Fiscal

Tributación en el impuesto sobre el valor añadido de las ventas de NFT mediante plataformas digitales

Análisis de diferentes cuestiones relativas a la tributación en el impuesto sobre el valor añadido de la venta de NFT (*non fungible tokens*) realizada a través de plataformas digitales intermediarias.

JOHN GALILEA CLAVIJO

Abogado del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Supuesto objeto de análisis

Recientemente, en la consulta vinculante V0486-22, de 10 de marzo, la Dirección General de Tributos ha analizado la tributación en el impuesto sobre el valor añadido de la venta de ilustraciones transformadas mediante Photoshop (transformación de fotografías elaborando piezas únicas) por parte de una persona física. No obstante, ha de matizarse que el objeto de la venta no son las ilustraciones en sí, sino los *non fungible tokens* (NFT) asociados a ellas que certifican su autenticidad, esto es, *tokens* no fungibles que otorgan al comprador derechos de uso, pero en ningún caso los

derechos subyacentes a la propiedad de la obra —las ilustraciones—. En el caso analizado, la venta de dichos *tokens* se realiza mediante subasta en línea a través de las correspondientes plataformas, de forma que éstas gestionan la venta sin suministrar al vendedor la identidad de los compradores, toda vez que la transacción se realiza mediante *nicks*, esto es, alias o apodos que los compradores adoptan para realizar sus operaciones en la red.

2. Los NFT o *tokens* no fungibles

En la consulta, la Dirección General de Tributos asume la definición de los *tokens* no

fungibles como certificados digitales de autenticidad que, mediante la tecnología de cadena de bloques o *blockchain*, se asocian a un único archivo digital. Por tanto, dado su carácter de no fungibles, 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, como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte, como sucede en el caso objeto de consulta.

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 a una plataforma donde tiene lugar la generación de dichos *tokens* por medio de la tecnología *blockchain*. De esta forma, parecen diferenciarse 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 y que, precisamente, es el objeto de la transmisión realizada a través de las correspondientes plataformas digitales.

3. El papel de la plataforma digital intermediaria

En ese contexto, la Dirección General comienza analizando quién está entregando o prestando el bien o servicio digital objeto de consulta, extremo cuyo examen requiere conocer si el operador de red que gestiona la subasta —agente o comisionista que actúa por cuenta ajena en todo caso— actúa en nombre del consultante o en nombre propio. A estos efectos, el centro directivo precisa lo siguiente:

- Si la plataforma intermediaria actúa en nombre propio, y tratándose de entregas de bienes, debe entenderse que se producen dos entregas de bienes en los casos de comisión de venta, esto es, la realizada por el comitente al comisionista y la de éste al cliente. En el caso de las prestaciones de servicios, y actuando el comisionista en nombre propio, se entiende que éste recibe y presta los correspondientes servicios.
- Por el contrario, en caso de que el intermediario actuase en nombre ajeno y no en nombre propio, tendríamos una sola entrega de bienes o una prestación de servicio directamente del comitente —en nuestro caso, el consultante— al cliente final.

A esos efectos, para determinar en cada caso si el intermediario actúa en nombre propio o ajeno, