el beneficiario efectivo es residente fiscal, de modo que un NFT propiedad de una persona residente en el Reino Unido será un activo situado en el Reino Unido.

Sin embargo, en cuanto a las obligaciones de declaración se refiere, esta alternativa puede llevar resultados poco satisfactorios. En concreto, ello llevaría a no tener que declarar los NFTs en ningún caso en un modelo equivalente al 720, ya que se entendería que estos activos se localizarían en España (no cumpliéndose con el requisito de localización en el extranjero para incluirlos en esta declaración) si su titular es residente fiscal en territorio español (que son los sujetos obligados a declarar este tipo de modelos).

En mi opinión, el legislador deberá buscar un punto de conexión razonable que permita obtener un equilibrio entre el necesario control y la imposición de cargas administrativas excesivas. En este sentido, creemos que el segundo criterio excluiría de su alcance algunos activos, pero que sería equivalente al criterio de localización de criptomonedas y sería razonable para intentar ofrecer una solución a un problema en la práctica complejo.

En concreto, y en línea con lo ya he manifestado en un trabajo anterior⁸⁷, si se tiene en cuenta que, técnicamente, los NFTs (como cryptoactivos) constituyen una anotación en un libro de contabilidad digital de carácter global cuya localización territorial resulta indefinida se podría argumentar (i) que, realmente, los NFTs, no están localizados en ningún territorio o en todos a la vez, o (ii) si se admite que estos activos virtuales

⁸⁶ Los propios autores, aunque anticipan esta solución, advierten de que la misma puede resultar controvertida en los siguientes términos: «*However, the situation is more complex where there is no underlying asset (which might be the case if the NFT is a right to services, for example) or the underlying asset itself is digital, such as a digital artwork. In that case, we anticipate that HMRC will treat the NFT as situated where the beneficial owner is tax resident, so an NFT owned by a UK resident person will be a UK asset.*

This would match HMRC's current approach to the CGT situs of cryptocurrencies such as bitcoin but would not be without controversy. There is no strong basis in law for cryptoassets being situated where its owner is resident and it contrasts with two decisions of the courts which held that the situs of a cryptoassets is the place where the owner is domiciled (see Fetch.ai Ltd v Persons Unknown [2021] EWHC 2254 and the unreported 2020 case of Ion Science v Persons Unknown). The Society of Trust and Estate Practitioners has also published its alternative view in the form of a guidance note highlighting that the situs of a cryptoassets is not only of critical importance for UK tax purposes but also succession and offering the alternative view that the situs of a cryptocurrency should be based on the jurisdiction with which the relevant participant has the closest connection»;

en HAZARA, J., SHUTT, D. y RUFFEL, A., «Non-Fungible Tokens (NFTs): what next...», *op. cit.*

⁸⁷ EGEEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del "bitcoin"...», *op. cit.*, p. 161.

se localizan allí donde pueda existir una copia del libro registro digital (lo cual de por sí ya podría ser discutido), bastaría con que se entienda que hay una copia de este libro registro de contabilidad digital en España (por haber una copia de la base de datos de la cadena de bloques en el equipo de un minero localizado en territorio español) para defender que, en este caso, no estamos ante bienes localizados en el extranjero.

De todo lo que se acaba de exponer se llega a la conclusión de que, con la normativa actual, se puede sostener que los NFTs no deben ser objeto de declaración en el modelo 720. Principalmente porque, con carácter general, hasta que no se modifiquen la normativa (y se pase del concepto actual de «*monedas virtuales*» a un concepto más amplio de *criptoactivos*) los NFTs no estarían dentro de las categorías de bienes reportables.

Adicionalmente, también existen argumentos para defender que un NFT no se encuentra localizado en el extranjero. Esto es así en la medida en que el legislador no ha regulado aún un criterio objetivo o presunción que permita determinar la localización de estos *criptoactivos* dejando esta cuestión abierta a interpretación y, con ello, ofreciendo distintos argumentos técnicos que permiten defender que estos activos virtuales no se localizan en el extranjero.

Una vez más, sería deseable que legislador introdujese una aclaración al respecto para dar mayor seguridad jurídica. En este sentido, si se modifica la normativa para ampliar el ámbito de aplicación de la nueva categoría de bienes reportables introducida por la Ley 11/2021 (referenciada actualmente a las monedas virtuales) a un concepto más amplio de *criptoactivos*, este sería un muy buen momento para introducir algún criterio objetivo que permita determinar la localización, con un mayor grado de seguridad jurídica, de estos *tokens*.

4. Implicaciones en tributación internacional: IRNR

4.1. Consideraciones generales

En materia de imposición directa, la siguiente figura que conviene analizar es la eventual tributación de las operaciones con NFTs en el IRNR. Dado el carácter global de los mercados de estos *criptoactivos*, va a resultar muy habitual que las operaciones con NFTs tengan un componente internacional, al involucrarse en la transacción participantes con residencia fiscal en distintos territorios.

Vaya por delante que, como señalan WANI y LEE⁸⁸ este análisis de la tributación internacional va a resultar especialmente complejo, debido, fundamentalmente, a los siguientes motivos:

⁸⁸ WANI, M. y LEE, R., PWC Report: «Non-Fungible Tokens (NFTs): Legal...», *op. cit.*

- (i) La calificación de los ingresos para el creador del NFT (para las ventas en el mercado primario) y para el transmitente (en las ventas secundarias) no está del todo clara y puede estar sujeta a una caracterización diferente en distintas jurisdicciones atendiendo a su normativa interna. Esta diferente calificación de la renta va a verse, a su vez, afectada:
 - a) Por los derechos y obligaciones legales creados por el NFT (incluyendo el contrato inteligente y las condiciones de servicio/uso).
 - b) Por la aplicación de las protecciones legales previstas en los respectivos ordenamientos domésticos relacionadas con la propiedad subyacente (incluyendo, pero sin limitarse a, los derechos de autor o la ley de marcas).
 - c) Por los principios de calificación de las rentas utilizados por la jurisdicción correspondiente.
- (iv) Incluso si los flujos de ingresos se caracterizan como cánones, en muchas jurisdicciones, no todos los tipos de cánones están sujetos a retención fiscal. Por lo general, aquellos que están sujetos a retención implican algún tipo de explotación comercial de la propiedad intelectual. Los cánones pagados por parte de los usuarios finales, por ejemplo, pueden no estar sujetas a retención fiscal en la fuente.
- (v) Por otra parte, algunas jurisdicciones tienen en cuenta el lugar de uso o protección, o el lugar de traspaso del título, para determinar el origen de los ingresos generados. En este caso, la posible dificultad práctica para identificar la ubicación del comprador puede aumentar la complejidad de este análisis.
- (vi) Con carácter adicional, incluso si las rentas en cuestión entran en el ámbito de aplicación de la obligación de practicar retención, puede no estar claro quién tiene la obligación de retener. Las jurisdicciones no suelen imponer obligaciones de retención a las personas físicas (suponiendo que muchos compradores de NFT sean personas físicas). Por otra parte, si los pagos no fluyen a través de las plataformas de NFTs, sería inadecuado que éstos fueran los agentes de retención.
- (vii) Otro elemento que añade complejidad al análisis es la posible interacción y diferente calificación entre la legislación nacional de cada uno de los territorios intervinientes (estado de residencia y estado de fuente) y los tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición que hayan podido suscribir (en adelante, «CDI»). En efecto, esta diferencia de calificación puede aumentar la complejidad del análisis tributario de este tipo de transacciones.
- (viii) Por último, cuando los ingresos están sujetos a impuestos tanto en la jurisdicción en la que se encuentra el creador o transmitente del NFT como en la jurisdicción de la fuente, deberán examinarse los mecanismos

aplicables para evitar la doble imposición, la cual en gran medida va a depender de la capacidad de acreditar la tributación en el extranjero que podría implicar la presentación de recibos de pago de impuestos, certificados de residencia fiscal, etc.

Sentado lo anterior, dentro del análisis de la tributación internacional de las operaciones con NFTs debemos diferenciar los dos siguientes escenarios:

- (i) Transmitedores de NFTs (artistas y creadores de NFTs que los transmiten en el mercado primario o inversores que los transmiten en el mercado secundario) residentes en España que venden este criptoactivo a un comprador no residente: los transmitedores del NFT, como hemos visto, tributarán en el IRPF en España por su renta mundial (esto es, con independencia de que las mismas se hayan obtenido o no en el extranjero). Ahora bien, en estos casos habrá que comprobar, las rentas obtenidas por la citada transmisión del NFT tributan también en el extranjero, en concreto, en el estado de residencia del comprador (en el llamado estado de la fuente).

Ello va a depender (i) de la normativa interna del país de la fuente en cuestión, y (ii) en caso de que dicho país haya firmado CDI con España, de si las disposiciones de dicho CDI otorgan al estado de la fuente potestad para gravar dicha renta, lo cual va a depender a su vez de la calificación que se le otorgue a la mencionada renta a los efectos del CDI. Es por ello, que el análisis que a continuación se va a realizar de la categorización de las rentas obtenidas por transmitedores de NFTs no residentes en España a los efectos de los CDIs resulta de aplicación también a estos supuestos.

De confirmarse la tributación en origen de estas rentas (en el país extranjero de la fuente), (i) el vendedor del NFT tendrá que soportar en los pagos recibidos de fuente extranjera una retención en origen, y (ii) se deberá estudiar si resulta de aplicación algún mecanismo para evitar la doble imposición en sede del IRPF de este contribuyente, atendiendo a las disposiciones de la LIRPF y del CDI que, en su caso, resulte de aplicación.

- (ii) Transmitedores de NFTs (artistas y creadores de NFTs que los transmiten en el mercado primario o inversores que los transmiten en el mercado secundario) residentes en el extranjero que los venden a un comprador residente en España: en este segundo caso, los transmitedores del NFT tributarán en su estado de residencia, previsiblemente, por su renta mundial, pero será necesario analizar si los mismos también tributan en España por el IRNR por las rentas de fuente española. Esto ocurrirá si:
 - a) Las rentas se consideran sujetas y no exentas a IRNR de conformidad con lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, «**TRLIRNR**»).

- a) El CDI suscrito entre España y el país de residencia fiscal del transmitente del NFT otorga a España la potestad para gravar dichas rentas en origen a través del IRNR.

Centrándonos en este segundo escenario, a continuación, analizaremos su eventual tributación en el IRNR en España siguiendo el mismo esquema de análisis que el efectuado para el IRPF, esto es, analizando primero las transmisiones en el mercado primario por creadores de NFTs no residentes y abordando después las transmisiones de NFTs en el mercado secundario por parte de inversores no residentes.

En ambos casos, deberán tenerse en cuenta las siguientes consideraciones generales:

- (ii) Los creadores o inversores en NFTs no residentes que los transmiten y obtienen rentas por ello tendrán la consideración de contribuyentes del IRNR en la medida que obtenga rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto.
- (iii) Asimismo, en el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que España tenga suscrito un CDI⁸⁹, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que, en algunos casos, la tributación es inferior, y, en otros, las rentas, si concurren determinadas circunstancias, no pueden someterse a imposición en España.
- (iv) En estos casos en que las rentas no se pueden gravar en España (no sujetas por aplicación del CDI) o se gravan con un límite de imposición, el contribuyente no residente deberá justificar que es residente en el país con el que España tiene suscrito el CDI, mediante el correspondiente certificado de residencia emitido por las autoridades fiscales de su país, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del CDI.
- (v) Vaya por delante que, en el presente análisis, se asumirá que el creador o inversor en NFTs no residente o bien no tiene presencia física en España o bien dicha presencia no tiene la continuidad suficiente como para dar lugar a la existencia de un Establecimiento Permanente (en adelante, «EP») en este territorio⁹⁰. En consecuencia, a efectos expositivos, partiremos de la base de que estos creadores e inversores en NFTs no residentes obtendrían, con carácter general, rentas en España sin EP, con todas las peculiaridades asociadas a la tributación de este tipo de rentas⁹¹.

⁸⁹ Caso que será el más frecuente, teniendo en cuenta la amplia red de CDIs suscritos por España (que, actualmente tiene suscritos CDIs con 88 países, cubriendo, por tanto, la mayoría de las jurisdicciones).

⁹⁰ Nótese que el concepto de EP lo veremos más adelante al analizar la tributación de las plataformas.

⁹¹ Como ya tuve ocasión de exponer en un trabajo anterior, entre estas particularidades cabe destacar las siguientes:

- (vi) Así las cosas, la eventual tributación en IRNR de las rentas obtenidas por los creadores o inversores en NFTs no residentes va a depender en gran

«(i) En primer lugar, la tributación de rentas obtenidas sin mediación de EP se realiza renta a renta, de manera que cada evento individualizado de obtención de renta en España da lugar a un devengo del impuesto y a una liquidación del mismo. Esto es una consecuencia natural de cómo está configurada la tributación del no residente sin EP: en la medida en que son sujetos que únicamente obtienen rentas en España en momentos puntuales o irregulares, no se define un periodo impositivo como tal (como sí existe en los impuestos que gravan la renta de los residentes -IRPF e IS- y las rentas de no residentes obtenidas mediante EP). Esta ausencia de periodo impositivo conlleva una tributación cuasi inmediata en el momento de obtención de la renta de fuente española. También derivada de esta configuración del impuesto como de devengos individualizados por cada obtención de renta está la imposibilidad de los no residentes sin EP de compensar rentas de signo distinto: es decir, que un no residente sin EP que obtenga una renta positiva y otra negativa, ambas de fuente española, no podrá compensarlas, y deberá liquidar el impuesto correspondiente a la renta positiva.

(ii) En la tributación de no residentes sin EP, y para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá tanto a lo dispuesto a lo dispuesto en el TRLIRNR como a los criterios establecidos en la LIRPF, según la remisión efectuada a estos efectos por el artículo 13.3 del TRLIRNR. Esto implica que los conceptos que determinan la existencia de rentas de fuente española se completan con las definiciones (por ejemplo, de RAE, de ganancias patrimoniales, o de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) contenidas en la LIRPF.

(iii) Una vez calificada la renta, veremos que cada tipo de renta tiene sus propios criterios de sujeción (es decir, bajo qué supuestos se vincula la obtención de dicha renta por un no residente a su tributación en España), determinación de base imponible, devengo del impuesto y tipo de gravamen.

(iv) El sistema de tributación de los no residentes sin EP está fuertemente vinculado a la existencia de un obligado a retener. Mientras que en la tributación de residentes hay ciertas rentas que están sujetas a retención, pero en todo caso el contribuyente presenta una declaración-liquidación recogiendo todas las rentas obtenidas en el periodo impositivo, desde una perspectiva de cumplimiento tributario este sistema no es factible para sujetos pasivos como los no residentes sin EP, cuya vinculación con España es mínima. Por lo tanto, el impuesto se configura a través de un sistema de retenciones, en el cual los sujetos pagadores de la renta (residentes en España) son quienes, en el momento del pago, retienen el importe correspondiente al IRNR y lo ingresan en la Administración, liberando así al contribuyente no residente de cualquier obligación formal.

(v) Así, si un sujeto obligado a practicar retenciones abona una renta a un no residente sin EP, y dicha renta se encuentra entre aquellas sobre las que corresponde practicar retención el sujeto obligado a retener está obligado a retener e ingresar una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las reglas del impuesto —es decir, que el retenedor está obligado a calcular el impuesto correspondiente al no residente—, según lo dispuesto en el artículo 31 del TRLIRNR. Los obligados a retener declararán e ingresarán de manera mensual o trimestral todas las retenciones efectuadas a no residentes durante dicho periodo mediante la presentación del Modelo 216 (de retenciones a cuenta sobre el IRNR) que se complementa con la presentación de un resumen anual de retenciones a cuenta del IRNR, el Modelo 296.

(vi) Esta retención, una vez ha sido ingresada y practicada correctamente, exonera al contribuyente no residente de la presentación de cualquier declaración (artículo 28.3 TRLIRNR). Por lo tanto, en la práctica, los únicos contribuyentes no residentes que tendrán que presentar declaraciones por el IRNR serán aquellos que (i) obtengan rentas que tributan por el IRNR pero respecto de las cuales no exista obligación de practicar retención o ingreso a cuenta (como las ganancias patrimoniales) o (ii) cuyas rentas, pese a ser rentas sujetas a retención no hayan sido abonadas por un sujeto abonado a retener, como por ejemplo, en el caso de que dichas rentas sean abonadas por una persona física que no realice actividades económicas. En estos casos, el contribuyente no residente estará obligado a presentar una autoliquidación (Modelo 210)».

EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021, pp. 15-112.

medida de la calificación que se les otorgue a estas. A estos efectos, debe tenerse en cuenta (i) que para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá tanto a lo dispuesto a lo dispuesto en el TRLIRNR como a los criterios establecidos en la LIRPF, según la remisión efectuada a estos efectos por el artículo 13.3 del TRLIRNR⁹², y (ii) que dicho análisis y categorización también deberá efectuarse a nivel CDI, para determinar si estos instrumentos atribuyen o no a España la potestad para gravar la renta.

A continuación se detallan, para cada uno de los escenarios indicados, los tipos de rentas más significativos dentro de los que se pueden calificar las rentas obtenidas por los intervinientes en el mercado de los NFTs no residentes, los criterios por los que dichas rentas se pueden entender obtenidas en territorio español y la tributación conforme a la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición.

4.2. *Artistas y creadores de NFTs no residentes que los transmiten en el mercado primario a un comprador residente en España*

Un creador de un NFT no residente y que lo transmite en el mercado primario tendrá la consideración de contribuyente del IRNR en la medida que obtenga rentas en territorio español, tal como se define en dicho impuesto, y que el CDI en su caso, aplicable, permita a España gravar dicha renta.

Teniendo en cuenta la actividad de los artistas o creadores de NFTs, las rentas obtenidas por parte de estos cuando tengan la consideración de no residentes podrían encuadrarse dentro de las siguientes categorías, con la tributación que se describe para cada una de ellas:

1. Rentas de artistas o deportistas

Dado el carácter artístico de muchos de los elementos subyacentes a los que se encuentran referenciados los NFTs, la primera calificación que podemos plantearnos para este tipo de NFTs es que la contraprestación obtenida por el artista que acuña un NFT y lo vende en el mercado primario sea categorizada como una renta de artista a efectos de IRNR. De acuerdo con el artículo 13.1.b) número 3º del TRLIRNR se entienden rendimientos obtenidos en territorio español cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas aun cuando se perciban por persona o entidad distinta.

⁹² Esto implica que los conceptos que determinan la existencia de rentas de fuente española se completan con las definiciones (por ejemplo, de RAE, de ganancias patrimoniales, o de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios) contenidas en la Ley de IRPF.

Desde el punto de vista de los CDIs suscritos por España, estos incluyen como categoría independiente de rentas las derivadas de actividades artísticas y deportivas (generalmente en su artículo 17 conforme al MC OCDE). Como norma general, debe destacarse que, en aplicación de estos CDIs, los rendimientos obtenidos por artistas y deportistas pueden gravarse en España si los mismos traen causa de actuaciones realizadas en territorio español. No obstante, existen peculiaridades en los diversos CDIs con respecto a este tipo de rentas que deberán examinarse caso a caso.

Sea como fuere, en el caso de la transmisión de NFTs por parte de artistas no residentes resulta difícil sostener *a priori* que la contraprestación obtenida por la transmisión de un NFT derive directa o indirectamente de una actuación personal en territorio español⁹³, por lo que, de calificarse bajo este tipo de rentas, parece poco probable que dicha contraprestación deba llevar asociada tributación por el IRNR en España.

2. Beneficios empresariales

Como hemos visto a lo largo del artículo hay muchos casos de uso de los NFTs y podemos encontrarnos muchos de ellos que no estén vinculados a un elemento con componente artístico. En tales casos, una posible calificación alternativa de la contraprestación obtenida por su transmisión en el mercado primario puede ser considerarla como una renta proveniente de una actividad económica o un servicio profesional. Conforme al artículo 13.1.b) del TRLIRNR se entienden obtenidos en territorio español los rendimientos de las actividades económicas realizadas sin mediación de EP situado en territorio español, en los siguientes casos:

- (i) *Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español.* No obstante, no se considerarán rendimientos obtenidos en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor y su importe no excedan del 20 por 100 del precio de adquisición; ni tampoco los satisfechos por razón de compraventas internacionales de mercancías, incluidos gastos accesorios y comisiones de mediación.
- (ii) *Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.* Cuando tales prestaciones de servicios sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España solo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.

⁹³ Sin perjuicio de la ya reiterada necesidad de examinar las circunstancias concurrentes en cada caso concreto.

Desde el punto de vista técnico cabría plantearse si la renta obtenida por un no residente sin EP por la creación y transmisión de un NFT a un comprador español estaría sujeta a IRNR atendiendo a los puntos de conexión establecidos en el artículo 13 del TRLIRNR y ello en tanto que (i) la mera transmisión de un activo (NFT) a través de una interfaz digital a un comprador español difícilmente va a poder considerarse la realización de una actividad económica en territorio español⁹⁴, y (ii) surge la duda de si se cumpliría el criterio de utilización efectiva para la prestación de los servicios.⁹⁵

Sin embargo, las dudas interpretativas anteriores carecen de relevancia en la práctica teniendo en cuenta que, de aplicarse un CDI suscrito por España, las reglas de reparto de potestad tributaria incluidas en estos generalmente no van a permitir a España gravar estas rentas. Y es que, como norma general y, sin perjuicio de las peculiaridades que se contienen en los distintos CDIs suscritos por España, el tratamiento que la mayoría de estos dan a los rendimientos de las actividades o explotaciones económicas obtenidos sin mediación de EP es el siguiente:

- (i) *Beneficios empresariales (artículo 7 MCOUDE)*. Normalmente, los beneficios empresariales obtenidos sin mediación de establecimiento permanente solo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, estando exentos en España en aplicación del CDI.
- (ii) *Actividades profesionales*. En general, al igual que en el caso anterior, los CDIs solo atribuyen la potestad tributaria para gravar estos rendimientos, obtenidos sin base fija en territorio español, al país en que resida el contribuyente, estando exentos en España; no obstante, en algunos CDIs se establece potestad tributaria para España bajo ciertas circunstancias (por la duración de la estancia, por el importe de la renta...).

Como quiera que los creadores de NFTs no dispondrán en España de un EP a efectos del IRNR, con carácter general, consideramos que no podrán someterse a imposición por este impuesto las rentas obtenidas por los creadores de NFTs si la contraprestación obtenida por la transmisión de un NFT en el mercado primario se califica como beneficios empresariales.

1. Cánones

Conforme al artículo 13.1.f) del TRLIRNR, se entienden obtenidos en territorio español los cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por EPs situados en el mismo, o que se utilicen en territorio español.

⁹⁴ Máxime atendiendo a la excepción de las compraventas internacionales de mercancías (aunque los NFTs tenderían a ser considerados servicios al carecer, en la mayoría de ocasiones, de sustancia física).

⁹⁵ Duda que se plantea también en el ámbito de la imposición indirecta. En concreto, de cara a aplicar la regla de cierre del artículo 70. Dos de la Ley de IVA, como veremos más adelante.

El concepto de canon del TRLIRNR es extenso, considerándose como cánones a estos efectos en el citado precepto:

«Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos. Derechos sobre programas informáticos. Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen. Equipos industriales, comerciales o científicos. Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas».

Es necesario tener en cuenta que la calificación como canon está vinculada a que la transacción subyacente se trate de un «uso o cesión de uso». Por lo tanto, una transmisión total del derecho particular se calificaría como ganancia patrimonial, y no como canon. La determinación de cuándo un contrato supone una cesión de uso o una transmisión dependerá de las circunstancias de cada caso, debiendo tener en cuenta factores como el alcance y duración de los derechos transmitidos.

Por otra parte, como se puede observar, el criterio de sujeción a IRNR en los cánones es doble. Un canon quedará sujeto a IRNR siempre que (i) sea satisfecho por una persona residente en territorio español o un EP situado en España, o (ii) que sea utilizado en territorio español. El primero de los dos criterios de sujeción se cumplirá cuando el adquirente del NFT (junto con los derechos de autor asociados) sea residente fiscal en España.

Asimismo, dada la tipología de transacciones con NFTs y las partes intervinientes (eminentemente personas físicas) prácticamente se puede descartar la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.m) del TRLIRNR, que, a modo de recordatorio, declara exentos los cánones entre sociedades asociadas, satisfechos a una sociedad residente en un Estado miembro de la UE o a un EP de dicha sociedad situado en otro Estado miembro de la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos.

Por su parte, cuando resulte aplicable un CDI, en relación con los cánones, habrá que consultarlo específicamente. En general, se sigue el régimen de tributación compartida entre España y el Estado donde reside el contribuyente, permitiendo a España someter a gravamen los rendimientos calificados como cánones, pero con un límite de imposición señalado en el respectivo CDI.

En aplicación de las consideraciones anteriores al caso específico de los NFTs, y como se puede intuir, la contraprestación percibida por el creador de un NFT

que lo transmite en el mercado primario únicamente será susceptible de calificarse como canon si:

- (i) El NFT se encuentra referenciado a un elemento protegido por la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley de Patentes o la Ley de Marcas.
- (ii) Si junto con el NFT se ceden derechos de propiedad intelectual sobre la obra subyacente.

Por lo tanto, es posible que la contraprestación (o una parte de ella) recibida por el autor como consecuencia de la transmisión de un NFT que cumpla las dos condiciones anteriores se califique como canon a efectos de IRNR y, en consecuencia, deba tributar en España por este impuesto.

En tal caso, la base imponible estará compuesta por el importe íntegro de los rendimientos, sin deducción de gastos⁹⁶. En cuanto al tipo impositivo aplicable, los residentes en la UE o en un país del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información podrán aplicar un tipo del 19 %, mientras que el resto de los contribuyentes aplicarán un tipo del 24 %. No obstante, será muy habitual que este tipo de gravamen pueda quedar limitado por CDI aplicable en cada caso (se adjunta a estos efectos como **Anexo II**, tabla con los límites de gravamen de los CDIs suscritos por España).

2. Ganancias patrimoniales

Si, conforme (i) a las características particulares del NFT; (ii) a la actuación de su creador, y (iii) a los elementos comprendidos en la transmisión, la renta obtenida por la venta de un NFT en el mercado primario no puede encuadrarse en las tres categorías anteriores, la misma probablemente se calificará como ganancia patrimonial. La eventual sujeción a IRNR de la ganancia patrimonial y su correspondiente tributación se describe a continuación al analizar las transmisiones en el mercado secundario, por lo que nos remitimos en este punto a dichas explicaciones.

4.3. *Inversores en NFTs no residentes que los transmiten en el mercado secundario a un comprador residente en España*

Como hemos visto en el análisis relativo al IRPF, las rentas obtenidas por los inversores que adquieren NFTs y los transmiten en el mercado secundario se califi-

⁹⁶ Lo anterior con la excepción de los residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE con efectivo intercambio de información tributaria, los cuales podrán deducir los gastos previstos en la LIRPF o en la LIS según se trate de personas físicas o entidades, relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y con vínculo directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

carán, con carácter general⁹⁷, como ganancias patrimoniales conforme a su artículo 33 de la Ley de IRPF. En consecuencia, dada la remisión efectuada por el artículo 13 del TRLIRNR a las calificaciones de IRPF, las rentas obtenidas por inversores no residentes en NFTs que los transmitan en el mercado secundario se incluirán dentro de la categoría de ganancias patrimoniales a efectos del IRNR.

Conforme al artículo 13.1.i) del TRLIRNR, se consideran obtenidas en territorio español las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes en los siguientes casos:

- (i) Cuando deriven de valores emitidos por personas o entidades residentes.
- (ii) Cuando deriven de otros bienes muebles situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.
- (iii) Cuando se incorporen al patrimonio del contribuyente bienes situados en territorio español o derechos que deban de cumplirse o se ejerciten en dicho territorio, aun cuando no deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego.

De los tres casos anteriores, una transmisión de NFTs en el mercado secundario podría quedar sujeta a IRNR por el segundo de ellos, esto es, si se considera que el NFT constituye un bien mueble situado en territorio español o de derechos que deban cumplirse en dicho territorio.

Y precisamente esta cuestión, la localización de un determinado NFT, es una cuestión muy complicada y no resuelta actualmente por la normativa, como hemos anticipado al analizar la obligación de declarar los NFTs en la declaración de bienes situados en el extranjero. Como se anticipaba en el apartado correspondiente, ante la ausencia de una regla específica contemplada en la normativa actual, esta cuestión queda abierta a diversas interpretaciones, entre las que cabe destacar las siguientes:

- (i) Considerar que el NFT se localiza en el lugar en el que se encuentra el elemento subyacente al que está referenciado. Como se explicaba en el apartado del modelo 720, este primer criterio, que puede resultar intuitivo, podría tener sentido para aquellos NFTs referenciados activos físicos y que atribuyen sobre los mismos todos los derechos asociados, sin embargo, no nos solucionaría la mayoría de los supuestos de NFTs (como serían los casos de NFTs vinculados a activos virtuales, o NFTs vinculados a derechos).
- (ii) Otro criterio que cabría plantearse es atender a la localización del monedero criptográfico utilizado para almacenar y transferir los citados criptoactivos, pudiendo diferenciar los siguientes escenarios y criterios:

⁹⁷ Con excepción de aquellos que no actúen como inversores profesionales, sino como *traders* profesionales, en cuyo caso, las rentas se calificarían como RAE a efectos de IRPF.

- a) Si el monedero es ofrecido por un prestador de servicios de custodia de claves, atender a la residencia de dicho prestador de servicios de salvaguarda de claves criptográficas. Recordemos que, precisamente, este ha sido el criterio de localización utilizado por la DGT en su consulta V1069-19 para determinar la eventual sujeción a IRNR de una operación de compraventa de criptodivisas, de acuerdo con el siguiente razonamiento: *«Aun cuando los “bitcoin” están representados por registros informáticos incluidos en una cadena global compartida en una red P2P, la posibilidad, a la que se ha aludido anteriormente, de que las claves que permiten la gestión y disposición de los “bitcoin” por su titular se puedan encontrar almacenadas a través de la página web de un tercero que ofrezca dicho servicio de almacenamiento, permitiría concluir que, a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, la citada moneda virtual se encuentra situada en territorio español cuando en dicho territorio radique la entidad con la cual se realiza dicho servicio de almacenamiento, ya que el acceso a los “bitcoin” requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última».*

Con independencia de las diferencias existentes entre criptoactivos y NFTs, este criterio también podría ser extrapolable para localizar los NFTs.

- b) Puede ocurrir que se utilicen otras formas alternativas de almacenamiento como puede ser el caso:
- De los monederos fríos o *cold wallets*, en cuyo caso, un criterio que podría resultar razonable sería atender al lugar físico de ubicación de dicho *wallet* (*hardware* o papel). La acreditación de dicha localización debería poder demostrarse mediante cualquier medio de prueba admitido en derecho.
 - De los monederos en línea o *hot wallet no custodiados o autogestionados*. En este caso, cabría plantearse como punto de conexión el lugar físico de ubicación del dispositivo en el que se hayan instalado, determinado conforme a cualquier medio de prueba admitido en derecho (como podría ser, a título de ejemplo, la localización de la dirección de IP de dicho dispositivo).
- (iii) Finalmente, siguiendo las opciones descritas en las obligaciones de declaración de bienes en el extranjero, como alternativa a los dos criterios anteriores cabría plantearse considerar que el NFT se localiza en el estado de residencia de su titular o beneficiario efectivo. En tal caso, si el transmitente es un inversor no residente, dicho activo no se localizaría en España en el momento de la transmisión, y, consecuentemente, no podría tributar en España.

Idealmente, esta cuestión debería resolverse mediante la introducción de determinados puntos de conexión objetivos (o presunciones con prueba en contrario) establecidos en una norma con rango legal. Dado que, actualmente carecemos de regulación sobre la materia y la única interpretación de la Administración tributaria es la manifestada en la citada consulta V1069-19 (que solo sirve para un número limitado de casos), sería deseable una actuación del legislador para aclarar la materia o, al menos, la concreción mediante una Resolución publicada en el BOE de los criterios administrativos.

Hasta entonces, el eventual contribuyente por IRNR se encuentra en una clara situación de inseguridad jurídica. No obstante, debe destacarse que la misma puede verse mitigada por el hecho (i) de que, de acuerdo con los CDIs suscritos por España, normalmente, la potestad tributaria sobre estas ganancias corresponde exclusivamente al Estado de residencia, quedando no sujetas a IRNR en territorio español⁹⁸. En este sentido, la mayoría de los CDIs suscritos por España sigue en su cláusula de ganancias patrimoniales el Modelo de Convenio de la OCDE de forma que únicamente atribuyen a España la potestad para gravar las ganancias patrimoniales:

- (i) Que obtenga un no residente por la enajenación de propiedad inmobiliaria en territorio español.
- (ii) Derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un EP localizado en España.
- (iii) Obtenidas como consecuencia de la enajenación de buques.
- (iv) Obtenidas por un no residente en la enajenación de acciones en entidades en las que más de un 50 % de su valor proceda, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria localizada en España.

A priori, ninguno de estos casos encajaría en el supuesto de la transmisión de los NFTs en el mercado secundario⁹⁹, por lo que los CDIs no otorgarían a España la potestad de gravar dicha eventual ganancia patrimonial, aun cuando pudiera considerarse que dicho NFT es un bien mueble localizado en España conforme algunos de los posibles criterios de localización expuestos anteriormente.

De esta forma, la trascendencia del vacío normativo se encuentra limitada en la práctica en la medida en que la gran mayoría de las rentas obtenidas por un no residente por la transmisión de NFTs en el mercado secundario no podrán gravarse en España atendiendo al reparto de potestades tributarias establecido en la red de CDIs firmados por España para las ganancias patrimoniales. No obstante lo anterior, no debemos olvidar que será necesario revisar en cada caso las particularidades

⁹⁸ Junto con el hecho de que, de momento, estamos ante mercados generalmente entre particulares no obligados a retener.

⁹⁹ Con la excepción de un NFT vinculado a un inmueble situado en España cuya transmisión incorpore los derechos sobre dicho inmueble subyacente.

des del CDI que resulte aplicable (en función de la jurisdicción de residencia del vendedor) y que, en cualquier caso, sería recomendable la ya mencionada modificación normativa en cuanto a los puntos de conexión aplicables para localización de este tipo de criptoactivos.

III. IMPLICACIONES EN IMPOSICION INDIRECTA PARA CREADORES E INVERSORES EN NFTS

A la hora de analizar la imposición indirecta de las operaciones con NFTs debemos tener en cuenta que existen dos impuestos en el sistema impositivo español que pueden someter a gravamen las operaciones con estos criptoactivos: el IVA, y la modalidad de TPO del ITPAJD.

La tributación de las operaciones con NFTs en un impuesto u otro va a depender, fundamentalmente, de la condición del transmitente de estos *tokens*. En concreto, si el transmitente tiene la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, la operación quedará sujeta a este impuesto mientras que si se concluye que el transmitente no tiene tal condición las operaciones con NFTs entrarán dentro de ámbito objetivo de aplicación de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, «TPO») del ITPAJD.

Como pasamos a ver a continuación, en la práctica va a resultar más frecuente que el transmitente del NFT tenga la condición de empresario profesional cuando el mismo es el artista creador del elemento subyacente que acuña el NFT para transmitirlo en el mercado primario. Por el contrario, las transmisiones de NFTs en el mercado secundario entre inversores privados se encontrarán frecuentemente excluidas del ámbito de aplicación del IVA quedando, en consecuencia, sujetas a TPO.

Con carácter adicional, no debemos olvidar que, en la mayoría de los casos, la contrapartida pagada para adquirir un NFT son criptodivisas, cuya entrega a su vez constituirá una operación sujeta a IVA o a TPO según corresponda, pero exenta de ambos impuestos, como analizaremos más adelante.

Por lo tanto, en el presente apartado se analizará en primer lugar el tratamiento en IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario, para pasar a abordar el tratamiento de las transmisiones de NFTs en el mercado secundario y haciendo un breve repaso a la tributación de la entrega de criptodivisas, como contrapartida común habitualmente pactada en las dos operaciones anteriores.

1. Tratamiento en el IVA de los NFTs transmitidos en el mercado primario

1.1. Condición de empresario o profesional y sujeción a IVA de las operaciones en el mercado primario

En virtud del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «LIVA»), estarán sujetas al IVA «*las en-*

tregas 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».

Por su parte, de acuerdo con el artículo 5 de la LIVA, se considerarán empresarios o profesionales a efectos de IVA, entre otros, las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, definiendo las actividades empresariales o profesionales a efectos de IVA como aquellas 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.

Sin perjuicio de que en este artículo nos estamos centrando en las operaciones que llevan a cabo las personas físicas y no las entidades jurídicas, debemos destacar por su relevancia práctica que, conforme al artículo 5.Uno b) de la LIVA, se presumen empresarios o profesionales las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. En virtud de esta regla, se presumirá que todas las acuñaciones y entregas de NFTs efectuadas por parte de sociedades mercantiles se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IVA, por ser efectuadas por empresarios o profesionales (siendo esta última una presunción *iuris tantum*, esto es, con prueba en contrario¹⁰⁰).

En cuanto a las operaciones efectuadas por personas físicas, la definición de actividades empresariales o profesionales de la LIVA es muy similar a la ya analizada para el IRPF de cara a calificar las rentas obtenidas por los artistas o creadores de NFTs como RAE. Como ya se concluyó en dicho apartado, con carácter general, en el caso de artistas creadores de NFTs, se cumpliría (i) con el elemento objetivo de ordenación por cuenta propia de factores, y (ii) con el elemento subjetivo de llevar a cabo dicha ordenación con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que la acuñación y transmisión de NFTs en el mercado primario en principio se considerarán actividades empresariales o profesionales sujetas a IVA, y, con ello, estos sujetos tendrán la consideración de empresarios o profesionales a efectos de este impuesto.

Sin embargo, en el caso del IVA, el tenor literal del artículo 4 de la LIVA, establece una aclaración de especial relevancia a estos efectos, y es que se considerará que una persona tiene la condición de empresario o profesional cuando realice actividades empresariales sujetas al impuesto, con independencia del carácter habitual u ocasional con el que se realicen estas. Por lo tanto, el impacto de la habitualidad o frecuencia a la hora de determinar la sujeción a IVA de estas actividades es aún menos relevante en el caso de analizar su sujeción a IVA.

¹⁰⁰ Por ejemplo, si se puede acreditar que la entidad actúa como mera tenedora o inversor privado.

En esta línea se ha pronunciado la DGT, entre otras en su consulta V2097-14, en la cual establece lo siguiente: *«En el escrito de la consulta se expresa que la prestación de servicios se llevaría a cabo, eventualmente, por una persona física que no ejerce habitualmente la actividad de fotografía pero que percibe, por este servicio, una contraprestación. Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un profesional de la fotografía presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional»*¹⁰¹.

Cabe destacar que este criterio ha sido recientemente reiterado por este Centro Directivo en la contestación a las consultas V0486-22 y V2274-22, donde específicamente se resuelve el tratamiento a efectos de IVA de una transmisión de NFTs vinculados a una serie de ilustraciones y fotografías transformadas mediante Photoshop efectuada por parte de personas físicas. En concreto, sobre la condición de empresario o profesional del transmitente del NFT establece lo siguiente la DGT: *«Por otra parte, debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que un empresario o profesional presta sus servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto, en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional»*.

Como se puede observar, la nota de la habitualidad no define el ejercicio de una actividad empresarial o profesional a efectos de IVA. Este ejercicio de una actividad empresarial o profesional habrá que definirlo según la intencionalidad en intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, mediante la ordenación por cuenta propia de factores de producción (materiales o humanos), y dicha intencionalidad puede darse aun cuando la prestación de este tipo de servicios no se realice de forma frecuente o recurrente¹⁰².

Por lo tanto, en la medida en que el creador del NFT y transmitente en el mercado primario tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del

¹⁰¹ En un sentido idéntico se ha pronunciado la DGT en sus consultas V1102-12 y V1417-20.

¹⁰² Dicho lo anterior, téngase en cuenta que, aunque el peso sea limitado, la falta de recurrencia o habitualidad en el ejercicio de las actividades no siempre es completamente inocua en la determinación de la sujeción al IVA y la condición de empresario o profesional. En este sentido, y a título de ejemplo, la consulta V3074-17 menciona que la actividad no estaría sujeta a IVA si se trata de una actividad *«de carácter aficionado y no se ejerce en un ámbito de actividad económica»* y, por su parte, las consultas V3692-16 y V1845-21 establecen que las personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen la operación de forma *«puntual y aislada y sin intención de continuidad, al margen de una actividad empresarial o profesional»*.

En idénticos términos se pronuncia la DGT en la mencionada consulta V0486-22 al introducir la siguiente puntualización final: *«No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional»*.

artículo 5 de la LIVA, la transmisión de dicho NFT constituirá una operación sujeta a IVA. Asimismo, como empresarios o profesionales a efectos de IVA, estos artistas y creadores de NFTs deberán cumplir, además, con todas y cada una de las obligaciones formales a las que hace referencia el artículo 164. Uno de la LIVA.

1.2. Caracterización de las operaciones a efectos de IVA: entrega de bienes o prestación de servicios

Sentada la sujeción de estas operaciones a IVA, el siguiente aspecto a determinar es si la transmisión de los NFTs en el mercado primario¹⁰³ (y, en su caso, en el mercado secundario) deben calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos de IVA. Esta calificación en la práctica va a resultar muy relevante en tanto que las reglas de localización aplicables, la aplicación de determinadas exenciones, las reglas de determinación de la base imponible, la determinación del devengo o el tipo impositivo pueden variar en función de si nos encontramos ante una calificación u otra a efectos de IVA.

Vaya por delante que la normativa de IVA no contiene una referencia específica a este tipo de operaciones con NFTs, por lo que será necesario partir de la normativa existente y aplicar la misma al caso concreto atendiendo a las particularidades de los NFTs.

Asimismo, y como ya se ha reiterado previamente en este artículo, debido a la variedad de NFTs existentes en el mercado, no va a ser posible sentar un criterio apriorístico aplicable a todos los NFTs, sino que será necesario efectuar un análisis caso por caso tomando en consideración las características particulares de cada NFT en cuestión. Y es que, recordemos, que dentro de los NFTs nos podemos encontrar con:

- (i) NFTs referenciados a activos físicos.
- (ii) NFTs referenciados a activos virtuales o digitales.
- (iii) NFTs referenciados a determinados derechos.
- (iv) NFTs híbridos que representan activos (físicos o virtuales) junto con determinados derechos.

Teniendo en cuenta las cautelas señaladas, pasamos a continuación a exponer una serie de criterios genéricos. Si acudimos a la normativa de IVA, debemos tener en cuenta (i) que la misma define el concepto de entrega de bienes en el artículo 8 de la LIVA, y (ii) que, siguiendo a la normativa de la UE, ofrece un concepto residual de prestaciones de servicios en su artículo 11 de la LIVA, al calificar como tales a todas las operaciones sujetas a IVA que no constituyan entrega de bienes.

En lo que aquí interesa debemos tener en cuenta que el artículo 8 de la LIVA:

¹⁰³ Y, en su caso, en el mercado secundario, sin perjuicio de lo que se comentará más adelante.

- (i) Establece como regla general en su apartado Uno (artículo 8 Uno de la LIVA) que se considerarán entregas de bienes «*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*»¹⁰⁴.
- (ii) Dentro de las reglas especiales, también se califica como entrega de bienes en el artículo 8. Dos. Apartado 7 de la LIVA el suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, la norma aclara que se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

Por su parte, dentro de la definición de prestaciones de servicios del artículo 11 de la LIVA debemos destacar:

- (i) La regla general del apartado Uno del artículo 11 de la LIVA, en virtud de la cual, a efectos del IVA, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con la LIVA, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.
- (ii) Adicionalmente, dentro de las reglas especiales del apartado Dos del citado precepto, debemos destacar que se califican como prestaciones de servicios:
 - a) Las cesiones del uso o disfrute de bienes (artículo 11.Dos. 3º de la LIVA.)
 - b) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial (artículo 11.Dos.4º de la LIVA).
 - c) El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte (artículo 11.Dos.16º de la Ley de IVA). En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario, ya que, si no, se trataría de una entrega de bienes, dado el carácter residual de esta prestación de servicios.

¹⁰⁴ Nótese que la transmisión del poder de disposición se puede producir por cualquier título jurídico, ya sea el de compraventa, aportación o disolución societaria, resolución administrativa o jurisdiccional, etc.

En aplicación de los preceptos anteriores al caso de los NFTs, y sin perjuicio de la ya señalada necesidad de analizar cada caso concreto, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- (i) La compraventa de aquellos NFTs referenciados (i) a activos virtuales (con independencia de los derechos asociados transmitidos sobre el elemento subyacente), o (ii) a determinados derechos, en principio, se calificarán como prestaciones de servicios a efectos de IVA, en tanto que el elemento que representan no constituye ningún bien corporal ni encajan dentro de ninguna otra regla especial que los califique como prestaciones de servicios.

Esta calificación se ha visto confirmada recientemente por la DGT en sus consultas V0486-22 y V2274-22 anteriormente referenciadas, y, que, por su importancia, pasamos a analizar con más detalle. Estas consultas, la DGT comienza analizando de concepto de NFT¹⁰⁵ y su proceso de creación¹⁰⁶ y transmisión¹⁰⁷, para poder determinar la naturaleza de esta operación a efectos de IVA.

A partir de ahí, tras reproducir el concepto de entrega de bienes¹⁰⁸ (y poner de manifiesto que este tiene carácter comunitario¹⁰⁹), la DGT recuerda (i) que, hasta la fecha de la consulta no hay ningún pronunciamiento al respecto¹¹⁰, y

¹⁰⁵ Definiéndolos en las dos consultas citadas de la siguiente forma: «*los NFT o 'tokens' no fungibles*» son certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología blockchain (la misma que se emplea en las criptomonedas) se asocia a un único archivo digital. Por tanto, los NFT actúan como activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta».

¹⁰⁶ Estableciendo lo siguiente: «*En cuanto al proceso de creación de los NFT, parece que una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o vídeo, por ejemplo), se subiría este a una plataforma, en la que, a través de la tecnología blockchain, tiene lugar la generación del NFT. De esta forma, parecen existir dos activos digitales con entidad propia, esto es, por un lado, el archivo digital subyacente y, por otro, el "token no fungible" o NFT que representaría la propiedad digital del archivo digital subyacente.*».

¹⁰⁷ En relación con la transmisión la DGT aclara que: «*Cabe destacar, no obstante, que lo que va a ser objeto de transmisión, a través de las correspondientes plataformas en línea, es el propio NFT y no el archivo digital subyacente.*».

¹⁰⁸ En los siguientes términos: «*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"*».

¹⁰⁹ En este sentido, tras hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, la DGT recuerda que: «*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 comunitario.*».

¹¹⁰ Cuestión que señala expresamente de la siguiente forma: «*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*

(ii) que los pronunciamientos sobre el tratamiento de las criptodivisas¹¹¹ no son aplicables a los NFTs debido a su distinta naturaleza¹¹².

Siguiendo con dicho razonamiento, la DGT acaba concluyendo en las consultas V0486-22 y V2274-22 que la transmisión de los NFTs objeto de consulta deben calificarse como prestaciones de servicios, y ello en los siguientes términos: *«tampoco procedería la calificación de la venta de los “token” objeto de consulta como entregas de bienes dado que parece que, en todo caso, el bien subyacente no será la propia fotografía digital¹¹³ como bien corporal existente, de forma que la tenencia del NFT no parece dar derecho, en su caso, a la adquisición de dicho bien corporal sino que el bien subyacente parece que tiene, igualmente, carácter digital»*.

Continuando con esta argumentación, la DGT establece una aclaración esencial, debido a la confusión que a menudo existe en el mercado sobre este tipo de operaciones al indicar que *«En definitiva, el objeto de la transacción parece consistir en el propio certificado digital de autenticidad que representa el NFT sin que tenga lugar la entrega física del archivo de imagen ni del propio archivo digital asociado al mismo»*.

Sentado lo anterior, la DGT acaba concluyendo que la transmisión del NFT con las características planteadas en los dos supuestos de hecho planteados en las consultas V0486-22 y V2274-22 constituyen una prestación de servicios a efectos de IVA.

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».

¹¹¹ Los cuales califican las transmisiones de criptomonedas como prestaciones de servicios, como se puede apreciar:

(i) En la jurisprudencia del TJUE, que en su sentencia de 22 de octubre de 2015, asunto David Hedqvist (C263/14), estableció específicamente que, teniendo en cuenta (1) su naturaleza de divisa virtual de flujo bidireccional, y (2) que este tipo de monedas carecen del carácter corporal necesario para que su transmisión sea calificada como una entrega de bienes, la transmisión de criptomonedas debe calificarse como una prestación de servicios en el sentido del artículo 24 de la Directiva de IVA. Para ello, el TJUE se basa también en las conclusiones del abogado General, en particular, en el punto 17 de sus conclusiones.

Se puede acceder a esta sentencia del TJUE por medio de siguiente enlace: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=ES>

(ii) En el mismo sentido, el Comité de IVA de la UE en su reciente documento de trabajo n° 1037 sobre el tratamiento del IVA de los criptoactivos ha asumido dicha calificación del TJUE de prestaciones de servicios a efectos de IVA para los llamados *tokens* de pago.

(iii) Entre otras en, la consulta V2679-21 de la DGT, donde este Centro Directivo concluye que los *bitcoins*, criptomonedas y demás monedas digitales son divisas por lo que los servicios financieros vinculados con las mismas están exentos del IVA en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.18° de la LIVA.

¹¹² Aspecto que manifiesta la DGT en la citada consulta de acuerdo con el siguiente razonamiento: *«No obstante, entiende este Centro directivo que los NFT objeto de consulta no participarían de la naturaleza de las criptomonedas y demás divisas digitales al no configurarse como divisas ni tratarse de bienes fungibles»*.

¹¹³ En el caso de la consulta V2274-22 el elemento subyacente es una ilustración o dibujo.

(ii) Por lo que respecta a los NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico), habrá que examinar con mayor detalle los derechos sobre dicho subyacente atribuidos al titular del NFT. En concreto:

a) Si se produce una cesión total de derechos sobre el subyacente de forma que se pueda considerar que se ha producido una transmisión total del poder de disposición de dicho bien corporal, se podría calificar la transmisión de dicho NFT como una entrega de bienes.

Sin embargo, como ya se ha explicado, estas hoy en día son situaciones minoritarias en el mercado.

b) Si no hay cesión de derechos asociados al elemento subyacente junto con la transmisión del NFT o la cesión de dichos derechos es parcial o limitada, entonces muy probablemente volvamos a estar dentro de la categoría de prestaciones de servicios a efectos de IVA. Y es que, recordemos a estos efectos que las transmisiones de derechos, y más particularmente, las cesiones y concesiones de derechos de autor demás derechos de propiedad intelectual e industrial expresamente son calificadas como prestaciones de servicios por la regla especial del artículo 11.Dos.4º de la LIVA.

Debe destacarse que, sobre este particular, no se pronuncia la DGT ni en su consulta V0486-22 ni en la V2274-22, al centrarse en el tratamiento de los NFTs específicamente consultados (NFTs vinculados a ilustraciones transformadas mediante Photoshop y a dibujos e ilustraciones de tipo digital). Sería conveniente, por tanto, una aclaración sobre esta cuestión.

(iii) Transmisiones de NFTs híbridos. En aquellos casos en los que el NFT en cuestión represente no solo un bien (físico o virtual) sino que incorpore también la transmisión de determinados derechos, su transmisión podrá ser considerada como una operación compleja a efectos de IVA, planteándose la cuestión de si (i) deben separarse y tributar cada una de los elementos y derechos que conforman el NFT atendiendo a su propio tratamiento individual a los efectos del IVA, o (ii) por el contrario, se deben tratar como una única operación global, aplicando a todas las prestaciones de servicios o entregas de bienes que se consideren como operaciones accesorias el tratamiento en imposición indirecta que deba otorgarse a la prestación que se identifique como principal.

Esta es una cuestión que no se encuentra regulada específicamente en la Directiva de IVA y, a nivel doméstico, solo encontramos una sucinta referencia a las operaciones accesorias en el artículo 78. Dos.1º de la LIVA. Sin embargo, como exponen CASCANTE E. y FLORES, A.¹¹⁴ sí que

¹¹⁴ CASCANTE, E. y FLORES, A., «Las operaciones complejas en el IVA: ¿independientes o accesorias?», *Economist&Jurist* [en línea], vol. 26, Nº 222, año 2018, pp. 76-81 [fecha de consulta: 21 de abril de 2022]. Disponible en: <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-destacados/las-operaciones-complejas-en-el-iva-independientes-o-accesorias/>

nos encontramos abundante jurisprudencia del TJUE en esta materia¹¹⁵ que ha tenido su correspondiente reflejo en la doctrina administrativa de la DGT¹¹⁶ y la jurisprudencia.

Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, «TEAC»), en su Resolución de 14 de diciembre de 2017, pone de manifiesto las dos siguientes pautas en relación con el tratamiento que deben recibir estas operaciones complejas:

- La regla general que debe seguirse en el IVA (y así se refleja en la normativa comunitaria reguladora de este impuesto) es que en cada operación sea exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (artículo 1, apartado 2, párrafo segundo). Por tanto, de esta regla se desprende que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA.
- Sin embargo, como complemento a lo anterior, debe tenerse en cuenta que, excepcionalmente, si nos encontramos ante una operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Y es que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención por el IVA, deben considerarse como una operación única cuando no puedan considerarse como operaciones independientes. Y ello ocurre en dos supuestos¹¹⁷:

¹¹⁵ Sentencias del TJUE de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting Linien; de 22 de octubre de 1998, asunto C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin; de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP; 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, Primback; de 3 de julio de 2001, asunto C-389/99, Bertelsmann; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, Levob Verzekeringen y OV Bank; de 6 de julio de 2006, asunto C-251/05, Talacre Beach; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, Aktiebolaget NN; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, Horizon College; 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, Ludwig; 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, Part Service; 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, Swiss Re Germany Holding; de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, Everything Everywhere; de 10 de marzo de 2011, asuntos C-497, 499, 501 y 502/09, Bog; de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, DTZ Zadelhoff vof; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse; 17 de enero de 2013, asunto C-224/11, BGZ Leasing; de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, Zamberk; y de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Polans.

¹¹⁶ Entre las que cabe destacar la consulta V0221-18.

¹¹⁷ En esta misma línea cabe destacar los pronunciamientos de la DGT en sus consultas V1415-21 o V218-19, o la jurisprudencia del TJUE, en su Sentencia de 4 de marzo de 2021, asunto Frenetikexito, C-581/19.

- Cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.
- Cuando uno o varios elementos deben considerarse constitutivos de la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben considerarse como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Esto es, nos encontramos también ante una prestación única cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

En este sentido, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para el destinatario un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

De cara a determinar en cuál de estos escenarios estamos, y en palabras del TEAC *«Teniendo en cuenta esta doble circunstancia que se ha expuesto (cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe dividirse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA) y para concretar y determinar ante qué situación nos encontramos, debe recordarse que no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA, o para determinar la extensión de una prestación y, por tanto, para concretar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión. No obstante, estas apreciaciones deben realizarse considerando el punto de vista del consumidor medio, y debe tenerse en cuenta, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los distintos elementos en que se compone la operación»*.

De acuerdo con este criterio, cuando nos encontremos con un NFT que represente un bien (físico o virtual) e incorpore también la transmisión de determinados derechos, con carácter general, se analizará la calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios y su correspondiente tributación de IVA de cada una de estas prestaciones por separado. Excepcionalmente, solo en aquellos casos en los que se determine que, teniendo en cuenta la importancia cuantitativa y cualitativa de los distintos elementos comprendidos en la transmisión, dentro del conjunto transmitido existe una operación principal y una serie de prestaciones accesorias (que permiten al adquirente del NFT disfrutar en las mejores condiciones de dicha

prestación principal) se aplicará a estas últimas el tratamiento (como entrega de bienes o como prestación de servicios) de la prestación identificada como principal dentro del NFT transmitido.

De lo anterior se desprende que, a día de hoy, en la mayoría de las ocasiones la transmisión de un NFT se encuadrará dentro de la categoría de prestaciones de servicios a efectos de IVA, mientras que su calificación como entrega de bienes va a quedar reservada a casos más excepcionales en la práctica. Sin perjuicio de lo anterior, se deberá estar en disposición de identificar estos últimos supuestos de entregas de bienes para otorgarles un correcto tratamiento a efectos de IVA.

En cualquier caso, no estaría de más una aclaración bien normativa o interpretativa sobre este particular que ayude a otorgar una mayor seguridad jurídica en el mercado, teniendo en cuenta las implicaciones de esta calificación en aspectos como la localización de las operaciones gravadas, que seguidamente analizaremos.

1.3. Localización de las operaciones: servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales susceptibles de aplicación

Como se ha anticipado, la calificación de la transmisión de los NFTs, como entregas de bienes o prestaciones de servicios va a resultar determinante, entre otras cosas, en la determinación de las reglas de localización aplicables a efectos de IVA.

Como quiera que en la generalidad de supuestos nos encontraremos ante una prestación de servicios, comenzaremos analizando las reglas de localización aplicables a estos (haciendo especial referencia a los llamados servicios prestados por vía electrónica y otras reglas especiales que pueden resultar aplicables) para posteriormente hacer una breve referencia a la localización en el caso (claramente residual en la práctica) de que podamos encontrarnos ante una entrega de bienes.

1. Servicios prestados por vía electrónica

Para determinar la localización de las prestaciones de servicios sujetos a IVA, la Ley de IVA establece una regla general en su artículo 69. Uno y determinadas reglas especiales en sus artículos 69. Dos y 70. Tal y como está configurada la norma, la aplicación de la regla general es subsidiaria con respecto a la aplicación de las reglas especiales, de forma que, si se confirma que resulta de aplicación alguna de las reglas especiales previstas en los preceptos citados, prevalecerá esta sobre la aplicación de la regla general del artículo 69 de la LIVA.

Dentro de las reglas especiales, el artículo 69. Tres 4º de la LIVA, define los servicios prestados por vía electrónica como *«aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y*

enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos (...)».

En la medida en que el IVA es un impuesto armonizado a nivel europeo, conviene complementar la definición anterior con lo dispuesto (i) en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE (Directiva de IVA), y (ii) al artículo 7 y Anexo I del Reglamento (UE) N.º 282/2011 modificados por el Reglamento de Ejecución (UE) N.º 1042/2013.

Específicamente, el artículo 7 del Reglamento 282/2011 establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán *«los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información»*.

De esta definición se desprende que deben concurrir los siguientes cuatro elementos para que un servicio se considere prestado por vía electrónica:

- (i) Los servicios deben prestarse a través de Internet o una red electrónica (primer elemento).
- (ii) Son servicios donde su naturaleza hace que la oferta sea esencialmente automatizada (segundo elemento).
- (iii) La naturaleza del servicio permite el suministro con una mínima intervención humana (tercer elemento).
- (iv) La naturaleza de un servicio hace que sea imposible prestarlos en ausencia de tecnologías de la información (cuarto elemento).

En el caso de los NFTs, resulta evidente que se cumplen el primer, segundo y cuarto requisito de los que se acaban de señalar. Pero pueden plantearse más dudas en relación con el tercero (intervención humana mínima), y como expuse en otro trabajo¹¹⁸, *«(...) precisamente este concepto de “grado de intervención humana”, es un concepto controvertido pero que se considera clave para fijar el límite en la consideración de estos servicios como prestados por vía electrónica por parte de la Comisión Europea y por la propia Agencia Tributaria española. De esta forma, en aquellos casos en los que el grado de intervención humana es elevado, muy probablemente no estemos ante un servicio prestado por vía electrónica mientras que, si el grado de intervención humana es reducido, es previsible que estemos en el ámbito del comercio electrónico»*.

Pues bien, en el caso de los NFTs, resulta razonable considerar que la intervención humana en relación con el suministro del NFT (si se asimila el suministro a

¹¹⁸ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021, pp. 15-112.

la mera transmisión del NFT) puede considerarse mínima. Por el contrario, si la apreciación de la intervención humana debe efectuarse con respecto al conjunto, esto es, tomando también en consideración la intervención humana en la elaboración, en su caso, del elemento subyacente dicha intervención humana encontrará más dificultades para poder considerarse mínima.

Naturalmente, esta segunda interpretación podría tener más sentido en aquellos casos en los que se transmitan el NFT junto con el elemento subyacente (o derechos sobre el mismo), casos que, como hemos visto, son más bien minoritarios. Por el contrario, si solo se transmite el NFT de forma aislada, entonces existen más argumentos para defender la concurrencia de esa mínima intervención humana, pero, de nuevo, sería recomendable una aclaración normativa o interpretativa sobre este particular.

Realizadas las reflexiones anteriores, no debemos olvidar que tanto la Ley de IVA, como la normativa comunitaria establecen una lista ejemplificativa de supuestos dentro de las cuales podrían entenderse incluidas las transmisiones con NFTs. En este sentido:

1. El propio artículo 69 Tres 4º de la LIVA establece que se considerarán servicios prestados por vía electrónica *«entre otros, los siguientes:*
 - a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
 - b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
 - c) El suministro de programas y su actualización.*
 - d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
 - e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
 - f) El suministro de enseñanza a distancia».*
2. Asimismo, la legislación de la UE sobre el IVA también proporciona las listas ilustrativas de suministros que se consideran servicios suministrados electrónicamente y de aquellos excluidos de este concepto. En concreto (i) la lista (positiva) de los servicios incluidos en este grupo se encuentra en el artículo 7, apartado 2, y en el anexo I de Reglamento 282/2011, así como en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, y (ii) La lista (negativa) de suministros que no se consideran servicios prestados electrónicamente está contenido en el artículo 7, apartado 3, del Reglamento 282/2011 así como en el Anexo III de la Directiva de IVA.

En el cuadro que se muestra a continuación se detallan aquellos elementos de la lista positiva que, atendiendo a las características de los NFTs, pueden considerarse relevantes:

<p>Categoría del Anexo II de la Directiva 2006/112/CE</p>	<p>Servicios comprendidos en el Anexo I del Reglamento de Ejecución 282/2011</p>
<p>Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos</p>	<ul style="list-style-type: none"> (i) Acceso o descarga de fondos de escritorio. (ii) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas. (iii) Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas. (iv) Suscripción a periódicos y revistas en línea. (v) <i>Weblogs</i> y estadísticas de sitios web. (vi) Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos. (vii) Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados. (viii) Suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, <i>banners</i> en un sitio web o página web. (ix) Uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.
<p>Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio</p>	<ul style="list-style-type: none"> (i) Acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles. (ii) Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos. (iii) Acceso o descarga de películas. (iv) Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles. (v) Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

Pues bien, tal y como hemos visto, dado que en una gran mayoría de supuestos la transmisión de NFTs no constituyen más que suministros, por medios electrónicos, de archivos de metadatos vinculados a un activo virtual (que pueden ser archivos de imágenes, música, textos, manifestaciones artísticas, culturales, deportivas o avatares y elementos digitales de videojuegos) dicha transmisión podrá encuadrarse dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica.

A esta misma conclusión llega la DGT en las ya mencionadas consultas V0486-22 y V2274-22 en las cuales establece lo siguiente sobre este particular: *«los servicios denominados de arte digital que se concretan en la venta del NFT por parte del consultante desde algún tipo de plataforma en línea o marketplace deben ser calificados como servicios prestados por vía electrónica»*.

No obstante, en la medida en que, como se acaba de precisar, uno de los requisitos para acceder a esta calificación de servicios prestados por vía electrónica es que la naturaleza del servicio permita su suministro con una mínima intervención humana, interesa destacar la reflexión efectuada por la DGT en ambas consultas de cara a guardar consistencia con la doctrina anteriormente manifestada por este Centro Directivo en relación con los servicios prestados por artistas de forma digital.

En concreto, la DGT al analizar la calificación de la venta de un NFT como prestación de servicios por vía electrónica recuerda que, de acuerdo con el criterio manifestado en sus consultas V0716-16, V2689-19 o V0025-21 (que analizan servicios prestados por artistas de forma digital), es necesario diferenciar los dos siguientes supuestos:

- (i) Prestaciones de servicios que consisten en el diseño personalizado de un determinado dibujo, archivo, o cualquier otro elemento que es enviado por correo u otro medio electrónico al cliente una vez realizado el mismo.
- (ii) Casos en los que se suministran contenidos digitales no personalizados (ficheros de dibujos, grabados o cualquier otro fichero no personalizado) que sus clientes pueden descargar a través de Internet.

Pues bien, la DGT concluye que la venta del NFT debe clasificarse como un servicio prestado por vía electrónica al considerar que estamos en el segundo de los dos supuestos anteriores y ello dado que no existe ningún encargo que implique la personalización del elemento subyacente al NFT. El razonamiento seguido por la DGT sobre este aspecto es el mismo en las dos consultas referenciadas y se reproduce a continuación: *«el supuesto objeto de consulta no existe un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño o fotografía sino que se trata de fotografías¹¹⁹ que, en su caso, son objeto de transformación por el artista mediante un programa informático y que son objeto de venta si bien, por la propia tecnología blockchain utilizada, se convierten*

¹¹⁹ O, en el caso de la consulta V2274-22, de dibujos e ilustraciones.

en bienes digitales únicos y originales, puesto que no existe otro activo digital idéntico, siendo objeto de transmisión, además, no el propio archivo digital de la fotografía, sino el certificado digital de autenticidad que representa el NFT».

Como servicios prestados por vía electrónica, las reglas de localización para determinar el IVA del territorio aplicable van a depender de la condición y de la localización del destinatario del servicio prestado por el creador del NFT y transmitente en el mercado primario¹²⁰. Así, partiendo de la base de que el vendedor del NFT es un empresario o profesional establecido en España, los distintos escenarios que nos podemos encontrar son los siguientes:

- (i) Cuando el destinatario del servicio prestado sea empresario o profesional¹²¹, hay que diferenciar en función de si el mismo se encuentra establecido en:
 - a) *La Península o Islas Baleares*: en este caso, estaríamos ante una operación interna, de forma que el servicio se considera prestado en el Territorio de Aplicación del IVA español (TAI) y sujeto al IVA español.
 - b) *En un EM de la UE distinto de España*: en este caso, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del EM de destino. La factura se emitiría sin IVA español aplicando el destinatario el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
 - c) *Fuera de la UE*: el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo prevista en el artículo 70 Dos de la LIVA y que se expone más adelante.
- (ii) Cuando el destinatario del servicio prestado sea un consumidor final¹²² será necesario diferenciar en función de dónde se encuentre dicho destinatario. En concreto, el mismo puede localizarse:
 - a) *En la Península o Islas Baleares*: en cuyo caso, el servicio está sujeto al IVA español, considerándose una operación interna. En consecuencia, el vendedor del NFT deberá repercutir el IVA español en la factura que emita para el destinatario de la operación.

¹²⁰ Que, como se desglosará de forma detenida más adelante, podrá ser (i) la propia plataforma (en aplicación del criterio de la consulta V2274-22), o (ii) el comprador último del NFT (si no aplica la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011, y, en consecuencia, la plataforma no es considerada como destinatario-criterio inicialmente sostenido en la consulta V0486-22).

¹²¹ Lo cual ocurrirá, con carácter general, cuando se considere que el destinatario es la plataforma de venta de NFTs o *marketplace* (en aplicación del criterio de la consulta V2274-22).

¹²² Supuesto que nos encontraremos si se considera que la plataforma no es destinataria del servicio, por no aplicarse la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011.

- b) *En otro EM de la UE*: con efectos desde el 1 de julio de 2021, se establece una regla de localización especial debiendo diferenciar los dos siguientes supuestos:
- *Escenario 1*: si, además de cumplirse los requisitos relativos al prestador (vendedor del NFT) y destinatario (consumidor final situado en otro EM de la UE), el importe total de este tipo de prestaciones de servicios del vendedor del NFT (excluido el impuesto), no supera en el año natural anterior la cantidad de 10.000 euros o su equivalente en moneda nacional, se considerará que el servicio se localiza en España (sede del vendedor del NFT y prestador del servicio), y, en consecuencia, estaría sujeto a IVA Español. No obstante, deben tenerse en cuenta las dos siguientes precisiones:
 - En el caso de que esa cantidad se supere durante el año en curso, tributa en destino una vez se exceda dicho umbral.
 - Voluntariamente, se permite que el empresario o profesional lleve a cabo la opción de tributar en destino, aunque no se haya superado el importe límite. Esta opción comprende como mínimo dos años naturales. Si a su finalización no reitera esta opción, la misma es revocada automáticamente.
 - *Escenario 2*: en aquellos casos en los que el importe total de las prestaciones de servicios del vendedor del NFT, excluido el impuesto, supere el umbral de los 10.000 euros, tributará a efectos del IVA en sede del destinatario.

Este cambio en el lugar de tributación viene acompañado de un nuevo régimen al que podrán acogerse voluntariamente los vendedores como prestadores de estos servicios, conocido como régimen de ventanilla única o «*One-Stop Shop*» («OSS»). El mismo permitirá que los vendedores de NFTs no tengan que identificarse y darse de alta en cada EM de consumo, sino que podrán presentar sus declaraciones de IVA desde un único punto en el Portal Web de su Estado de Identificación (en el ejemplo, España). Para ello, deberán expresamente registrarse en este régimen.
- c) *Fuera de la UE*: debe entenderse que los servicios tecnológicos no están sujetos al IVA español, salvo en caso de aplicación de la regla de cierre, que veremos seguidamente.

Las reglas anteriores pueden verse representadas de forma esquemática en el cuadro del **Anexo I**.

2. Problemática práctica debida a la falta de información sobre el destinatario y soluciones articuladas por la DGT

Como se puede observar en el apartado anterior, a la hora de aplicar las reglas anteriores para determinar la localización de los servicios prestados (y con ello, determinar el IVA territorial aplicable a la venta de los NFTs en el mercado primario), resulta esencial conocer quién es el destinatario del servicio, si el mismo actúa o no como empresario o profesional a efectos de IVA, y su localización.

Y es aquí donde se pone de manifiesto que la normativa tributaria vigente —y, en particular, la del IVA— no ha sido adaptada todavía a la realidad de los criptoactivos y, en general, de la tecnología *blockchain*. Y es que, en la práctica, se genera un problema de difícil solución para el vendedor del NFT, el cual, sencillamente, no va a disponer de la información necesaria del comprador para localizar la operación a efectos de IVA. Esto es así en tanto que lo único que podrá conocer dicho vendedor será, como mucho, la clave pública registrada en *blockchain* del adquirente, y, en su caso, el alias o sobrenombre utilizado en la plataforma.

Esta problemática ha sido consultada de forma expresa a la DGT¹²³. De cara a abordar la misma, debemos diferenciar:

- (i) El criterio inicial manifestado por este Centro Directivo en la consulta V0486-22, en la cual la DGT (i) asumía que las plataformas actuaban en nombre y por cuenta ajena¹²⁴, y (ii) se limitaba hacer una referencia a los criterios generales y las presunciones de localización establecidos en el Reglamento 282/2011 (artículo 24 *bis*, 24 *ter* de la citada norma), las cuales debían ser utilizadas por el vendedor del NFT para localizar al comprador del NFT¹²⁵.

¹²³ En concreto, en la consulta V0486-22 se establece expresamente lo siguiente «*El consultante plantea la problemática existente en las transacciones objeto de consulta en relación con la determinación del lugar donde está establecido el cliente dado que dichas transacciones se llevan a cabo a través de plataformas on line de forma anónima toda vez que dichos clientes se identifican únicamente mediante sus “nicks” o “alias”*».

Por su parte, la consulta V2274-22, establece lo siguiente: «*En el caso objeto de consulta debe tenerse en cuenta el hecho de que, de acuerdo con la información suministrada, a los vendedores de esta clase de activos digitales, como el consultante, le es imposible identificar a los compradores de sus servicios electrónicos, los cuales se identifican exclusivamente, y solo en algunos casos, ante las plataformas en línea en la que compran los correspondientes NFTs, las cuales, a su vez, por motivos de protección de datos, seguridad o privacidad actúan de forma opaca, no soliendo compartir dichos datos con los compradores*».

¹²⁴ Sobre este particular, la DGT llevaba a cabo el siguiente razonamiento: «*Del escrito de consulta no puede deducirse en calidad de qué actúa la entidad encargada de la gestión de la subasta en línea, esto es, si en nombre propio o ajeno, si bien el hecho de que se aluda a que la misma no puede proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que su labor de intermediación se limita a actuar en nombre ajeno y no en nombre propio, de suerte que la transacción objeto de consulta parece realizarse entre el consultante y el comprador del bien o servicio digital correspondiente y que la operación debe facturarse por el propio consultante al comprador del NFT. Sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta*».

¹²⁵ Criterios y presunciones que veremos detenidamente más adelante.

Esta mera remisión a los puntos de conexión de los artículos 24 *bis* y 24 *ter* del Reglamento 282/2011 no solucionaban en la práctica el problema en un mercado con unas características tan particulares como el de los NFTs, basados en la tecnología *blockchain*. Y es que, en efecto, en la práctica totalidad de supuestos el vendedor tampoco podía tener acceso a ninguno de los datos referenciados como presunciones de localización por el Reglamento 282/2011¹²⁶.

- (ii) Un cambio relevante con respecto al criterio anterior, puesto de manifiesto en la reciente consulta V2274-22. En esta segunda consulta, una vez constatado que la mera remisión a las presunciones del Reglamento 282/2011 resultaba insuficiente para solucionar el problema del vendedor, matiza el criterio de su anterior consulta y adopta una solución alternativa.

En esencia, esta solución alternativa pasa por considerar que la plataforma de los NFTs (que es la que, en su caso, dispone de la información sobre el comprador del NFT) actúa en nombre propio en lo que respecta a la venta de los NFTs. Así lo manifiesta la DGT en los siguientes términos: *«De esta forma, y toda vez que el vendedor consultante no puede obtener la información necesaria para facturar en nombre propio a los clientes finales, debe ser la propia plataforma en línea la que parece que*

¹²⁶ Ante esta falta de información, un vendedor de NFT establecido en España a efectos de IVA que quisiera evitar cualquier tipo de discusión con la Administración tributaria española se veía obligado a adoptar un criterio de prudencia y considerar, ante la ausencia de información, que todas las operaciones estaban sujetas a IVA español, repercutiendo IVA español por la transmisión de los NFTs (con independencia de que la condición del comprador, de ser conocida, pudiera llevar a una conclusión distinta).

Aunque esta alternativa evitaría eventuales discusiones con la Administración tributaria española (en tanto que se estaría repercutiendo IVA español en exceso), la misma generaba (i) un problema práctico en la determinación de la base imponible (en tanto que el valor del NFT que figura en los *marketplaces* no distingue si el precio incluye o no el IVA), y (ii) un problema de liquidez para el vendedor (en la medida en que el mismo debería ingresar IVA en euros a través del modelo correspondiente cuando las contraprestaciones que perciba del comprador serán en criptodivisas).

Para neutralizar el primero de los dos problemas anteriores, una posible solución sería incluir en los términos y condiciones de la subasta del NFT una aclaración por la cual se establezca que el precio de subasta incluye los impuestos indirectos, de forma que se pueda acreditar en un futuro que los pagos recibidos en criptodivisas por dichos NFTs llevan incluido el IVA correspondiente.

Nótese que la solución que se acaba de exponer también es apuntada por PÉREZ POMBO, el cual, al analizar la contestación a la consulta tributaria vinculante V0486-22 sobre esta problemática, establece lo siguiente: *«Ahora bien, esta circunstancia no le preocupa a la DGT, sencillamente, porque es un problema para el sujeto pasivo del IVA que transmita los NFT's. En efecto, conforme el artículo 19 del Reglamento UE 282/2011, salvo que el destinatario se identifique como empresario o profesional (y proporcione un NIF-IVA) se presume que el destinatario es un consumidor final (B2C). Asimismo, para la no sujeción o exención de gravamen del IVA atendiendo a la localización del comprador, la normativa exige que el transmitente acredite y pruebe que el comprador está establecido fuera de España.*

Por consiguiente, esta opacidad o falta de información hará que, aquel empresario o profesional establecido en España que se dedique a la creación y/o transmisión de NFT's, por defecto, deberá liquidar el IVA por todas y cada una de las operaciones realizadas»; en PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *fiscalblog.es* [en línea], 26 de abril de 2022 [fecha de consulta: 16 de junio de 2022]. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

debe actuar en nombre propio en la venta de los NFTs objeto de consulta frente a los adquirentes finales».

Para articular esta solución, la DGT (i) parte de la aplicación de la presunción contenida en el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011, de forma que asume que la plataforma actúa en nombre propio¹²⁷ y (ii) sobre esa base, considera que se producen dos prestaciones de servicios (una venta de NFT del vendedor a la plataforma y una segunda venta del mismo NFT de la plataforma al comprador) tal y como pasamos a exponer a continuación:

- a) *Aplicación de la presunción del artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 al caso de las ventas de NFTs.* El artículo 9bis del Reglamento 282/2011¹²⁸ establece la siguiente presunción a la hora de localizar las prestaciones de determinados servicios a través de una red de telecomunicaciones, un portal o una interfaz digital:

«A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) *la factura emitida o facilitada por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica deberá indicar con precisión cuáles son tales servicios y el prestador de estos servicios;*

b) *el recibo o la factura que se haya emitido o facilitado al cliente deberá indicar con precisión los servicios prestados por vía electrónica y el prestador de estos servicios.*

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y

¹²⁷ Al contrario de lo que asumía en su consulta precedente, la V0486-22.

¹²⁸ En relación con este precepto, téngase en cuenta que a la fecha de emisión del presente artículo está pendiente de resolución por parte del TJUE el asunto C695-20 Asunto C-695/20 Fenix International Limited contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, donde se plantea la eventual nulidad del artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 por suponer una extralimitación que completa o modifica el artículo 28 de la Directiva de IVA.

El Abogado General determina en sus conclusiones que el artículo 9 bis es válido en la medida en que dicha disposición respeta los objetivos generales esenciales perseguidos por el artículo 28 de la Directiva del IVA, es necesaria o útil para la aplicación de dicho artículo y precisa este último sin completarlo ni modificarlo. Puede accederse a dichas Conclusiones a través del siguiente enlace: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=265601&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=324362>

las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios¹²⁹⁾».

Como se puede observar, el legislador europeo, consciente de la relevancia del rol de las plataformas en el ámbito de las prestaciones de servicios electrónicos y de su acceso a la información de los usuarios, otorga a la mismas un papel central en la determinación de la localización de los servicios a través de la citada presunción. En concreto, ante una eventual falta de información por parte del prestador de los servicios (que los lleva a cabo a través de dichas plataformas) de las características del destinatario final, y asumiendo que estas plataformas sí tienen dicha información sobre el destinatario de los servicios, el artículo 9 bis del citado Reglamento traslada la carga relativa a la localización de los destinatarios de los servicios a las plataformas presumiendo, con carácter general¹³⁰ su actuación en nombre propio.

Pues bien, la DGT en su reciente consulta V2274-22 considera que esta presunción resulta aplicable a las plataformas o *marketplaces* que operan en los mercados de NFTs ante la falta de información disponible para los vendedores de estos criptoactivos, y ello en los siguientes términos: «La presunción contenida en el artículo 9 bis del referido Reglamento 282/2011 aplicable al supuesto objeto de consulta, complementa y matiza el criterio establecido por este Centro directivo en la contestación vinculante de 10 de marzo de 2022, número V0486-22, anteriormente referenciada, y será de aplicación cuando se den las circunstancias señaladas que imposibiliten al prestador del servicio electrónico que se sirve de la plataforma para que facilite su venta, el conocimiento de la información necesaria referente al adquirente que posibilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo respecto de dicha transacción. En estas circunstancias, como se ha señalado será la plataforma quien preste el servicio electrónico en que se concreta la venta de los NFTs en nombre propio y tendrá, en su caso la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido».

La presunción de actuación en nombre propio tiene una consecuencia fundamental y es que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 11.Dos.15º de la LIVA se entiende que la plataforma mediadora ha recibido y prestado por sí mismo el correspondiente servicio. En definitiva, ello implica dividir la prestación de servicios consistente en la venta del NFT en dos operaciones:

¹²⁹ El apartado 3 del citado artículo 9 bis de Reglamento 282/2011 aclara que: «Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará a los sujetos pasivos que se encarguen solamente del procesamiento de los pagos relativos a servicios prestados por vía electrónica o a servicios telefónicos prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet (VoIP), y que no participen en la prestación de esos servicios telefónicos o prestados por vía electrónica».

¹³⁰ Y salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal la plataforma en los términos descritos en el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011.

- Un primera prestación de servicios (venta del NFT) del vendedor a la plataforma: para localizar esta prestación de servicios a efectos de IVA, el vendedor deberá atender a la condición y localización de la plataforma utilizada (de forma que no precisa conocer detalles del comprador final del NFT)
- Una segunda prestación de servicios (venta del NFT) de la plataforma al comprador final del NFT: en este caso, será la plataforma quien deberá disponer de información del comprador del NFT para localizar la operación y determinar el IVA territorial aplicable.

Pasamos ahora a ver el tratamiento y las reglas de localización de cada una de estas dos operaciones.

- b) *Localización de la venta del NFT del vendedor a la plataforma (prestación de servicio por vía electrónica a empresario o profesional)*. La primera venta del NFT desde el vendedor a la plataforma tiene como particularidad que el destinatario (plataforma) actúa como empresario o profesional a efectos de IVA¹³¹. En consecuencia, resultaría de aplicación la regla general de localización de prestación de servicios entre empresarios o profesionales (*business to business* o B2B) prevista en el artículo 69, Uno. 1º de la LIVA, en virtud de la cual, el servicio se localiza en sede del destinatario del servicio (es decir, donde se encuentre establecida la plataforma a efectos de IVA).

Así las cosas, partiendo de un vendedor de un NFT en el mercado primario que se encuentre establecido en España a efectos de IVA, se podrían dar los siguientes escenarios:

- Un primer escenario en el que la plataforma (que, en los términos expuestos, actúa en nombre propio), no tenga en territorio de aplicación del IVA español ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente a efectos de IVA. Esta situación, que como veremos en el apartado de las plataformas, será la más habitual en la práctica, conllevaría que esta primera venta del NFT a la plataforma no se encuentre sujeta a IVA español, de forma que no será necesario emitir la factura con IVA español¹³². A su vez, dentro de este escenario, podemos distinguir en función de si:

¹³¹ Recordemos la presunción de que toda persona jurídica tiene la condición de empresario o profesional a efectos de IVA de conformidad con el artículo 5 de la LIVA.

¹³² Este escenario se plantea precisamente en la contestación a la consulta V 2274-22, en la cual la DGT dispone lo siguiente: «Del escrito de consulta no puede deducirse el lugar de establecimiento de la plataforma en línea que gestiona la venta de los NFTs en nombre propio. Por tanto, y de acuerdo con la regla general relativa al lugar de realización transcrita, el servicio prestado por el consultante a favor de la plataforma, que actúa como empresaria o profesional, no estaría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido en caso que la plataforma, que actúa en nombre

- La plataforma está establecida a efectos de IVA en un EM de la UE distinto de España: en este caso, el servicio no estaría sujeto al IVA español, sino al IVA del EM de destino. La factura se emitiría sin IVA español aplicando el destinatario el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
 - La plataforma está establecida fuera de la UE, en cuyo caso, el servicio no estaría sujeto al IVA, salvo en el caso de que se aplique la regla de cierre relativa al lugar de uso y consumo efectivo prevista en el artículo 70 Dos de la LIVA que examinaremos en el siguiente apartado.
- Un segundo caso (más minoritario en la práctica) en el que la plataforma tenga su sede o esté establecida (por disponer de un EP a efectos de IVA) en el territorio de aplicación del IVA español. En este caso, la factura a emitir por el vendedor del NFT sí debería repercutir IVA español¹³³.

Como se puede observar, con la aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 se soluciona la problemática de la ausencia de información sobre el comprador para el vendedor del NFT en el mercado primario, y ello en tanto que para determinar la correcta tributación en IVA de esta primera operación, el vendedor simplemente necesita saber dónde se encuentra establecida la plataforma a través de la que comercializan sus NFTs (que, generalmente, no se encontrará establecida en España de forma que no será necesario repercutir IVA español).

- c) *Localización de la venta del NFT de la plataforma al comprador final del NFT.* Partiendo de la presunción de la actuación de las plataformas como mediadores en nombre propio, se entenderá que estas prestan a los compradores el mismo servicio que reciben del vendedor del NFT (esto es, que venden a los compradores los NFTs que previamente han adquirido del vendedor).

Para determinar la tributación de esta segunda operación corresponderá a la plataforma (como sujeto pasivo de esta segunda prestación de servicios) determinar la condición de los adquirentes finales de los NFTs objeto de comercialización como empresarios o profesionales o consumidores finales, así como la ubicación de los mismos a efectos de determinar el lugar de realización de la venta de los citados NFTs.

propio, no tuviera en el territorio de aplicación del impuesto ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o residencia habitual que fueran destinatarios de dichos servicios».

¹³³ La propia DGT en su consulta V2274-22 también contempla esta posibilidad en los siguientes términos «No obstante, en caso contrario, dichos servicios sí estarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento».

En la medida en que los adquirentes pueden ser indistintamente empresarios o profesionales actuado como tales o consumidores finales a efectos de IVA, la plataforma deberá aplicar las reglas expuestas en el apartado anterior que resulten aplicables para cada caso.

Con carácter adicional, cabe recordar que las propias plataformas también podrán hacer uso de los criterios generales y presunciones establecidos en el Reglamento 282/2011 para localizar a los compradores de los NFTs (que no dejan de ser usuarios de dichas plataformas). En concreto, la DGT hace referencia:

- A la regla del artículo 24 *bis* del Reglamento de Ejecución 282/2011¹³⁴.
- A las presunciones del artículo 24 *ter* letras a) b) y c) del citado Reglamento 282/2011¹³⁵ (lugar de instalación de la línea fija terrestre —para servicios prestados a través de línea fija terrestre—; código del teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de los servicios —para servicios prestados a través de redes móviles—; lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar —para servicios en los que se utilicen estos dispositivos—).
- La regla residual del artículo 24. *ter* d) lugar que permite, para casos no contemplados en las reglas anteriores:
 - Presumir que el cliente que se encuentra localizado sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los enumera-

¹³⁴ En cuyo apartado 1 se establece que «A efectos de los artículos 44, 58 y 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio».

¹³⁵ Recordemos que este artículo establece las siguientes presunciones: «A efectos del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, en el caso de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo:

a) a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar de instalación de la línea fija terrestre;

b) a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recepción de dichos servicios;

c) para los que sea necesario utilizar un dispositivo descodificador o similar o una tarjeta de televisión, y en los que no se utilice una línea fija terrestre, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual, en el lugar donde se encuentre el descodificador o dispositivo similar o, si ese lugar no se conociera, en el lugar al que se envíe la tarjeta de televisión para ser utilizada en ese lugar».

dos en el artículo 24 *septies* del Reglamento 282/2011¹³⁶. Estos elementos de prueba son: (i) la dirección de facturación del cliente; (ii) la dirección de protocolo Internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización; (iii) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; (iv) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente; (v) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio, y (vi) otra información relevante desde el punto de vista comercial.

- Presumir que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 *septies*, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios, siempre que el valor total de los servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 euros o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior.

Resulta evidente que, con el criterio de la consulta V2274-22, se soluciona el problema asociado a la falta de información disponible para los vendedores de los NFTs en el mercado primario, pero se traslada a las plataformas la problemática de identificar la condición con la actúan los compradores de los NFTs (como empresarios o profesionales o consumidores finales) y su localización. Ahora bien, este traslado se fundamenta en cierta manera en el hecho de que resulta más probable

¹³⁶ El artículo 24 *Septies* del Reglamento 282/2011 establece lo siguiente: «A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE y de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 24 *ter*, letra d), o en el artículo 24 *quinquies*, apartado 1, del presente Reglamento, serán en particular elementos de prueba los siguientes:

a) la dirección de facturación del cliente;
b) la dirección de protocolo Internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización;
c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco;
d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente;
e) la ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;
f) otra información relevante desde el punto de vista comercial».

que estas plataformas puedan contar con la información necesaria de los compradores para localizar las operaciones a efectos de IVA¹³⁷, o, al menos, articular mecanismos para asegurarse que disponen de la misma.

En cualquier caso, no debemos olvidar que la solución propuesta por la DGT en su consulta V2274-22 pivota sobre la aplicación de la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011¹³⁸. Pero el mismo precepto que contiene dicha presunción admite como excepción a la aplicación de la misma determinados supuestos¹³⁹ en los que se cumpla cumulativamente que (i) el vendedor del NFT sea reconocido expresamente como tal por la plataforma; (ii) que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre la plataforma y los usuarios, y (iii) que se cumplan las condiciones y requisitos relativos a las facturas contenidos en el propio artículo.

Finalmente, cabe recordar que en aquellos casos en los que las reglas de localización aplicables a los servicios prestados por las plataformas determinen que la operación se localiza fuera de un EM de la UE, puede resultar de aplicación la regla de cierre o uso efectivo de en los términos que se exponen seguidamente.

3. Regla de Cierre o Utilización efectiva

Como se acaba de anticipar, cuando se vende un NFT por un empresario o profesional localizado en España (bien el vendedor o bien la plataforma, en función del caso)¹⁴⁰ a un comprador (bien sea empresario o profesional o bien particular) que se encuentre localizado en un tercer estado, en principio la transmisión del NFT no llevaría asociado IVA en España salvo que, en aplicación de la regla prevista por el artículo 70. Dos, se entienda que el uso o utilización efectiva se realicen en territorio de aplicación del IVA.

Como se puede observar, esta cláusula de cierre del artículo 70. Dos de la LIVA tiene como objetivo atraer a España la tributación de determinadas prestaciones de servicios cuando su utilización o explotación efectiva se produzca en este territorio.

La DGT, en la consulta V0488-22 y en la consulta V2274-22 hace referencia específica a esta regla de cierre en un caso de transmisión con NFTs. A este respecto, la DGT establece que, con carácter general, las ventas de NFTs podrían entenderse producidas en el territorio de aplicación del impuesto, y, por lo tanto, sujetas a IVA, cuando, a pesar de que, en aplicación de los criterios generales de

¹³⁷ No olvidemos que los compradores de los NFTs, como usuarios de las plataformas, podrán verse obligados a identificarse a la misma. Y en caso contrario, las plataformas tienen siempre la opción de exigir dicha información a estos en caso de que quieran adquirir a través de la misma.

¹³⁸ Cuya validez será objeto de tratamiento por el TJUE en el asunto C695-20 Asunto C-695/20 Fenix International Limited contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

¹³⁹ Excluyéndose de esta posibilidad a las plataformas que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen los términos y las condiciones generales de la prestación.

¹⁴⁰ Cuya transmisión se califique como prestaciones de servicios por vía electrónica.

localización se entendieran realizadas fuera de dicho territorio, se cumplieran los siguientes requisitos:

1. Que los servicios sean los expresamente citados en el artículo 70. Dos de la LIVA (entre los que se encuentran los servicios prestados por vía electrónica).
2. La regla no requiere un tipo de destinatario específico para operar en caso de servicios prestados por vía electrónica, a diferencia de otras categorías.
3. Que la aplicación de las reglas generales de localización conduzca a que los servicios se entiendan prestados fuera de la UE (exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla).
4. Que los servicios concernidos sean utilizados o explotados efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del IVA.

Este último requisito deberá valorarse de forma individualizada de acuerdo con la naturaleza del servicio de que se trate. Asimismo, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicabilidad de la norma ha de ser un servicio que, de alguna forma, directa o indirecta, esté relacionado con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del IVA.

Sobre este particular, la DGT en su consulta sobre NFTs realiza un repaso de la jurisprudencia del TJUE (Asunto C-593/19, SK Telecom¹⁴¹ y Asunto C-1/08, Athesia Druck Srl), del Tribunal Supremo¹⁴² (sentencias de 16 de diciembre de 2019, número 1782/2019 Rec. 6477/2018, y de 17 de diciembre de 2019, número 1817/2019 -Rec. 6274/2018-) y de las Resolución del TEAC de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-201) para acabar concluyendo lo siguiente:

«En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con indepen-

¹⁴¹ Que aclara, entre otras cuestiones, que la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

¹⁴² Sentencias que concluyen que, con carácter general, la regla de uso y explotación efectivos prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, ya sea esta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del IVA.

dencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

Como se puede observar en las citadas consultas se confirma la posible aplicación de esta regla de cierre a los NFTs, se lleva a cabo un repaso genérico de las pautas a tener en cuenta a la hora de aplicar esta regla de uso efectivo, pero no se realiza una aplicación específica de las mismas al caso de la transmisión de un NFT, más allá de indicar que se trata de una cuestión de hecho que deberá analizarse caso a caso. Subsiste, por tanto, la duda de cuándo se puede interpretar que un NFT se considera usado o explotado efectivamente en el territorio de aplicación del IVA, cuestión que va a resultar complicada de determinar en la práctica con la consiguiente inseguridad jurídica y conflictividad que de ello se puede derivar.

4. Otras reglas de localización aplicables

Sin perjuicio de que, como hemos visto, la mayoría de las transmisiones de NFTs se enmarcarán dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica y se localizarán conforme a las reglas establecidas para estos, debido a la gran variedad de NFTs que podemos encontrarnos en el mercado y a la amplia gama de bienes y servicios a los que estos hacen referencia, no se puede descartar que pueda resultar de aplicación alguna otra regla especial de localización para prestaciones de servicios prevista en la normativa de IVA.

De ahí la reiterada advertencia de la importancia del análisis caso por caso del NFT en cuestión. Pongamos por ejemplo un NFT que contiene el derecho al acceso a un determinado concierto localizado en España. Si el NFT está referenciado únicamente a este derecho de acceso, entendemos que se aplicarían las reglas especiales de artículo 70.Uno 3º y 70.Uno 7º de la LIVA que establecen que se entienden realizados en el territorio de aplicación del IVA los siguientes servicios:

- (i) Los servicios relacionados con el acceso (entrada) a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al acceso, cuando dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en dicho territorio y el destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- (ii) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización

de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

De acuerdo con las reglas anteriores, y atendiendo a la naturaleza del destinatario, ocurrirá que (i) si el comprador del NFT es un empresario o profesional, la venta del NFT estará sujeta a IVA español por ser este el territorio donde materialmente se realicen los servicios de acceso (entrada) al citado concierto, y (ii) si es un particular, todos los servicios relacionados con este concierto tributan en España por ser el lugar donde materialmente se efectúen, incluido el acceso (entrada) a dicho concierto¹⁴³.

Otro ejemplo podría ser si un NFT lleva asociado un derecho a arrendar un determinado y exclusivo inmueble durante un periodo determinado de tiempo. Pocas dudas se generarían en este caso a la hora de considerar que el servicio que se adquiere con la compra del *token* es un servicio relacionado con bienes inmuebles que se localizarían en el territorio en el que radique dicho bien inmueble. Así las cosas, si el inmueble al que da acceso el NFT en cuestión está localizado en territorio español, la venta de ese NFT podría estar sujeta a IVA español por aplicación de la regla especial del artículo 70.Uno.1º de la LIVA.

Estas reglas especiales también deberán tomarse en consideración para aquellos NFTs híbridos, que comprendan varias prestaciones, y en las que no podamos determinar que hay una prestación principal y varias subsidiarias, en tanto que en este caso cada prestación se localizará conforme a la regla de localización del IVA que les resulte individualmente aplicables.

5. Regla de localización en caso de entregas de bienes

Evidentemente, para aquellos NFTs (más difíciles de encontrar en este momento en el mercado) cuya transmisión pueda considerarse a efectos de IVA como una entrega de bienes¹⁴⁴, debemos recordar que las reglas de localización aplicable serán distintas a las que se acaban de exponer.

En concreto, en función del tipo de activo físico subyacente y de las condiciones de la transmisión, habrá que atender a las reglas especiales (i) de bienes objeto de expedición o transporte (art. 68.Dos.1º de la LIVA); (ii) de bienes inmuebles (art. 68.Dos.3º de la LIVA); (iii) ventas a distancia (art. 68.Tres, Cuatro y Seis de la LIVA); (iv) ventas a distancia intracomunitarias de bienes(art. 68.Tres, Cuatro

¹⁴³ Nótese que, a partir de 2025, los conciertos en *streaming* también tendrán asociada una regla especial de localización.

¹⁴⁴ Que, recordemos, serían NFTs referenciados a activos físicos y cuya transmisión atribuya los derechos del elemento subyacente de forma que con la transmisión del NFT, también se transmite el poder de disposición sobre dicho activo físico.

de la LIVA, o (v) ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros (art. 68.Tres de la LIVA).

En su defecto, y de no resultar de aplicación ninguna de las reglas anteriores, se atenderá al lugar de puesta a disposición, conforme a la regla general del artículo 68.1 de la Ley de IVA.

Por último, en relación con la entrega de bienes, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con el artículo 8 *bis* de la LIVA las plataformas digitales pasan a ser las responsables de recaudar e ingresar el IVA cuando faciliten cualquiera de las dos siguientes operaciones: (i) ventas a distancia de bienes importados de terceros estados a través de estas plataformas cuando el valor intrínseco no exceda de los 150, y (ii) ventas a distancia de bienes comunitarios efectuadas por medio de estas plataformas, cuando dichas ventas sean realizadas por compañías no establecidas en territorio comunitario¹⁴⁵.

1.4. *Cuestiones conflictivas: eventual aplicación de exenciones y tipo impositivo aplicable*

Para finalizar este análisis de las ventas de NFTs en el mercado primario, hay dos cuestiones que pueden resultar controvertidas a las que se debe hacer referencia, sobre todo en aquellos NFTs desarrollados dentro del sector del arte físico o digital. Estas dos cuestiones están directamente relacionadas y son consecuencia de la problemática de la calificación de las ventas de NFTs como entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos de IVA anteriormente señalada y son las siguientes:

- (i) *Eventual aplicación de la exención prevista en el artículo 20. Uno 26^a de la Ley de IVA.* Este precepto establece que estarán exentos «*Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores*».

En virtud de este artículo, están exentos los servicios que prestan las personas físicas que sean autores de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos y cómics, ensayos y libretos y demás obras plásticas originales. También los autores de obras científicas, literarias o artísticas originales, actualizadores,

¹⁴⁵ Para una mayor información sobre estos supuestos se puede acudir a EGEA PÉREZ-CARASA, I. (2021), «Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (E-Commerce)», *Derecho Digital e Innovación. Digital Law and Innovation Review*, núm. 10 (octubre-diciembre), 2021.

anotadores, autores de compendios, resúmenes o extractos, autores de arreglos musicales, etc.

Sin embargo, la DGT ha señalado reiteradamente dos restricciones relevantes a la aplicación de esta exención. En concreto, la DGT considera (i) que la exención no procede cuando el prestador de los servicios no es una persona física (sino una persona jurídica)¹⁴⁶, y (ii) que la citada exención no se extiende, en ningún caso, a las operaciones que tengan la consideración de entregas de bienes a efectos del IVA¹⁴⁷.

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que la mayor parte de la transmisión de NFTs en el mercado primario seguirán la calificación de prestaciones de servicios, confirmada por la DGT en su consulta V0486-22¹⁴⁸, las mismas no encontrarían impedimento para aplicar esta exención, siempre que el vendedor sea una persona física autora de la obra subyacente. Ahora bien, dado el énfasis puesto de manifiesto por la DGT en su consulta al aclarar que existen dos activos distintos (el NFT como certificado y el activo subyacente), se plantea la duda de si el hecho de que el certificado (NFT) que se transmite no tenga el citado carácter artístico podría ser utilizado por la Administración tributaria para denegar la aplicación de esta exención. *A priori*, dado que el literal de la exención hace referencia a «servicios profesionales prestados por artistas», existirían argumentos para defender la aplicación de la exención aun cuando lo que se transmita no sea la obra artística en sí, sino un certificado criptográficamente firmado sobre la misma.

No obstante, no se puede descartar una opinión en contra de este criterio y no estaría de más que esta cuestión sea aclarada específicamente por la normativa, o por la vía interpretativa (a través de una Resolución o una consulta de la DGT).

Por otra parte, aquellas transmisiones de NFTs que se califiquen como entrega de bienes no podrán ampararse en esta exención. Recordemos que, en principio, estas serán solo transmisiones de NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico) que vayan acompañadas de una cesión total de derechos sobre el subyacente¹⁴⁹. A pesar de que estas operaciones no puedan aplicar la exención, dichas transmisiones sí podrán aplicar el tipo reducido del IVA conforme pasamos a exponer a continuación.

- (ii) *Tipo impositivo aplicable.* El artículo 91, Uno, número 4, de la LIVA establece que se aplicará el tipo del 10 %, entre otras, a las importaciones

¹⁴⁶ Entre otras, consultas V709/08, V2247-08 y V2272-08.

¹⁴⁷ Sirva como ejemplo el criterio manifestado por la DGT en su consulta V3074-17 por su claridad.

¹⁴⁸ Por tratarse de NFTs referenciados a activos virtuales o a derechos, o NFTs que no atribuyen derechos sobre la obra subyacente en caso de ser esta una obra física.

¹⁴⁹ De forma que se pueda considerar que se ha producido una transmisión total del poder de disposición de dicho bien corporal.

de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea su importador, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

- a) Por sus autores o derechohabientes.
- b) Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte¹⁵⁰, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

La definición de objetos de arte la encontramos expresamente recogida en el artículo 136 de la LIVA a estos efectos¹⁵¹. De acuerdo con los preceptos citados, solo se aplicará el tipo del 10 % a aquellas ventas (i) que sean calificadas como entrega de bienes¹⁵², y (ii) siempre que el elemento entregado sea considerado expresamente como objeto de arte a efectos de IVA.

Por lo tanto, el tipo impositivo reducido solo se aplica, en su caso, a las operaciones que tengan por objeto entregas de bienes quedando excluidas las prestaciones de servicios, incluidas las cesiones de derechos sobre dichos bienes (aunque, como acabamos de ver, algunas prestaciones de servicios artísticos pueden estar

¹⁵⁰ A los que se refiere el artículo 136 de la LIVA.

¹⁵¹ De conformidad con el artículo 136.Uno. apartado 2º de la LIVA, se considerarán objetos de arte los bienes enumerados a continuación:

- a) Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).
- b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).
- c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).
- d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.
- e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.
- f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.
- g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

¹⁵² Aspecto confirmado por la DGT, entre otras, en la consulta V3074-17 anteriormente mencionada.

exentas). De esta forma, las prestaciones de servicios no amparadas por la exención deberán aplicar el 21 % de IVA del tipo general.

En aplicación de lo anterior al caso concreto de la venta de NFTs nos encontramos que, si se sigue la calificación otorgada por la DGT de servicios prestados por vía electrónica, dichas operaciones no podrán aplicar el tipo impositivo reducido del 10 % y, siempre que no puedan quedar amparadas por la exención, tributarán de forma obligatoria al tipo impositivo general del 21 %¹⁵³.

Solo en aquellos casos en los que se transmitan NFTs referenciados a activos físicos (por ejemplo, a obras de arte en soporte físico) que vayan acompañadas de una cesión total de derechos sobre el subyacente (de forma que se pueda considerar que hay una transmisión total del poder de disposición sobre una obra de arte física) cabría plantearse aplicar el tipo reducido del 10 %, por encontrarnos, en estos supuestos, ante entregas de bienes (y siempre que el elemento subyacente pueda ser calificado como objeto de arte atendiendo al artículo 136 LIVA).

2. Tratamiento de los NFTs transmitidos en el mercado secundario

Si en el mercado primario la regla general es que las operaciones queden dentro del ámbito de aplicación del IVA (por tener los transmitentes la consideración de empresarios o profesionales a efectos de IVA), esta pauta se invierte en el mercado secundario.

Y es que, a excepción de las transmisiones en el mercado secundario que puedan efectuar personas jurídicas¹⁵⁴, con carácter general, los inversores personas físicas en NFTs actúan como inversores privados y no tendrán la consideración de empresarios o profesionales de conformidad con el artículo 5 de la LIVA. En consecuencia, este tipo de operaciones quedarán excluidas de su sujeción al IVA para pasar a encontrarse dentro del ámbito objetivo de aplicación de la modalidad de TPO del ITPAJD.

El artículo 7.1 a) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, «**TRLIRPA-JD**»), aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, dispone expresamente que son transmisiones patrimoniales sujetas «A) *Las trans-*

¹⁵³ En esta misma línea se pronuncian:

(i) PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *Fiscal Blog* [en línea], 26 de abril de 2022, [fecha de consulta: 5 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

(ii) ORTIZ, V., «Todas las dudas que plantea la Hacienda de España con su respuesta sobre fiscalidad de NFTs», *Observatorio Blockchain*. [en línea], 28 de abril de 2022, [fecha de consulta: 18 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://observatorioblockchain.com/nft/todas-las-dudas-que-plantea-hacienda-de-espana-con-su-respuesta-sobre-fiscalidad-de-nft/>

¹⁵⁴ Con respecto a las cuales, recordemos, existe una presunción *iuris tantum* de que las mismas son empresarios o profesionales a efectos de IVA.

misiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas».

Teniendo en cuenta la amplitud de la definición realizada por el precepto anterior del hecho imponible, la sujeción a la modalidad de TPO de la transmisión de NFTs por parte de personas que no son empresarios ni profesionales a efectos de IVA resulta evidente. Adicionalmente, si se atiende a la incompatibilidad entre las tres modalidades de este impuesto, la sujeción de la transmisión a TPO excluye la posibilidad de que la misma se encuentre sujeta a las otras dos modalidades del impuesto.

Dicho lo anterior, cabe señalar tres aspectos problemáticos que surgen en relación con la tributación de estas operaciones por la modalidad de TPO, que son (i) el ámbito de aplicación territorial; (ii) el tipo impositivo aplicable, y (iii) la falta de información del comprador (sujeto pasivo de este impuesto) sobre la condición del vendedor, aspectos que pasamos a ver detenidamente:

2.1. *Ámbito de aplicación territorial del TPO*

Dado el carácter global y descentralizado que caracteriza las operaciones con NFTs, y sin perjuicio de que la operación en cuestión se encuentre dentro del ámbito objetivo de aplicación del TPO, cabe plantearse, en primer lugar, si una transmisión de un NFT puede gravarse en España de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.1 a) de la LITPAJD y del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (**Reglamento ITPAJD**).

Tal y como se expone MELÓN MUÑOZ, A.¹⁵⁵, estos dos preceptos, establecen las siguientes reglas para determinar si el TPO puede exigirse en España:

- (i) *Transmisión de bienes inmuebles.* El impuesto por la modalidad TPO se exige en todo caso, cuando los bienes transmitidos radiquen en territorio español, con independencia de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión.
- (ii) *Transmisión de bienes muebles o semovientes.* Debe diferenciarse en función del lugar en que estén situados. Así, el impuesto se exige por la modalidad TPO cuando los bienes estén situados:
 - a) En territorio español, al margen de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión o sus efectos.

¹⁵⁵ MELÓN MUÑOZ, A., *Memento Práctico Francis Lefebvre Transmisiones (ITP y AJD)*, 18 de marzo de 2020. Epigrafe 6815.

- b) En territorio extranjero, siempre que el sujeto pasivo tenga su residencia en España, salvo que la transmisión patrimonial se realice en el extranjero y, además, haya de surtir efectos exclusivamente fuera del territorio español.

Esto es, quedan sujetas a esta modalidad del impuesto las transmisiones de bienes muebles situados en el extranjero (i) cuando el sujeto pasivo tenga su residencia en España, si la transmisión patrimonial tiene lugar en este país, aunque surta efectos exclusivamente en el extranjero, y (ii) si la transmisión surte efectos en España, aunque se realice en el extranjero¹⁵⁶.

- (iii) *Transmisiones de derechos*. El impuesto se exige por la modalidad TPO cuando los derechos puedan ejercitarse o hayan de cumplirse:
 - a) En territorio español, con independencia de cuál sea la residencia del sujeto pasivo y del lugar en que tenga lugar la transmisión.
 - b) En territorio extranjero, siempre que el sujeto pasivo tenga su residencia en España, y la transmisión patrimonial surta efectos dentro del territorio español.

De las reglas anteriores se desprende que, en el caso de bienes muebles o derechos (categoría donde más probablemente puedan encajar los NFTs), la operación tributará en España si el adquirente del NFT es residente fiscal en España, con independencia de dónde se sitúen dichos bienes o derechos. Por el contrario, si el adquirente es no residente en España, solo podrán tributar por TPO en este territorio las transmisiones de NFTs:

- (i) Que se consideren situados en territorio español (para los bienes muebles) o puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en este territorio (para los derechos).
- (ii) Que se consideren situados en el extranjero, pero que dicha transmisión patrimonial de bienes muebles o derechos surta efectos dentro del territorio español.

Este último supuesto de adquirente no residente en territorio español entronca con la problemática de la localización de los NFTs ya señalada al analizar la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero y la tributación en IRNR. Y es que, resulta muy complicado determinar, con la normativa vigente hoy

¹⁵⁶ En otras palabras, no quedan sujetas a la modalidad TPO del ITP y AJD las transmisiones onerosas de bienes muebles situados en territorio extranjero, cuando el sujeto pasivo tenga su residencia fuera de España, o cuando teniéndola en España, la transmisión patrimonial se realice en el extranjero y haya de surtir efectos exclusivamente fuera del territorio español.

en día, dónde se localiza un NFT y en qué territorio surte efectos la transmisión de este tipo de criptoactivos¹⁵⁷.

De nuevo, este es un aspecto clave que debería estar contemplado por la norma, la cual debe ser adaptada a esta nueva realidad, y hasta que esto llegue, serían deseables unas guías interpretativas de la Administración tributaria que permitan determinar la tributación de estas operaciones con algo más de seguridad jurídica.

2.2. Tipo impositivo aplicable a la transmisión de los NFTs

Si acudimos a lo dispuesto en los artículos 11, 16 y 17.1 de la LITPAJD nos encontramos que los tipos de gravamen aplicables a nivel estatal son los tres siguientes:

- (i) *Tipo del 6 %*. Para la transmisión de bienes inmuebles, y constitución y cesión de derechos reales sobre bienes inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.
- (ii) *Tipo del 4 %*. Para la transmisión de bienes muebles y semovientes, constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles o semovientes, excepto los derechos reales de garantía.
- (iii) *Tipo del 1 %*. Constitución de derechos reales de garantía (hipoteca, inmobiliaria o mobiliaria, prenda, con o sin desplazamiento, anticresis), pensiones, fianzas o préstamos, incluso los representados por obligaciones, cesión de créditos de cualquier naturaleza, y subrogación en los derechos del acreedor prendario, hipotecario o anticrético.

Como se puede observar, el tipo impositivo de TPO aplicable a los NFTs va a depender de la categoría de bienes o derechos en las que debemos encuadrar a estos criptoactivos. A estos efectos, debemos recordar que el artículo 3 de la LITPAJD indica expresamente que *«para la calificación jurídica de los bienes sujetos al impuesto por razón de su distinta naturaleza, destino, uso o aplicación, se estará a lo que respecto al particular dispone el Código Civil o, en su defecto, el Derecho Administrativo»*.

Siguiendo a dicho precepto, la determinación de la naturaleza de un bien determinado a efectos del ITP y AJD hay que referirla al Código Civil, y, en concreto, a los artículos 333 a 337 de dicha norma. Así lo ha confirmado la DGT entre otras, en

¹⁵⁷ En este mismo sentido se pronuncia PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits...», *op. cit.*, en los siguientes términos: *«Ahora bien, el lio vendrá si el adquirente es no residente, porque la normativa vigente (Real Decreto-legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), con una redacción del siglo pasado, señala que, «no se exigirá el impuesto (...) por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español». Ahora que alguien me concrete en qué jurisdicción se sitúan y dónde surtirían efectos las transmisiones de NFT»*.

sus consultas V1308-07, V2034-07, V1823-08, V0107-10 y V0818-10. Sirva como ejemplo la consulta V1308-07, en la que la DGT establece lo siguiente: «*Conforme al precepto transcrito, salvo la regla especial contenida en su segundo párrafo, para determinar si un bien es mueble o inmueble debe acudir al Código Civil, el cual regula esta materia en sus artículos 333 a 337. En síntesis, el Código Civil establece en el artículo 334 una lista cerrada de bienes inmuebles, añadiendo en el artículo 335 que se reputan bienes muebles los susceptibles de apropiación no comprendidos en el artículo anterior. La definición residual de bienes muebles se completa en el artículo 336 con una lista abierta —ad exemplum— de bienes muebles*».

Pues bien, dado el carácter residual de bienes muebles otorgado por el artículo 335 del CC, parece razonable entender incluidos en esta categoría la mayoría de los NFTs, de forma que su transmisión quedará gravada por el tipo impositivo del 4 % (de aplicarse la normativa estatal)¹⁵⁸.

Ahora bien, la falta de adaptación de la norma a esta nueva realidad de los NFTs genera dudas hasta para llegar a esta conclusión, no pudiéndose descartar una interpretación diferente. Y es que, una vez más, debería adaptarse la normativa para contemplar estos supuestos, tal y como expone PÉREZ POMBO, E.¹⁵⁹ en los siguientes términos: «*Nuevamente aflora la necesidad de revisar los conceptos tradicionales de bienes acorde con la aparición de los «activos digitales» y reforma el Código Civil para incorporar esta realidad. En mi modesta opinión, quizás la solución pasaría por contemplar los «digital assets» como una categoría independiente y diferenciada de las categorías tradicionales (bienes inmuebles y muebles)*».

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que el ITPAJD es un impuesto que se encuentra cedido a las Comunidades Autónomas (CC. AA.), regulándose (i) el alcance de la cesión; (ii) los puntos de conexión, y (iii) el alcance de las competencias normativas de las CC. AA. para este impuesto a través de la Ley 22/2009¹⁶⁰. Nótese, no obstante, que en todas las normativas autonómicas también se diferencia el tipo de gravamen en función de la categoría de bienes o derechos en la que nos encontremos, por lo que las reflexiones anteriores resultan igualmente aplicables.

¹⁵⁸ Excepción hecha de aquellos NFTs que otorguen derechos sobre bienes inmuebles.

¹⁵⁹ PÉREZ POMBO, E., «Fiscalidad de la venta de tuits...», *op. cit.*

¹⁶⁰ En virtud de estos puntos de conexión:

(i) Para la transmisión de bienes muebles se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que el adquirente tenga su residencia habitual (en caso de que el adquirente sea persona jurídica, será la CC. AA. de su domicilio fiscal).

(ii) Para la transmisión de bienes inmuebles, o constitución y cesión de derechos de bienes inmuebles sobre los mismos, se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que radique el bien inmueble.

(iii) Para la transmisión de valores, se entenderá cedido el rendimiento y se aplicará la normativa de la CC. AA. en la que se formalice la operación.

2.3. Falta de información del comprador sobre la condición del vendedor

La tercera cuestión problemática está muy relacionada con la que hemos señalado previamente en el ámbito del IVA y es la falta de información disponible para el obligado tributario llamado a liquidar el impuesto. Recordemos que, al contrario de lo que ocurre en el IVA de acuerdo con el artículo 34.a) de la LITPAJD, el contribuyente y, por tanto, el obligado a liquidar el TPO es el adquirente de los bienes y derechos.

Pues bien, tal y como están configurados los mercados de NFTs y como consecuencia del carácter pseudo-anónimo propio de la tecnología *blockchain*, el comprador únicamente va a conocer la clave pública del vendedor (y, como mucho, su alias de usuario en la plataforma) pero no va a poder conocer con certeza ni su localización ni si está actuando como empresario profesional efectos de IVA.

Ello lleva en la práctica a que la mayoría estas operaciones no estén siendo declaradas por los compradores. Urge, por tanto, buscar una solución a esta falta de información que impide a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias en materia de TPO¹⁶¹.

3. Tratamiento en IVA o TPO de la entrega de criptodivisas a cambio de la adquisición de NFTs

Tanto en las transacciones efectuadas en el mercado primario como en las llevadas a cabo en el mercado secundario, generalmente la contraprestación pagada por la adquisición de los NFTs son criptodivisas. Ello nos lleva a plantearnos si dicha transmisión de criptodivisas en sí misma considerada puede llevar asociada alguna tributación desde el punto de vista de imposición indirecta.

Pues bien, como expliqué en un artículo anterior¹⁶², la entrega de criptodivisas tendrá la consideración de una operación sujeta (i) a IVA (si el transmitente es empresario o profesional a efectos de este impuesto), o (ii) a TPO (si el transmitente de la moneda virtual no tiene dicha condición), pero en ambos casos, estará exenta de dichos impuestos. Esto es así dado que:

- (i) De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE en la sentencia de 22 de octubre de 2015, David Hedqvist (asunto C-264/14) y la doctrina de la DGT (entre otras, las consultas V1748-18 y V2034-18 o V2679-21), la transmisión de *bitcoins*, criptomonedas y demás monedas digitales son

¹⁶¹ Nótese que la solución adoptada para el IVA (es difícilmente aplicable al ámbito del TPO) al carecer el cuerpo normativo de este tributo de una regla similar a la presunción del artículo 9 del Reglamento 282/2011. En este sentido, la solución para el caso del TPO podría pasar por establecer determinadas obligaciones de identificación e información a las plataformas a la que puedan tener acceso, bajo ciertas circunstancias, los usuarios tal y como veremos en el último apartado de este artículo.

¹⁶² EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del «*bitcoin*» y demás...», *op. cit.*, pp. 164-174.

divisas a efectos de IVA, de forma que su transmisión constituye una prestación de servicios exentas de IVA en aplicación de la exención prevista para las operaciones efectuadas con los medios de pagos contemplada en el artículo 20. Uno 18 de la LIVA, letra j) de la LIVA [artículo 135, apartado 1, letra e) de la Directiva de IVA].

Sirva por todas la consulta V2679-21, en la cual, la DGT establece lo siguiente: «*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.*

De acuerdo con lo anterior puede concluirse que los servicios prestados por la consultante de venta y compra de criptomonedas «over the counter» (en un mercado extrabursátil, o en general en un mercado no organizado), son operaciones con divisas que según lo previsto en el artículo 20.Uno.18º j) de la Ley 37/1992 están sujetas y exentas del Impuesto».

- (ii) Por su parte, si el vendedor no actúa como empresario o profesional, y, en consecuencia, la transmisión de criptomonedas queda fuera del ámbito de aplicación del IVA, dicha operación quedaría sujeta al TPO atendiendo a lo dispuesto en el artículo 7.1 a) del Real Decreto Legislativo 1/1993. Sin embargo, existen argumentos para defender que esta operación queda exenta de TPO a tenor de lo dispuesto en el artículo 45.1.B) apartado 4 del TRLITPAJD, en virtud del cual, están exentas del ITPAJD «*Las entregas de dinero que constituyan el precio de bienes o se verifiquen en pago de servicios personales, de créditos o indemnizaciones. Las actas de entrega de cantidades por las entidades financieras, en ejecución de escrituras de préstamo hipotecario, cuyo impuesto haya sido debidamente liquidado o declarada la exención procedente.*

Así, si extrapolamos las consideraciones del TJUE y la DGT sobre la naturaleza de las criptomonedas como medios de pago al ámbito del ITPAJD, cabría defender que la transmisión de *bitcoins* y su cambio por monedas se encontraría sujeta, pero exenta de la modalidad de TPO. Esta interpretación se ve reforzada por el hecho de que la Subdirección General de Impuestos y tasas Patrimoniales (subdirección encargada de emitir criterios interpretativos sobre el TPO) ha confirmado, en el ámbito de IP.

En cualquier caso, no está de más recordar la cautela que señalé¹⁶³, sobre esta particular: «*No obstante, al encontrarnos ante la aplicación de un beneficio fiscal, y en la medida en que la naturaleza jurídica manifestada por el TJUE se circunscribe al ámbito del IVA, el razonamiento anterior debe tomarse con cautela y sería aconsejable esperar a que la DGT se pronuncie expresamente sobre este tema.*

¹⁶³ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento tributario del «*bitcoin*» y demás...», *op. cit.*, p. 175.

IV. IMPLICACIONES PARA LA PLATAFORMA

Como se desprende del esquema del modelo de negocio expuesto al comienzo de este apartado, la principal fuente de renta para las plataformas de intercambio de NFTs (como OPENSEA, NIFTY o RARIBLE) está constituida por las comisiones que cobran por la acuñación de los NFTs, la transmisión de NFTs en el mercado primario, y las sucesivas transmisiones en los mercados secundarios.

En este último apartado analizaremos la tributación de estas comisiones en el ámbito de la imposición directa (IS e IRNR), indirecta (IVA y obligaciones de información asociadas) y el eventual impacto en el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSDi).

1. Implicaciones en imposición directa

1.1. Plataformas residentes en España

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, «**LIS**» o «**Ley de IS**»), las plataformas serán consideradas como residentes en territorio español y, por tanto, sujetas al Impuesto sobre Sociedades español (en adelante, «**IS**») en el caso de que concurra alguno de los siguientes requisitos:

- (i) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- (ii) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- (iii) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.

De la revisión de los términos y condiciones de las páginas web de las principales plataformas que operan a nivel mundial se desprende (i) que OPENSEA es propiedad y está operada por la entidad Ozone Networks, Inc¹⁶⁴; (ii) que la plataforma NIFTY es titularidad de la sociedad Nifty Gateway, LLC, encargada de operar la misma¹⁶⁵, y (iii) que Rarible Inc., es la entidad titular y que se encarga de operar la plataforma Rarible¹⁶⁶.

De la información disponible en Internet se desprende que estas tres entidades se encuentran constituidas en Delaware, Estados Unidos¹⁶⁷, conforme a la nor-

¹⁶⁴ Tal y como puede verse aquí: <https://opensea.io/tos>

¹⁶⁵ De acuerdo con los siguientes términos y condiciones: <https://niftygateway.com/termsfuse>

¹⁶⁶ De conformidad con los términos y condiciones de esta plataforma que pueden consultarse aquí: <https://static.rarible.com/terms.pdf>

¹⁶⁷ Así se desprende los siguientes sitios web:

(i) Ozone Networks Inc (entidad titular de Opensea), se constituyó en Delaware, y tiene dirección declarada en 205 HUDSON STREET NEW YORK NY 10013, tal y como figura en el siguiente enlace de la SEC: <https://sec.report/CIK/0001742665>

mativa de este territorio, y, a falta de información disponible, parece razonable presumir que su sede de dirección efectiva no se encuentra en territorio español. En consecuencia, no se cumplirían con ninguno de los tres requisitos para que las entidades que operan estas plataformas se consideren residentes fiscales a efectos del IS en España.

En el supuesto de que nos encontrásemos con cualquier otra plataforma operada y que sea titularidad de una entidad constituida conforme a leyes españolas, con domicilio social en España o con sede de dirección efectiva en este territorio, entonces las comisiones percibidas por la misma estarían sujetas al IS español por considerar a dicha entidad como contribuyente del IS. Este podría ser el caso de la plataforma española Looking NFT¹⁶⁸, la cual, según los términos y condiciones de la página web¹⁶⁹ está operada por la entidad española Caldeum Servicios Integrales, S.L, con domicilio social en Madrid.

Pues bien, sin perjuicio de que sería necesario analizar con mayor profundidad el territorio de su sede de dirección efectiva, *a priori*, las comisiones percibidas por y registradas como ingresos en el resultado contable de esta entidad, podrían quedar sujetas a tributación por el IS en España, integrándose en la base imponible de este impuesto y tributando a un tipo de gravamen del 25 %.

1.2. Plataformas no residentes en España

Como se acaba de exponer, de la información disponible en los términos y condiciones de las principales plataformas que operan a nivel mundial (i.e. NIFTY, OPENSEA, o RARIBLE), y sin perjuicio de la necesidad de efectuar un análisis en mayor profundidad con todos los datos necesarios¹⁷⁰, cabe asumir que las entidades titulares de estas plataformas y que operan las mismas serán consideradas residentes fiscales en EE. UU. Sobre esa base, estas entidades tributarán el Impuesto sobre Sociedades (*Corporate Income Tax*) en dicho territorio conforme a la normativa doméstica que resulte de aplicación.

Dicho lo anterior, cabe plantearse si las entidades que operan estas plataformas podrían encontrarse sujetas a tributación por el IRNR en España por la intermediación en operaciones con usuarios localizados en este territorio a los que se cobran las comisiones que constituyen su principal fuente de ingresos.

(ii) Nifty Gateway, LLC (entidad titular de Nifty), se constituyó bajo la forma de Limited Liability Company en Delaware, tal y como figura en el siguiente enlace del estado de Delaware: <https://icis.corp.delaware.gov/eCorp/EntitySearch/NameSearch.aspx>

(iii) Rarible Inc (entidad titular de Rarible), se constituyó en Delaware, y tiene dirección declarada en 1209 N ORANGE ST. WILMINGTON DE 19801, tal y como figura en el siguiente enlace de la SEC: <https://sec.report/CIK/0001843591>

¹⁶⁸ A la que se puede acceder aquí: [lookingNFT - Get into the NFT ART Metaverse](https://www.lookingnft.com/)

¹⁶⁹ Que se pueden consultar en el siguiente enlace: https://www.lookingnft.com/TC_LOOKINGNFT.pdf

¹⁷⁰ Algunos de los cuales, no se encuentran disponibles de forma pública.

A estos efectos, debe destacarse que, conforme a la normativa internacional actualmente vigente, en la medida en que las comisiones por acuñación e intermediación en la compra y venta de NFTs percibidas por estas plataformas tengan la consideración de beneficios empresariales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, «**MC OCDE**»), dichas comisiones únicamente podrán quedar sujetas al IRNR en España si se determina que estas plataformas actúan en España a través de un Establecimiento Permanente (EP) en este territorio.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 TRLIRNR, se considera que una persona, física o jurídica, dispone de un EP en España cuando disponga en nuestro territorio, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo¹⁷¹ de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. La anterior definición está en consonancia con el concepto de EP previsto en el artículo 5 del MCOCDE en el que se basan la gran mayoría de los CDI suscritos por España, en el que se establece que un EP estará constituido por un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realice toda o parte de su actividad¹⁷².

Como muchos de los nuevos modelos de negocio derivados de la digitalización de la economía, las entidades que operan las plataformas de intercambio de NFTs tienen la capacidad de desarrollar sus actividades a distancia, y no necesitan disponer de presencia física en aquellos mercados en los que operan y en los que se localizan los clientes. Y es que, con carácter general, las plataformas anteriormente mencionadas operan en territorio español simplemente a través de su sitio o página web.

Se recupera en este caso, por tanto, una problemática propia y muy discutida en el ámbito del comercio electrónico y es si una página web puede constituir un EP a estos efectos y las diferencias entre disponer de una página web o de un servidor en un determinado territorio¹⁷³. Sobre este particular, interesa destacar las siguientes diferencias:

¹⁷¹ En particular, a estos efectos se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

¹⁷² Como se puede observar, este concepto de EP todavía se encuentra muy vinculado a la presencia física de la entidad que presta los servicios. Sin embargo, teniendo en cuenta que los nuevos modelos de negocio de la economía digital se caracterizan, entre otras cosas, por su capacidad de desarrollar actividades empresariales a distancia (sin necesidad de contar con la presencia física del proveedor del servicio en el mercado donde reside el cliente), poco a poco se ha ido detectando que el concepto de EP incluido en la normativa tributaria internacional no resulta apropiado para someter a tributación a estos modelos de negocio.

¹⁷³ Siguiendo a CALVO VERGEZ, J., *Fiscalidad del Comercio electrónico: imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 223. Una página web constituye un archivo con información de contenido diverso que se encuentre presente dentro de la *world wide web*,

- (i) *Páginas web.* Una cuestión que se ha planteado tradicionalmente en relación con el comercio electrónico es si operar en un determinado territorio través de la página web podría determinar la existencia de un EP en el mismo, bien porque esta constituya un «lugar fijo de negocios», o bien porque actúe como un agente dependiente, cerrando los contratos en nombre de la empresa.

Aunque resulte una obviedad, la página web no es algo físico, material, sino un *software* que se encuentra en el ciberespacio, sin que sea posible vincularlo de manera fehaciente a un territorio sujeto a la soberanía de ningún estado. Sobre esta base, la OCDE lo descarta como posible EP, por los siguientes motivos:

- a) En primer lugar, teniendo en cuenta la falta de carácter tangible de la página web¹⁷⁴.
 - b) En segundo lugar, sobre la base de que el ciberespacio, como se ha indicado, no es objeto de soberanía nacional.
 - c) Adicionalmente, dado que considera que la página web no es un lugar fijo, que pueda anclarse a un territorio concreto, la intangibilidad y la movilidad internacional hacen que sea imposible vincular de manera permanente una página web, en sí misma, a un país concreto.
 - d) Finalmente, en relación con su posible caracterización como agente dependiente, se debe señalar que en las páginas web no existen agentes, sino que el contrato se cierra directamente entre la empresa y el cliente a través de la página web, es decir, por medios telemáticos. Además, los Comentarios al MCOCDE indican expresamente el término «persona» para referirse al «agente» por lo que, de acuerdo con la interpretación estricta, no cabría que un equipo informático fuera un EP de agencia.
- (ii) *Servidores.* Por el contrario, de acuerdo con los comentarios del MCOCDE, los servidores sí son susceptibles de constituir un EP, y ello dado que, en este caso, nos encontramos ante un elemento físico, material y, por tanto, subsumible bajo ciertos requisitos en la definición de EP.

De acuerdo con el criterio de la OCDE, para que un servidor pueda ser considerado como EP deberá: (i) constituir un elemento estable que pueda ser considerado como un lugar fijo de negocios; (ii) que la empresa tenga derechos de titularidad sobre el mismo; (iii) que el servidor esté

adquiriendo así la consideración de elemento intangible fundamentado en una combinación de datos electrónicos y de *software*.

Por el contrario, un servidor es un dispositivo informático que, conectado a una red, aloja páginas web y sube su contenido al ciberespacio, siendo el soporte físico que aloja el código web. Estamos hablando, por tanto, de un equipo informático con una ubicación física, a estos efectos.

¹⁷⁴ No obstante, cabe resaltar determinados países como Portugal, Grecia y Chile efectuaron las correspondientes observaciones realizadas al MC OCDE, por considerar que un elemento intangible como una página web puede servir de nexo de unión entre una entidad y un estado, concibiéndose como un EP.

ligado a la actividad de la empresa de manera permanente, y (iv) que se realicen a través del servidor labores propias de la entidad, y no meras labores preparatorias o auxiliares.

En este sentido es interesante traer el concepto de fijeza que plantean los Comentarios: «*El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un periodo de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1*».

En este punto, CALVO BUEZAS¹⁷⁵, diferencia dos tipos de contratos, que, en función de la titularidad que otorgan a la empresa que contrata el servidor, pueden o no pueden constituir un EP. En este sentido:

- a) *Los contratos de hosting (contrato entre la entidad y el Internet Service Provider —en adelante, «iSP»—)*. Bajo estos contratos, el titular del servidor se compromete a alojar las páginas web, poniendo a disposición de la mercantil ese espacio; sin embargo, la mercantil no tiene, en ningún momento, poder de disposición sobre dicho servidor. Así, el ISP tampoco actúa en nombre y por cuenta de la entidad, sino que desarrolla su propia actividad que es la propia actividad de hosting (arrendamiento de un espacio).
- b) *Los contratos de housing, o los contratos de alquiler de espacio*, por los que una empresa dedicada a la prestación de servicios informáticos se compromete a ubicar en sus instalaciones un determinado *hardware* propiedad del cliente y a prestar al cliente una serie de servicios adicionales como el mantenimiento del *hardware*, a cambio de un precio. En este caso, la entidad tiene la propiedad de dicho espacio, dicho servidor, y tiene plena disposición del mismo. En este caso, sí podrá considerarse un EP, siempre que realice las actividades propias de la compañía y no labores con carácter preparatorio o auxiliar.

La conclusión que se extrae es que, de acuerdo con la OCDE, la página web no va a determinar la existencia de un EP, mientras que, si se dispone de un servidor en un territorio concreto, dicho servidor, si se cumplen determinadas condiciones, sí puede constituir un EP de dicha sociedad en el país en el que se encuentre localizado este.

Volviendo a las plataformas de NFTs, en la medida en que las entidades que operan las plataformas de intercambio de NFTs únicamente dispongan de una página web a través de las cuales desarrollan su actividad en el mercado es-

¹⁷⁵ CALVO BUEZAS, J., «El concepto de Establecimiento permanente y el comercio electrónico», *Cuadernos de Formación*, vol. 6, 2008, pp. 39-50.

pañol¹⁷⁶, dichas entidades no dispondrán de un EP en España estos efectos, y, en consecuencia, las rentas obtenidas en territorio español por las comisiones cobradas a usuarios localizados en este territorio no deberían de tributar por el IRNR en España, al ser consideradas beneficios empresariales (obtenidos sin EP) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 MCOCDE. En otras palabras, estas comisiones únicamente tributarían en Estados Unidos, como país en el que presumiblemente tendrían su residencia fiscal las entidades titulares de estas plataformas y que las operan.

La conclusión anterior se basa en la normativa actualmente vigente. Sin embargo, debemos advertir que, con el objetivo de adecuar la tributación internacional a los nuevos negocios de la economía digital, la OCDE lleva tiempo desarrollando trabajos dentro de la Acción 1 de lo que se conoce como el Plan BEPS (*Base Erosion And Profit Shifting*)¹⁷⁷. En lo que aquí interesa, debemos destacar los recientes trabajos relacionados con el llamado Pilar I, que introducen una reasignación de derechos impositivos hacia jurisdicciones de mercado aun cuando no haya una presencia física que dé lugar a un establecimiento permanente (es decir, precisamente el supuesto de estas plataformas, como acabamos de analizar).

Por el momento, las reglas acordadas se prevé que se limiten a grupos multinacionales con unos ingresos globales consolidados superiores a 20.000 millones de euros, con umbrales de rentabilidad superiores al 10 %, pero será necesario hacer un seguimiento de la tramitación y aprobación de estas normas por si las mismas pudieran resultar de aplicación en un futuro a estas plataformas¹⁷⁸.

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que las plataformas podrían quedar transitoriamente sujetas a tributación por el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales («**IDSDi**»), como solución unilateral y transitoria para gravar los modelos de negocio de la economía digital hasta que se apruebe la solución consensuada en el marco internacional (Pilar I OCDE) a la que se ha hecho referencia. El tratamiento a efectos de este impuesto se expondrá en el último apartado de este documento.

2. Implicaciones en imposición indirecta

2.1. Prestaciones de servicios dentro del ámbito de aplicación del IVA y tipos de intermediación

Las plataformas actúan como intermediarios que facilitan la realización de operaciones subyacentes —la compraventa de NFTs— entre los usuarios, percibiendo

¹⁷⁶ Y no de un servidor en territorio español.

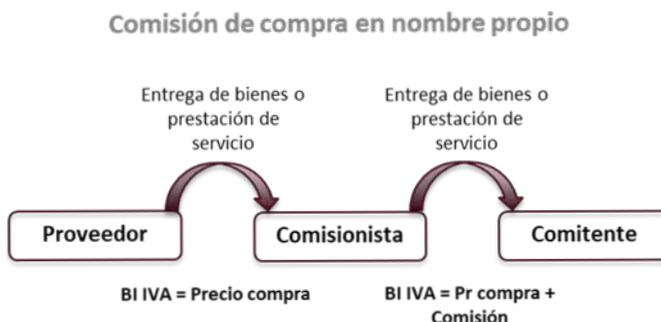
¹⁷⁷ Trabajos que pueden consultarse en el siguiente enlace: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

¹⁷⁸ El último documento a la fecha de emisión de este trabajo en fase de consulta pública sobre el Amount A del Pilar I puede consultarse aquí: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-regulated-financial-services-exclusion.pdf>

por ello una determinada comisión. Siendo ello así, en la medida en que se asume que dichas plataformas como sociedades con personalidad jurídica, tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del IVA¹⁷⁹, las comisiones que perciban tendrán la consideración de contraprestaciones satisfechas por la prestación de un servicio de intermediación que se encuentra dentro del ámbito objetivo de aplicación del IVA.

Como quiera que nos encontramos ante un servicio de mediación, resulta esencial diferenciar dos escenarios en función de si el intermediario (en nuestro caso, la plataforma de intercambio de NFTs) actúa en nombre y por cuenta propia o ajena. En particular:

- (i) En los casos en los que nos encontremos ante una intermediación en nombre y por cuenta propia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11. Dos. 15 de la LIVA, se entenderá que la plataforma intermediaria ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios¹⁸⁰. Por lo tanto, en este escenario se producen dos prestaciones de servicios (i) una primera prestación de servicios del vendedor a la plataforma, y (ii) una segunda prestación de servicios de la plataforma al comprador, tal y como puede verse en el siguiente esquema:

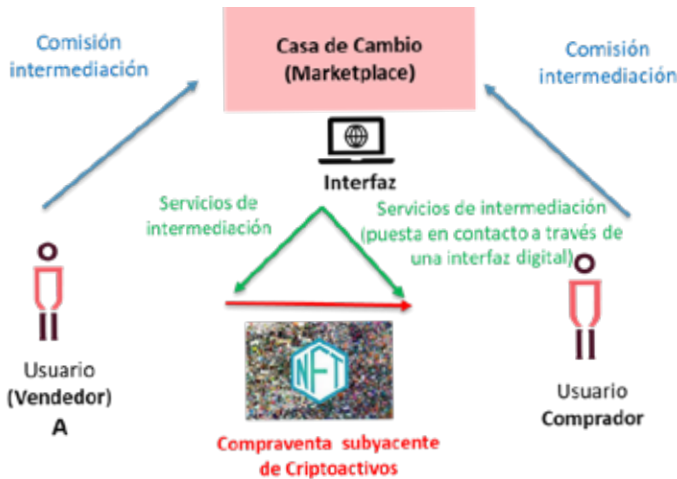


- (ii) En el supuesto de que la plataforma lleve a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena, la misma no asume ningún riesgo en tanto que su actividad se limita a poner en contacto al comprador y vendedor para que entre ellos realicen la operación principal. En este caso, de acuerdo con el citado artículo 11 Dos. 15 de la LIVA, únicamente tendríamos una prestación de servicios por la venta del NFT directamente

¹⁷⁹ De acuerdo con la presunción *iuris tantum* contenida en el artículo 5 de la LIVA, la cual admite prueba en contrario.

¹⁸⁰ Lo mismo ocurriría si se calificase la transmisión del NFT como una venta que el artículo 8.Dos.6º de la Ley 37/1992 califica como entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido «las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra».

del usuario-vendedor al usuario-comprador de la plataforma y ello con independencia del servicio de mediación prestado por la plataforma a dichos usuarios, tal y como puede verse en el siguiente esquema:



A la hora de determinar si estamos ante un supuesto u otro de los dos que se acaban de describir, será necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones.

En principio, para efectuar esta diferenciación será necesario analizar las condiciones y términos de los servicios prestados por la plataforma para determinar si asume o no los riesgos y beneficios derivados de la transmisión subyacente de NFTs entre sus usuarios desde un punto de vista jurídico y económico.

En este mismo sentido se ha pronunciado la DGT en la ya citada consulta V0486-22, en la que, al analizar el papel de las plataformas de intercambio de NFTs establece expresamente lo siguiente: «Por tanto, a la hora de determinar quién está entregando o prestando el bien o servicio digital objeto de consulta, será necesario conocer si el operador de red que gestiona la subasta, en la realización de dichas operaciones, actúa en nombre del consultante o bien en nombre propio. Para ello, habrá que estar a la naturaleza de las obligaciones contractuales derivadas del acuerdo suscrito entre las partes, pudiéndose tener en cuenta, entre otras circunstancias, quién asume el riesgo de pérdida en caso de impago por parte del comprador, quién asume la responsabilidad en caso de mal funcionamiento del producto digital o quién establece el precio final del producto digital satisfecho por el cliente»¹⁸¹.

¹⁸¹ En sentido parecido pero para una plataforma de intermediación en un ámbito distinto (arrendamientos de inmuebles) se ha pronunciado la DGT previamente, entre otras, en su consulta V1452-19 cuyo razonamiento reproducimos a continuación: «A efectos de determinar la forma de actuar de los intermediarios es importante analizar si éstos son los que mantienen una comunicación

De un análisis preliminar y superficial de los términos y condiciones publicados en las principales plataformas parece desprenderse que las mismas se limitan a poner en contacto a compradores y vendedores a través de su interfaz digital, sin que las mismas asuman ningún riesgo o responsabilidad derivado del NFT que se transmite en la operación subyacente, y limitándose a percibir una retribución por su labor de intermediación en forma de comisión cuando se produzca la citada compraventa a través de la interfaz digital. Sobre esa base, lo razonable sería considerar que estas plataformas llevan a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena¹⁸².

Sin perjuicio de lo anterior, debemos tener en cuenta la presunción establecida en el artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, a la que se ha hecho referencia al analizar el tratamiento a efectos de IVA de las ventas de NFTs en el mercado primario. Recordemos a estos efectos, que el criterio sentado por la DGT en su consulta V2274-22 es que, ante la imposibilidad de conocer la información de los compradores por parte de los vendedores de NFTs, se presume que la plataforma mediadora actúa en nombre propio, y, en consecuencia, ha recibido y prestado por sí mismo el correspondiente servicio electrónico en que se concreta la venta de los NFTs.

Así las cosas, cabe extraer las siguientes conclusiones:

- (i) Con carácter general, ante la imposibilidad de conocer la información de los compradores por parte de los vendedores de los NFTs, se presumirá, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 *bis* del reglamento 282/2011, que este tipo de plataformas actúan en nombre propio, de forma que reciben y prestan el servicio electrónico en cuestión (o, en otras palabras, adquieren el NFT del transmitente y lo venden al adquirente).

y relación directa con los arrendatarios, son quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es el propietario del inmueble quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación. En el primer caso, se considerará que el intermediario actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho. En el segundo de los casos, el intermediario prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por los titulares de los inmuebles».

¹⁸² A esta misma conclusión llega inicialmente la DGT en su consulta V0486-22 relativa al tratamiento a efectos de IVA de las operaciones con NFTs al considerar que: «Sin perjuicio de que para determinar lo anterior resultaría necesario hacer un estudio individualizado de cada caso, ante la falta de datos, la DGT considera que del escrito de consulta no puede deducirse en calidad de qué actúa la entidad encargada de la gestión de la subasta en línea, esto es, si en nombre propio o ajeno, si bien el hecho de que se aluda a que la misma no puede proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que su labor de intermediación se limita a actuar en nombre ajeno y no en nombre propio, de suerte que la transacción objeto de consulta parece realizarse entre el consultante y el comprador del bien o servicio digital correspondiente y que la operación debe facturarse por el propio consultante al comprador del NFT. Sobre esta hipótesis se contestará la presente consulta».

- (ii) En determinados casos particulares en los que se pueda acreditar (i) que no aplica la presunción anterior del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011¹⁸³, y (ii) que, conforme a los términos y condiciones de la plataforma, la misma no asume jurídica ni económicamente los riesgos y beneficios de las operaciones subyacentes de venta de NFTS se podrá considerar que la plataforma lleva a cabo una intermediación en nombre y por cuenta ajena.

En este segundo escenario, la única prestación de servicios efectuada por dichas plataformas será la prestación de servicios de mediación, cuya contraprestación está constituida por la comisión que reciben a cambio de los usuarios por cada una de las transacciones cerradas en su sitio web en relación con los NFTs con los que se transacciona. Esta prestación de servicios de intermediación está sujeta a IVA y deberá determinarse dónde se entiende prestada con el objetivo de esclarecer el IVA que resulte aplicable en función del territorio donde se entienda prestada, tal y como se expondrá en el siguiente apartado¹⁸⁴.

2.2. Localización del IVA de los servicios de intermediación prestados

A la hora de localizar los servicios prestados por estas plataformas, debemos partir de la distinción anteriormente efectuada sobre el tipo de intermediación que lleva a cabo la plataforma. En concreto:

- (i) Si se considera que las plataformas actúan en nombre propio como consecuencia de la aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 y, en consecuencia, se entiende que las mismas prestan el mismo servicio que reciben (esto es, compran el NFT del vendedor y lo transmiten al comprador), se deberán aplicar las reglas de localización

¹⁸³ Lo cual ocurrirá en casos en los que se cumpla cumulativamente que (i) el vendedor del NFT sea reconocido expresamente como tal por la plataforma; (ii) que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre la plataforma y lo usuarios, y (iii) que se cumplan las condiciones y requisitos relativos a las facturas contenidos en el propio artículo.

Nótese que se excluye expresamente de esta posibilidad a las plataformas que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen los términos y las condiciones generales de la prestación. En estos supuestos, operará la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011 en todo caso.

¹⁸⁴ Téngase en cuenta que, con carácter adicional a la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, la posición de las plataformas está siendo revisada en el programa *VAT in the digital age* impulsado por la Comisión Europea. Aunque aún se encuentra en fase de estudio, una de las alternativas barajadas es que las plataformas que faciliten las operaciones resulten *deemed suppliers* (proveedores considerados) como ocurre ya con las ventas a distancia tras la última modificación del régimen. Se extenderían, por tanto, estas obligaciones a las prestaciones de servicios prestados a través de plataformas.

Recordemos que, hoy en día, si la transmisión del NFT calificase como entrega de bienes y la plataforma «mediase» en una venta de proveedor no establecido en la UE o en ventas a distancia de bienes importados (máx. 150 €), pudiera resultar de aplicación este supuesto específico del art. 8 *bis* (exención en la entrega a la plataforma y sujeción de la entrega posterior), como veremos más adelante.

descritas en el análisis de la imposición indirecta efectuado en el apartado correspondiente de este artículo, al cual nos remitimos.

- (ii) Si, por el contrario, no resulta de aplicación la presunción y se considera que las plataformas actúan en nombre y por cuenta ajena debe atenderse a lo siguiente. En la medida en que las subastas y compraventas de NFTs se realizan en línea a través de las citadas interfaces digitales, lo primero que debe determinarse es si a los mismos les resulta de aplicación la regla especial para los servicios prestados por vía electrónica, o, por el contrario, deben aplicarse las reglas de localización propias de los servicios de mediación. Recordemos que estas reglas de localización nos servirán para determinar el IVA aplicable a la comisión satisfecha a la plataforma por parte de los usuarios como contraprestación al servicio prestado a estos últimos.

Sobre este particular, cabe recordar que, tal y como hemos señalado previamente, atendiendo al carácter armonizado del IVA, la definición de servicios prestados por vía electrónica de la LIVA debe complementarse con lo previsto en el artículo 7 del Reglamento 282/2011. Pues bien, por un lado, en el apartado 2.d) de dicho precepto se aclara que el concepto de servicios prestados por vía electrónica abarcará a «*la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador*» y, por otro, el apartado 3.p) excluye específicamente de este concepto a «*los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas*».

En este sentido, es criterio reiterado de la DGT (manifestado, entre otras, en las consultas, V2722-14, o V1458-17) que, a pesar de que los servicios de mediación prestados por las plataformas y portales en Internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este servicio habrá de ser calificado, como regla general, como servicio de mediación y no como servicio prestado por vía electrónica.

Con estas bases, el criterio que ha establecido la DGT (entre otras, en su consulta V3256-19) en supuestos de intermediación de plataformas en línea similares al que ahora analizamos es el siguiente: «*De acuerdo con todo lo anterior, los servicios prestados por la consultante deben calificarse como servicios prestados por vía electrónica únicamente cuando la web de subastas permita la interacción de los vendedores y pujadores de forma automatizada comunicándose el resultado a las partes sin necesidad de intervención humana directa. Por el contrario, si la consultante efectúa, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los bienes (libros) los servicios prestados deberán ser calificados como servicios de mediación a pesar de ser estos prestados a través de la página web*».

Por lo tanto, atendiendo al criterio anterior, podemos encontrarnos ante los dos siguientes escenarios:

- a) Plataformas en las que la interacción de los usuarios sea automatizada y no pueda considerarse que exista una función proactiva de intermediación en la operación de transmisión de NFTs subyacente. Como se explica en la consulta V2660-20, estaríamos ante supuestos en los que las plataformas se limitan a la puesta a disposición de la herramienta o programa informático facilitado a través de Internet y los servicios estén esencialmente automatizados. En este primer escenario se aplicarán las reglas de localización para los servicios prestados por vía electrónica expuestas en el apartado anterior de este artículo, al cual nos remitimos.

A modo de recordatorio, en virtud de estas reglas (y partiendo de la base de que las plataformas están establecidas a efectos de IVA en EE. UU., considerado como tercer estado a los efectos de este impuesto) estarán sujetos a IVA español (i) las comisiones satisfechas por usuarios establecidos en España que tengan la consideración de empresarios o profesionales, y (ii) aquellas comisiones satisfechas por consumidores finales (usuarios de la plataforma que no sean empresarios o profesionales actuando como tal) que se encuentren establecidos o tengan su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del IVA (en virtud de la regla especial del artículo 70. Uno. 4º de la LIVA).

- b) Plataformas que realicen, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los NFTs. Se entenderá que existe esta función proactiva, cuando además del suministro del programa se presten otros servicios como pueden ser, entre otros, el cobro de los derechos de autor, gestión de contenidos, negociación de condiciones de adhesión¹⁸⁵, de tal forma que la consultante lleve a cabo una intervención cualificada no esencialmente automatizada.

En este segundo escenario, los servicios prestados deberán ser calificados como servicios de mediación (a pesar de estar prestados a través de una interfaz digital) y, en consecuencia, las reglas de localización de las prestaciones de servicios aplicables serán aquellas previstas para los servicios de mediación. De esta forma, las reglas de localización aplicables serían las siguientes:

- Cuando el destinatario del servicio sea un empresario o profesional actuando como tal, conforme a la regla general del artículo 69. Uno de la LIVA, el servicio de mediación estará sujeto al IVA en España si el destinatario está establecido el territorio de aplicación del IVA. En esos casos, la comisión

¹⁸⁵ Tal y como enuncia, a título de ejemplo, la consulta V2660-20 de la DGT.

por intermediación cobrada por la plataforma deberá incluir IVA español.

- Cuando el destinatario no tuviera la condición de empresario o profesional, se aplicará la regla especial del art. 70.uno.6º de la LIVA¹⁸⁶. En virtud de esta regla el servicio de mediación se localizará atendiendo a las reglas aplicables a la operación subyacente de venta de NFT, que recordemos, con carácter general aplicarán las reglas especiales para localizar los servicios prestados por vía electrónica¹⁸⁷. Por lo tanto, nos remitimos a las reglas de localización explicadas previamente.

3. Obligaciones de información

Teniendo en cuenta el papel central que adoptan estas plataformas en el mercado de criptoactivos, y como herramientas dirigidas a incrementar el control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los inversores en NFTS (y restos de criptoactivos), se establecen las siguientes obligaciones de información en el ámbito de la imposición directa e indirecta que pueden resultar de aplicación a estas plataformas y con las que, en su caso, deberán cumplir estos actores clave:

- (i) *Obligaciones de registro previstas en el art. 166 bis de la LIVA.* Con la reforma introducida con efectos 1 de julio de 2021 por el Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores (en adelante, «**Real Decreto-Ley 7/2021**») «para el comercio electrónico, se introducen, entre otros cambios, nuevas obligaciones para las plataformas digitales o «*marketplaces*»¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Precepto que establece que se entenderán localizados en el territorio de aplicación del IVA, entre otros servicios «*Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley*».

¹⁸⁷ Aspecto confirmado por la DGT en su consulta V0486-22, como hemos analizado previamente.

¹⁸⁸ En concreto, de conformidad con el citado artículo 8 bis de la LIVA las plataformas digitales pasan a ser las responsables de recaudar e ingresar el IVA cuando faciliten cualquiera de las dos siguientes operaciones:

(i) Ventas a distancia de bienes importados de terceros estados a través de estas plataformas cuando el valor intrínseco no exceda de los 150 €. Esto es, cuando se produzca una importación en la UE, cuyo valor intrínseco no supere los 150 € por envío, previa venta al consumidor final a través de la plataforma digital (y con independencia de que dicha venta sea realizada por empresarios o profesionales establecidos en la UE o fuera de ella).

(ii) Ventas a distancia de bienes comunitarios efectuadas por medio de estas plataformas, cuando dichas ventas sean realizadas por compañías no establecidas en territorio comunitario. Este segundo

En primer lugar, esta normativa introduce determinados supuestos bajo los cuales las plataformas pasan a ser responsables de la recaudación del IVA por calificarse como sujeto pasivo considerado proveedor de conformidad con el nuevo artículo 8 *bis* de la LIVA. Los dos supuestos contemplados por este precepto se limitan a operaciones calificadas como ventas de bienes, por lo que, si, con carácter general, prevalece la calificación de las ventas de NFTs como prestaciones de servicios¹⁸⁹, en principio podría interpretarse que las plataformas de intercambios de NFTs quedan excluidas de esta obligación para la mayoría de las operaciones en las que intermedian¹⁹⁰.

En segundo lugar, y como herramienta destinada a jugar un papel importante en el control del comercio electrónico, también se introduce con esta reforma una nueva obligación para las plataformas digitales de llevar una serie de registros de operaciones. Si se descarta la actuación de las plataformas de NFTs como proveedores considerados en los términos previstos en el artículo 8 *bis* de la LIVA, no resultarían de aplicación la obligación de mantener los registros del 166 *bis* Dos de la LIVA. Ahora bien, aún en aquellos casos en los que la interfaz no actúe como proveedor considerado, el artículo 166 *bis* Uno de la LIVA sigue estableciendo la obligación de llevar los registros conforme a lo dispuesto en el artículo 54 *quater*.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011¹⁹¹.

supuesto cubre los casos en los que la entrega del bien proviene de un almacén radicado dentro de la UE, pero el proveedor que vende a través de la plataforma no esté establecido en territorio comunitario.

Por lo tanto, hoy en día, solo si la transmisión del NFT calificase como entrega de bienes y la plataforma «mediase» en una venta de proveedor no establecido en la UE o en ventas a distancia de bienes importados (máx. 150 €), pudiera resultar de aplicación este supuesto específico del art. 8 *bis* (exención en la entrega a la plataforma y sujeción de la entrega posterior), como veremos más adelante.

Para una mayor información sobre estas obligaciones recomendamos acudir a mi artículo sobre el particular, EGEA PEREZ-CARASA, Í., «2021: Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (e-commerce)», *Derecho Digital e Innovación*, núm. 10, octubre-diciembre de 2021.

¹⁸⁹ Con los matices expuestos anteriormente, a los cuales nos remitimos.

¹⁹⁰ No obstante, para determinadas transmisiones de NFTs que puedan calificarse como entrega de bienes, no puede descartarse que operen estas obligaciones de forma totalmente definitiva. Por lo tanto, será aconsejable efectuar el necesario seguimiento para evitar contingencias a este respecto.

¹⁹¹ En virtud del cual, se deberá detallar, al menos, la siguiente información: «a) el nombre, la dirección postal y electrónica o el sitio web del proveedor cuyas entregas o prestaciones se faciliten a través de la utilización de la interfaz electrónica y, si están disponibles:

i) el número de identificación a efectos del IVA o el número nacional de identificación fiscal del proveedor;

ii) el número de la cuenta bancaria o el número de la cuenta virtual del proveedor;

b) una descripción de los bienes, su valor, el lugar de llegada de la expedición o transporte, junto con el momento de la entrega y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción;

c) una descripción de los servicios, su valor, información para determinar el lugar y el momento de la entrega o prestación y, si se encuentran disponibles, el número de pedido o el número único de transacción».

Por lo tanto, las plataformas deberán estar en disposición de aportar dicho registro a la Administración tributaria, previa solicitud, durante un periodo de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

- (ii) *Obligaciones introducidas por la Ley 11/2021*. Como se ha tratado en el apartado de las obligaciones de declaración para inversores, con la finalidad de reforzar el control tributario sobre los hechos imposables relativos a monedas virtuales la Ley 11/2021 establece dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales.

En lo que aquí interesa, cabe destacar que el legislador introduce unas obligaciones de información para los intermediarios y actores clave en el mercado de las criptomonedas. En concreto, se incorpora en los apartados 6 y 7 de la Disposición Adicional 13ª de la Ley de IRPF una obligación tributaria de suministrar información para las personas y entidades residentes en España y los establecimientos permanentes en territorio español¹⁹² que presten los siguientes servicios relacionados con estas monedas:

- a) Servicios de salvaguardia de las claves criptográficas privadas en nombre de terceras personas, para mantener, almacenar y transferir monedas virtuales. Esta obligación está dirigida a los denominados *wallets* que permiten al usuario simplificar la custodia de sus claves privadas.

En este caso se deberá informar sobre *«saldos en cada moneda virtual diferente y, en su caso, en dinero de curso legal, así como la identificación de los titulares, autorizados o beneficiarios de dichos saldos»*.

- b) Servicios de intercambio de monedas virtuales ya sea por dinero de curso legal o entre monedas virtuales o intermedien y presten los servicios que hemos denominado de *«wallets»*. Estaríamos ante los llamados *«exchanges»* de criptomonedas. En este caso la obligación de información sería sobre *«las operaciones de adquisición, transmisión, permuta y transferencia, relativas a monedas virtuales, así como los cobros y pagos realizados en dichas monedas, en las que intervengan o medien, presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de monedas virtuales, así como precio y fecha de la operación»*.

- c) Ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales (ICOs) a cambio de aportación de otras monedas virtuales o de dinero de curso legal.

Como se puede observar, cabría plantearse si las plataformas de intercambios de NFTs podrían encuadrarse dentro de la segunda categoría, en

¹⁹² Nótese que, teniendo en cuenta que solo aplica a entidades establecidas en España, tampoco garantiza, ni mucho menos, el control de estas operaciones.

tanto que ofrecen servicios de intercambio de NFTs (criptoactivos) por monedas virtuales y viceversa. Ahora bien, no debemos olvidar que un NFT no es una moneda virtual, sino un tipo diferente de criptoactivo, por lo que, con la redacción literal actual de la Disposición Adicional 13^a de la Ley de IRPF, podría defenderse que los *marketplaces* prestan o facilitan intercambios de criptoactivos por monedas virtuales, o de monedas virtuales por criptoactivos, pero no de monedas virtuales por dinero fiduciario u otras monedas virtuales, con lo que no encajarían exactamente en este supuesto. Dicho de otra forma, la expresión «monedas virtuales» empleada en la redacción de la norma, puede servir para defender, conforme a una interpretación literal del precepto, que las plataformas de comercialización de NFTs no se encuentran dentro de las citadas obligaciones de información.

No obstante lo anterior, no debemos olvidar que a la fecha de emisión del presente artículo aún está pendiente la aprobación de las Órdenes por las que se aprueben los modelos a través de los cuales deben cumplirse estas obligaciones¹⁹³, y que no es descartable una eventual modificación normativa futura que modifique la mención monedas virtuales y la sustituya por la más genérica de criptoactivos, en cuyo caso, las plataformas de intercambio de NFTs se verían obligadas a cumplir con esta obligación de información. Es más, en esta dirección se ha pronunciado el Comité de Expertos en el Libro Blanco de la Reforma Tributaria, en cuya propuesta n.º 58 dispone lo siguiente: «*Ampliar en el futuro el ámbito material de las dos nuevas obligaciones de información establecidas por la Ley 11/2021 que, en su redacción actual, limitan sus efectos a las criptomonedas, extendiéndolas a otros cripto activos —en línea con las propuestas de DAC 8 y de Reglamento MiCA—*».

Por lo tanto, será necesario efectuar un seguimiento cercano de la evolución normativa y el desarrollo reglamentario y de las Órdenes Ministeriales sobre este particular.

- (iv) *Obligaciones derivadas de la Directiva 2021/514/UE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/ UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, «DAC 7»)*¹⁹⁴. Esta directiva tendrá que ser objeto de transposición al derecho interno de cada EM antes del 31 de diciembre de 2022, aplicándose a partir del 1 de enero de 2023, a excepción de las disposiciones

¹⁹³ Como se ha expuesto anteriormente, el Proyecto de Orden por la que se aprueban el Modelo 172 («Declaración informativa sobre saldos en monedas virtuales»), y el modelo 173 («Declaración informativa sobre operaciones con monedas virtuales») se encuentran actualmente en fase de tramitación y pendientes de su aprobación definitiva. Se puede acceder a este texto mediante el siguiente enlace: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/27062022-ProyectoOM-modelo-172-173.pdf>

¹⁹⁴ Directiva 2021/514/UE, del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2011/16/ UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Se puede acceder a la misma a través del siguiente enlace: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2021-80368>

relacionadas con las inspecciones conjuntas, que serán aplicables a partir del 1 de enero de 2024.

En cualquier caso, el principal objetivo de esta reforma es obtener una mayor información acerca de los ingresos que obtienen los vendedores de bienes, arrendadores y prestadores de servicios a través de las plataformas digitales de comercio electrónico¹⁹⁵, con el fin de alcanzar un mayor grado de control tributario de los beneficios obtenidos a través de estos medios, estableciendo con tal fin obligaciones de registros e información para dichas interfaces¹⁹⁶.

Conforme a la redacción actual se establece una nueva obligación de información para aquellos sujetos entendidos como «operadores de plataformas»¹⁹⁷. Por su parte, la información a suministrar guardaría relación con los usuarios de las plataformas, así como con su «actividad pertinente», entendiéndose como tal: «aquella actividad realizada por una «contraprestación» y que constituye alguna de las siguientes operaciones:

¹⁹⁵ Tal y como describen POZA ZID, R. y ASÍN PÉREZ, I., «Intercambio de información sobre plataformas online o la DAC7», *Newsletter de Fiscalidad Internacional de PwC Tax & Legal Services* [en línea], marzo 2020 [fecha de consulta: 20 de junio de 2022]. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/03/DAC7.pdf>; el problema que se trata de solucionar con esta Directiva es el siguiente: «El principal problema que la Comisión está tratando de resolver es que las administraciones tributarias de los Estados miembros tienen poca información para evaluar y controlar correctamente los ingresos obtenidos en su país de las actividades realizadas a través de la intermediación mediante plataformas online establecidas en otras jurisdicciones. Se señalan ejemplos concretos como alquilar una propiedad a través de una plataforma web o transportar a una persona. En otras palabras, se pretende evitar que ciertos contribuyentes no declaren las rentas obtenidas en transacciones digitales sin que, además, las autoridades de los estados tengan la información que les permita controlar dichas rentas».

¹⁹⁶ De conformidad con CISS Compliance Fiscal, en su entrada «De la DAC 1 a la DAC 7, Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad» (accesible a través del siguiente enlace: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html), los principales aspectos de la DAC 7 son los siguientes:

– «Se incorporan nuevas normas para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y hacer frente a los retos que plantea la economía de plataformas digitales.

– Se establece la obligación de que los operadores de plataformas digitales comuniquen los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas y de que los Estados miembros intercambien automáticamente esta información.

– Se aplica a las plataformas digitales situadas tanto dentro como fuera de la UE, permitiendo que las autoridades tributarias nacionales adquieran información de los ingresos obtenidos a través de las plataformas digitales y determinen las obligaciones fiscales pertinentes.

– La comunicación de información sobre una actividad comercial incluirá el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

– Los operadores de plataforma deberán comunicar las rentas obtenidas a través de plataformas digitales en una fase inicial, antes de que las autoridades tributarias de los Estados miembros lleven a cabo sus liquidaciones de impuestos anuales.

– El operador de la plataforma obligado a comunicar información transmitirá a la autoridad competente del Estado miembro, la información que a continuación se indicará, a más tardar el 31 de enero del año siguiente».

¹⁹⁷ Según la norma, se entiende como «una entidad que celebra contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a disposición de tales vendedores».

a) el arrendamiento de bienes inmuebles, entre los que se incluyen bienes inmuebles de uso residencial y de uso comercial y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento;

b) los servicios personales;

c) la venta de «bienes»;

d) el arrendamiento de cualquier medio de transporte».

Por lo tanto, y en palabras de CALVO VERGEZ¹⁹⁸: «Con carácter general la comunicación de información sobre una actividad comercial incluirá el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte». Se plantea la duda, por tanto, de si la transmisión de los NFTs constituye una venta de bienes o un servicio personal a estos efectos. Si se considera que estas operaciones no se encuentran comprendidas dentro de estos dos conceptos, las plataformas de intercambio de NFTs quedarían fuera de esta obligación de información. En caso contrario, estas plataformas sí se encontrarán dentro del ámbito objetivo de aplicación de la DAC 7, y, en consecuencia, deberán cumplir con las obligaciones de información impuestas por esta.

A la fecha de emisión de este trabajo la DAC 7 aún está pendiente de trasposición en el ordenamiento jurídico español¹⁹⁹. Por lo tanto, será necesario hacer un seguimiento de cómo evoluciona su redacción hasta alcanzar la versión definitiva que se trasponga e incorpore al ordenamiento jurídico español para ver si se introduce alguna aclaración al respecto.

En cualquier caso, de no verse afectada por la DAC 7 las plataformas de NFTs sí podrán encontrarse afectadas por la nueva Directiva sobre Cooperación administrativa centrada específicamente en criptoactivos, que analizamos seguidamente.

- (v) *Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/EU (en adelante, «DAC 8»)*. Como octava reforma llamada a suceder a la DAC 7 debemos mencionar que el pasado 10 de marzo de 2021, la Comisión Europea abrió un proceso de consulta pública para reforzar la cooperación administrativa y el intercambio automático de información en el ámbito de los cripto activos y el dinero electrónico, con vistas a presentar una propuesta de reforma de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito tributario (coloquialmente conocida como «**DAC 8**»).

¹⁹⁸ CALVO VERGEZ, J., «El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7», *La Ley Unión Europea*, núm. 92, mayo de 2021, Madrid, Wolters Kluwer, p. 15.

¹⁹⁹ A este respecto, se tiene constancia de la existencia del Anteproyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad: <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/24022022-apl-lgt-dac7.pdf>

Sin embargo, esta norma está aún pendiente de tramitación y aprobación (que previsiblemente deberá tener lugar antes del 31 de diciembre de 2022).

Como expone GALLEGO LÓPEZ²⁰⁰: «El objetivo de esta iniciativa es asegurar una adecuada transparencia tributaria, la cual permita lograr una tributación equitativa en este ámbito; por ello, dicha evaluación busca establecer una definición del término «criptoactivo» para determinar el ámbito de aplicación de la Directiva, así como identificar los intermediarios relevantes a estos efectos».

Aunque el texto de la propuesta de DAC 8 todavía no se ha hecho público, como expone PÉREZ²⁰¹, los dos principales retos a los que se enfrenta este proyecto de reforma es definir el tipo de criptoactivos e intermediarios financieros que se van a incluir en su ámbito de aplicación. Con respecto al segundo de estos retos, clave en lo que ahora nos ocupa, el Libro Blanco para la reforma tributaria establece expresamente lo siguiente: «Esta última tarea —la identificación de las entidades de cripto activos y de dinero electrónico obligadas a proporcionar información y a cumplir obligaciones de diligencia debida análogas a las establecidas por la DAC 2 (Directiva 2014/107/UE) para las entidades financieras— es esencial para garantizar la integridad de los intercambios de información como herramienta para hacer frente a la evasión fiscal en el extranjero».

Conforme a la información disponible hoy en día, puede resultar razonable entender que, en este caso, dada la referencia al concepto más amplio de criptoactivo (aún por definir), las plataformas de intercambio de NFTs podrían encontrarse comprendidas dentro de los intermediarios sobre los que recaerán las obligaciones de información. No obstante, todavía estamos en una fase muy temprana de tramitación, por lo que será necesario efectuar el correspondiente seguimiento de esta Propuesta para confirmar este aspecto y ver el alcance de las obligaciones de información²⁰².

4. Implicaciones en el IDSDi

4.1. Aspectos generales del Impuesto

Ante (i) la inadecuación de los sistemas tributarios internacionales (cuyas reglas de nexos y atribución de beneficios están aún fuertemente basadas en la presencia física del contribuyente²⁰³) a los nuevos modelos de negocio de la economía digital (que, entre otras características, permiten desarrollar actividades empresariales a distancia), y (ii) el retraso en alcanzar soluciones consensuadas a nivel internacional, en España se ha introducido el IDSDi como una solución unilate-

²⁰⁰ GALLEGO LÓPEZ, J. B., «El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, marzo de 2022, pp. 31-74.

²⁰¹ PÉREZ, I., «Nuevos avances en el procedimiento de aprobación de la DAC 8», *Expansion jurídico* [en línea], 26 marzo de 2021 [fecha de consulta: 17 de mayo de 2022]. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/03/26/605e0481e5fdea0a798b466f.html>

²⁰² No olvidemos el debate que se ha suscitado sobre la inclusión o no de los NFTs dentro del ámbito de aplicación de la Propuesta MICA, por lo que, si el concepto de criptoactivo se remite al regulado en esta norma, está aún por ver que afecte a las plataformas de intercambio de NFTs.

²⁰³ Tal y como hemos visto al analizar la imposición directa y el concepto de EP.

ral y provisional que permite a España ejercer los derechos de imposición que le corresponden cuando proceden de territorio español lo datos empleados o se sitúan en dicho territorio los usuarios que generan valor en los nuevos modelos de negocio de la economía digital por medio de sus contribuciones²⁰⁴.

En particular, de acuerdo con los artículos 4 y 5 de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (en adelante, «**Ley 4/2020**» o «**LIDSDi**») el IDSDi grava las prestaciones de determinados servicios digitales en los que exista intervención de usuarios situados en el territorio español. A estos efectos, la norma establece que se considerarán servicios digitales, exclusivamente: (i) los servicios de publicidad en línea; (ii) los servicios de intermediación en línea, y (iii) los servicios de transmisión de datos.

Estos tres servicios quedan gravados por el IDSDi en la medida en que se encuentren localizados en territorio español, siendo el nexo la localización del usuario del servicio digital (o, mejor dicho, la localización del dispositivo utilizado por dicho usuario) en territorio español²⁰⁵.

En lo que respecta a los contribuyentes, tendrán esta consideración las personas jurídicas y demás entidades (con independencia de su residencia fiscal), que presten estos servicios digitales sujetos y que el primer día del periodo de liquidación, que coincidirá con el trimestre natural, superen los dos umbrales siguientes:

- (i) que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; (umbral de envergadura);
- (ii) que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros (umbral de huella digital significativa).

Con respecto a estos límites, debe tenerse en cuenta que si una entidad forma parte de un grupo de sociedades, los importes de estos umbrales serán los del grupo en su conjunto.

El IDSDi se exigirá al tipo del 3 % sobre el importe de los ingresos obtenidos por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto realizadas en territorio español, y se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen dichas operaciones. Se trata, por tanto, de un impuesto sobre ingresos, al definirse su base imponible por el importe de los ingresos obtenidos por el contribuyente,

²⁰⁴ Para profundizar en las características y cuestiones conflictivas de este impuesto recomendamos acudir a mi artículo sobre el particular, EGEA PÉREZ-CARASA, Í. «El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en España: Análisis de una medida unilateral y transitoria y de sus aspectos controvertidos», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 73, 2020, pp. 117-186.

²⁰⁵ Para ello, la normativa establece reglas específicas para determinar el momento en el que debe analizarse la localización de los dispositivos para cada uno de los tres hechos imposables del impuesto.

excluido el IVA e impuestos equivalentes, por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al IDSDi²⁰⁶.

De las características generales descritas se desprende que estamos ante un tributo con un ámbito de aplicación subjetivo reducido, pero que en caso de resultar aplicable puede suponer un impacto relevante para los contribuyentes afectados por el mismo en la medida en que el mismo somete a un tipo del 3 % los ingresos de los servicios con independencia del margen o de si se están produciendo pérdidas. Pues bien, atendiendo a la actividad de las plataformas de intercambio de NFTs, esta puede quedar incluida dentro del ámbito objetivo de aplicación de este impuesto, por lo que es necesario evaluar su eventual impacto, tal y como pasamos a realizar a continuación.

4.2. *Eventual sujeción de las comisiones percibidas por las plataformas a la modalidad de servicios de intermediación en línea*

El artículo 4.7 de la LIDSDi define los servicios de intermediación en línea como los servicios «*de puesta a disposición de los usuarios de una interfaz digital multifacética (que permita interactuar con distintos usuarios de forma concurrente) que facilite la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, o que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos*».

En relación con la definición de este hecho imponible, y siguiendo un trabajo anterior²⁰⁷ cabe destacar las tres características fundamentales siguientes:

- (i) El servicio sujeto al IDSDi es la puesta a disposición de una interfaz digital a los usuarios a través de las cuales los usuarios se ponen en contacto y realizan la operación subyacente. En consecuencia, este servicio lo prestará, con carácter general, el titular de la plataforma de intermediación o interfaz digital.
- (ii) En este tipo de servicios, la definición de intermediación a efectos del IDSDi reclama la existencia de, al menos, dos usuarios, así como que la puesta en contacto de los usuarios se realice a través de la citada interfaz digital. A estos efectos, la Ley 4/2020 define como usuario en su artículo 4.9 a «*cualquier persona o entidad que utilice una interfaz digital*».

²⁰⁶ Esta regla general se complementa con una serie de reglas específicas para cada servicio aplicable cuando parte de los usuarios de los mismos no se encuentren localizados en territorio español, en virtud de las cuales, debe aplicarse sobre los ingresos totales obtenidos la proporción que represente el número de usuarios situados en España (numerador) respecto del número total de usuarios que intervengan en ese servicio, cualquiera que sea el lugar en que estén situados (denominador).

²⁰⁷ EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «2021: Un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (e-commerce)», *Derecho Digital e Innovación*, núm. 10, octubre-diciembre de 2021.

- (iii) Del mismo modo, el concepto de interfaz digital es un concepto amplio al estar definido por el artículo 4.4 de la Ley 4/2020 como «*cualquier programa, incluidos los sitios web o partes de los mismos, o aplicación, incluidas las aplicaciones móviles, o cualquier otro medio, accesible a los usuarios, que posibilite la comunicación digital*». La propia norma al enunciar ejemplos de interfaces hace referencia a sitios o páginas web y aplicaciones móviles, ambas frecuentemente utilizadas para la compra-venta de NFTs.

Así, las plataformas de NFTs, en cuanto sociedades encargadas de facilitar operaciones de compra y venta de estos criptoactivos, podrían incluirse dentro del concepto de entidades que prestan servicios de intermediación en línea.

Esto es, en la medida en que ponen a disposición de los usuarios (inversores en NFTs criptomonedas) una interfaz digital multifacética (web, app, etc.) para que se pongan en contacto compradores y vendedores de NFTs y concluyan operaciones subyacentes (intercambio de NFTs por criptodivisas), estos servicios de intermediación encajarían dentro de la definición del hecho imponible de intermediación en línea, y, en consecuencia, los ingresos procedentes de las comisiones de intermediación obtenidas por estas plataformas podrían quedar gravadas a un tipo del 3 % por la segunda modalidad de este impuesto si no resulta de aplicación ningún supuesto de no sujeción²⁰⁸.

Aun cuando los servicios puedan ser calificados como servicios de intermediación en línea, solo quedarán sujetas a IDSDi si son prestadas a usuarios localizados en España. A estos efectos:

- (i) Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en el territorio español cuando algún usuario esté situado (comprador o vendedor de un NFT) en ese ámbito territorial, con independencia de que el usuario haya satisfecho alguna contraprestación que contribuya a la generación de los ingresos derivados del servicio.
- (ii) Se entenderá que un usuario está situado en territorio español, en el caso de los servicios de intermediación en línea en que exista facilitación de entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios, cuando la conclusión de la operación subyacente por un usuario se lleve a cabo a través de la interfaz digital de un dispositivo que en el momento de la conclusión se encuentre en ese ámbito territorial. Esto es, cuando el dispositivo (móvil, ordenador, etc.) por el que el usuario acceda a la web, app o cualquier otra interfaz digital facilitada

²⁰⁸ Evidentemente, si estas plataformas incluyen publicidad digital dirigida en sus interfaces o venden los datos recopilados por la actividad de sus usuarios en las mismas también podrían quedar sujetas a la modalidad de publicidad en línea o venta de datos. Sin embargo, nos centramos en la segunda modalidad del impuesto por ser la que impacta de forma más directa en sus modelos de negocio.

por la plataforma de NFTs se encuentre en territorio español en el momento en el que se lleve a cabo la compraventa del NFT.

Dicho todo lo anterior, no debemos olvidar que la plataforma de NFTs solo deberá tributar por esta modalidad del impuesto si tiene la condición de contribuyente del IDSDi, para lo cual deberán superarse los dos umbrales (envergadura y huella digital significativa) arriba mencionados.

El cumplimiento de los requisitos objetivos (realizar el hecho imponible de intermediación en línea), subjetivos (tener la condición de contribuyente) y territoriales (que los servicios se presten a usuarios localizados en España) que acabamos de ver llevaría a la plataforma a tributar por la segunda modalidad del IDSDi (intermediación en línea) por las comisiones percibidas. Ello excepto que podamos aplicar algunos de los supuestos de no sujeción del IDSDi que pasamos a ver a continuación.

4.3. Posible acogimiento a supuestos de no sujeción

La Ley 4/2020 completa la delimitación del ámbito objetivo del IDSDi con la introducción de determinados supuestos de no sujeción en su artículo 6. Atendiendo a la actividad de las plataformas de NFTs, debemos señalar los siguientes que pueden ser susceptibles de aplicación:

- (i) Lo primero que debe puntualizarse es que, de acuerdo con el artículo 6.b) de la Ley del IDSDi, no estarán sujetas al impuesto las propias operaciones subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea. Esto es, únicamente quedarían sujetas al IDSDi, en su caso, las comisiones de intermediación obtenidas por las plataformas por facilitar a los usuarios la compraventa de NFTs, pero no la propia operación subyacente (esto es, la compraventa de NFTs que realizan los usuarios a través de la plataforma en ningún caso constituirá una operación sujeta al IDSDi por aplicación de lo dispuesto en el mencionado artículo 6.b) de la LIDSDi).
- (ii) Centrándonos en las plataformas, el artículo 6.a) de la Ley 4/2020 establece que no se encuentran sujetas a la modalidad de intermediación en línea del IDSDi *«las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios, en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario»*.
Con este supuesto de no sujeción, el legislador excluye del ámbito de aplicación del IDSDi las denominadas actividades minoristas de comercio electrónico en las que el propietario del sitio web es el minorista y utiliza ese canal para distribuir sus propios bienes y servicios²⁰⁹. Ahora

²⁰⁹ El fundamento que hay detrás de esta exclusión es que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes o servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como un medio o herramienta de comunicación.

bien, para poder aplicar el mismo debe poder determinarse y acreditarse en la práctica que la entidad que ofrece los productos a través de su sitio o página web, actúa como proveedor y no como intermediario, y esta delimitación puede resultar difusa y complicada en la práctica.

En este sentido, no se puede establecer un criterio apriorístico que permita determinar si se está actuando en calidad de intermediario o en calidad de proveedor. Se trata de una cuestión que dependerá de las cláusulas concretas del contrato o negocio jurídico establecido entre las partes y de la realidad económica subyacente, debiendo efectuar un análisis particular supuesto a supuesto que aborde de forma conjunta los términos jurídicos y económicos de la relación establecida en cada caso. Si, como resultado de dicho análisis conjunto:

- a) Se determina que la entidad ha asumido jurídica y económicamente los riesgos y beneficios de los productos que vende posteriormente a través de su interfaz digital, entonces se estará en disposición de acreditar que actúa como proveedor con respecto a dichos productos. Y ello dado que habría adquirido previamente los productos que posteriormente comercializa, con todos los riesgos asociados a los mismos.
- b) Se determina que la entidad que pone a disposición de los usuarios la interfaz en la que se comercializan dichos productos (en este caso NFTs) se limita a poner en contacto a usuarios vendedores y usuarios compradores, cobrando una comisión en caso de que se vendan los mismos, dicha entidad estará actuando como intermediaria. Y es que, en este escenario, dicha entidad no estaría asumiendo jurídica y económicamente los riesgos de los productos vendidos, quedando sujeta al IDSDi la comisión por intermediación que pueda percibir.

En el ámbito del IVA hemos visto que, por aplicación de la presunción del artículo 9 *bis* del Reglamento 282/2011, se va a asumir en algunos casos que las plataformas actúan en nombre propio a efectos de las reglas de localización de este impuesto. Ahora bien, cuestión distinta es que dicha presunción (aplicable en el ámbito del IVA) pueda extenderse al IDSDi. Más bien parece lo contrario, ya que, si los términos y condiciones de las plataformas determinan que las mismas no asumen ningún tipo de responsabilidad o riesgo jurídico o económico sobre los NFTs que se transmiten en las operaciones subyacentes a través de las mismas, va a resultar complicado de defender la actuación de las mismas como proveedoras a efectos del IDSDi²¹⁰.

De esta forma, si atendiendo a dichos términos y condiciones, las plataformas se limitan a poner en contacto compradores y vendedores de NFTs, lo razonable es pensar que actúan como meros intermediarios (y

²¹⁰ Con independencia de que, a efectos de IVA se presume que actúan en nombre propio. Se generaría, en consecuencia, una evidente incongruencia entre ambos impuestos.

no como proveedores) sin que puedan ampararse en la aplicación de este supuesto de no sujeción²¹¹.

- (iii) Descartada la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 6.a) otro posible supuesto de no sujeción aplicable de conformidad con el rol de las plataformas es el establecido por el artículo 6.c) de la Ley 4/2020 en virtud del cual no quedarán sujetas las prestaciones de servicios de intermediación en línea *«cuando la única o principal finalidad de dichos servicios prestados por la entidad que lleve a cabo la puesta a disposición de una interfaz digital sea suministrar contenidos digitales a los usuarios o prestarles servicios de comunicación o servicios de pago»*.

Con respecto a este supuesto de no sujeción cabe plantearse si las plataformas de NFTs, en realidad, intermedian para poner a disposición de los usuarios contenidos digitales, por considerar que los NFTs se encuentran incluidos dentro de dicho concepto. Sobre este particular, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 4.1 de la Ley del IDSDi, se entenderá por contenidos digitales *«los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital»*.

Pues bien, dada la amplitud de este concepto, los NFTs como criptoactivos podrían llegar a cumplir con la definición de contenido digital en la medida en que, en el fondo, no dejan de ser datos suministrados en formato digital, que utilizan un sistema de criptografía robusto para asegurar y verificar las operaciones y su registro. En este sentido, el hecho de que estos criptoactivos formen parte de una cadena de bloques (*blockchain*) a efectos de mitigar el riesgo de modificación o alteración del registro de las operaciones y titularidades no tendría por qué cambiar necesariamente esta consideración.

De prosperar esta interpretación, aunque la actuación de las plataformas de NFTs constituiría una intermediación en línea a los efectos del IDSDi, dicha prestación de servicios quedaría no sujeta en aplicación del artículo 6.c) de la Ley 4/2020. Consecuentemente, los ingresos por comisiones percibidos por estas no quedarían gravadas al tipo impositivo del 3 % del IDSDi²¹².

²¹¹ Si, por el contrario, la plataforma asumiese los riesgos y beneficios jurídicos y económicos de los NFTs de forma que se pudiese entender que la plataforma primero adquiere los NFTs que posteriormente transmite en el mercado, en ese escenario las plataformas se verían beneficiados de este supuesto de no sujeción.

²¹² Ahora bien, frente a esta interpretación debe advertirse que la memoria de la Propuesta inicial de Directiva de la UE sobre el IDSDi establecía la siguiente matización:

«El suministro de contenidos digitales por una entidad a los usuarios a través de una interfaz digital, que es un servicio que no entra en el ámbito de aplicación del ISD, debe distinguirse de la puesta a disposición de una interfaz digital multifacética a través de la cual los usuarios pueden cargar y compartir contenidos digitales con otros usuarios, o la puesta a disposición de una interfaz que facilita un suministro subyacente de contenidos digitales directamente entre los usuarios. Estos últimos servicios constituyen un servicio de intermediación por parte de la entidad que pone a

A la fecha de emisión del presente artículo, no se tiene constancia de la existencia de ningún pronunciamiento administrativo que aclare este particular. En concreto, si bien es cierto que la pregunta frecuente 1.2 de la AEAT hace referencia al concepto de contenido digital²¹³, no aborda específicamente esta cuestión, por lo que habrá que esperar a que esta posibilidad sea, en su caso, confirmada por parte de la DGT en eventuales contestaciones futuras a las consultas tributarias que, en su caso, se planteen.

V. BIBLIOGRAFÍA

ARGENTE ÁLVAREZ, J. *et al.*, *Guía del IRPF*, CISS Grupo Wolters Kluwer, 2007.

CALVO BUEZAS, J., «El concepto de Establecimiento permanente y el comercio electrónico», *Cuadernos de Formación*, vol. 6, 2008.

CALVO VERGEZ, J., «El largo camino de la modificación de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Última parada: la aprobación de la DAC 7», *La Ley Unión Europea*, núm. 92, mayo 2021, Madrid, Wolters Kluwer.

CASCANTE, E. y FLORES, A., «Las operaciones complejas en el IVA: ¿independientes o accesorias?», *Economist&Jurist* [en línea], vol. 26, núm. 222, año 2018,

disposición la interfaz digital multifacética y, por lo tanto, entran dentro del ámbito de aplicación del ISD, independientemente de la naturaleza de la operación subyacente.

De ahí que el artículo 3, apartado 4, letra a), haga hincapié en que el suministro de contenidos digitales excluido del ámbito de aplicación del ISD debe ser realizado por la entidad que pone a disposición la interfaz digital a través de la cual se suministran los contenidos digitales, y no por los usuarios de dicha interfaz a otros usuarios».

Bajo esta interpretación alternativa, parece que el supuesto de no sujeción del IDSDI no aplicaría a las plataformas de NFTs que actúan por cuenta ajena (y que no suministran ellas mismas los NFTs) aun cuando los NFTs entren dentro del concepto de contenido digital. Sería deseable obtener una consulta de la DGT.

²¹³ En concreto, en la contestación a la pregunta frecuente 1.2 «Qué es contenido digital» se establece lo siguiente: «El artículo 4.1 de la ley del impuesto define contenidos digitales como «los datos suministrados en formato digital, como programas de ordenador, aplicaciones, música, vídeos, textos, juegos y cualquier otro programa informático, distintos de los datos representativos de la propia interfaz digital». De esta definición se infieren las siguientes características: - Debe tratarse de datos suministrados en formato digital distintos de la propia interfaz. - Es una definición abierta que incluye ejemplos a título ilustrativo. El suministro de los datos que constituyen el contenido digital puede hacerse mediante su descarga, su utilización simultánea a la descarga (streaming) o mediante el acceso a la interfaz digital. Tal suministro puede tener lugar por una sola vez, durante un periodo de tiempo concreto o a perpetuidad. El suministro del contenido digital debe realizarse a través de una interfaz digital. Por lo tanto, no tienen carácter de contenido digital los datos suministrados en un soporte físico como, por ejemplo, los CDs, DVDs, o memorias externas (pen drives). El hecho de que estos soportes físicos se transmitan a través de una interfaz digital no convierte a los datos en cuestión en contenido digital, sin perjuicio de la posible realización de un servicio de intermediación en línea». Puede accederse a estas preguntas frecuentes a través del siguiente enlace: https://www.agenciatributaria.es/static_files/Sede/Procedimiento_ayuda/GC45/castellano/FAQ490.pdf

pp. 76-81. Disponible en: <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-des-tacados/las-operaciones-complejas-en-el-iva-independientes-o-accesorias/>

CEDIEL, A. y PÉREZ POMBO, E., «Tributación de los criptoactivos regulados en MiCA», en MADRID PARRA, A., y PASTOR SAMPERE, C. (dirs.), *Guía de criptoactivos MICA*, Thomson Reuters-Aranzadi, junio de 2021, pp. 345-358.

CISS Compliance Fiscal, *De la DAC 1 a la DAC 7, Evolución de la normativa de la Unión Europea sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad* [en línea], Madrid, Wolters Kluwer. Disponible en: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=EX0000141345_20190125.html

COTO GONZÁLEZ, L. y ROMERO GARCÍA, F., «La Agencia Tributaria y la fiscalidad de las criptomonedas», *Periscopio Fiscal y Legal* [en línea], PWC, febrero 2022. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-agencia-tributaria-y-la-fiscalidad-de-las-criptomonedas/>

EGEA PÉREZ-CARASA, Í., «Tratamiento Contable de las Criptodivisas y su Impacto en el Impuesto sobre Sociedades», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 74, 2020.

—, «Tratamiento tributario del «bitcoin» y demás criptomonedas», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 70, 2018.

—, «Tributación de los influencers: Normas tradicionales para nuevos y rentables modelos de negocio de las nuevas generaciones», *Cuadernos de Derecho y Comercio*, núm. 75, 2021.

GALLEGO LÓPEZ, J. B., «El intercambio automático de información tributaria ante el reto de los criptoactivos», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 193, marzo 2022.

MENÉNDEZ GARCÍA, G., *Fiscalidad práctica. Impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Navarra, Thomson Reuters-Aranzadi, 2010.

MIRAS MARÍN, N., «El régimen tributario de los tokens no fungibles», en ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. (dir.), *Retos de la sociedad digital: Regulación y fiscalidad en un contexto internacional*, Madrid, Reus, 2022, pp. 203-217.

NAVAS & CUSÍ ABOGADOS, «¿Cómo tributan las transmisiones de NFT?», *navacusi.com* [en línea], septiembre 2021. Disponible en: <https://www.navacusi.com/tributacion-compra-venta-nft/>

ORTIZ, V., «Todas las dudas que plantea la Hacienda de España con su respuesta sobre fiscalidad de NFTs», *Observatorio Blockchain*. [en línea], 28 de abril de 2022. Disponible en: <https://observatorioblockchain.com/nft/todas-las-dudas-que-plantea-hacienda-de-espana-con-su-respuesta-sobre-fiscalidad-de-nft/>

ÍÑIGO EGEA PÉREZ-CARASA

PÉREZ GARRIDO, I., «Nuevos avances en el procedimiento de aprobación de la DAC 8», *Expansión jurídico*, [en línea], marzo 2021. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2021/03/26/605e0481e5fdea0a798b466f.html>

PÉREZ POMBO, E., «El IVA en las operaciones de venta de NFTs», *Fiscal Blog* [en línea], abril 2022. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7566>

—, «Fiscalidad de la venta de tuits y otros activos digitales», *Fiscal Blog* [en línea], marzo 2021. Disponible en: <http://fiscalblog.es/?p=6496>

POZA ZID, R. y ASÍN PÉREZ, I., «Intercambio de información sobre plataformas online o la DAC7», *Newsletter de Fiscalidad Internacional de PwC Tax & Legal Services* [en línea], marzo 2020. Disponible en: <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/wp-content/uploads/2020/03/DAC7.pdf>

SOLÉ ESTALELLA, J., *El IRPF Inteligible*, Barcelona, Marcial y Pons, 2013.

(Trabajo recibido el 04/11/2022
y aceptado para su publicación el 05/12/2022)

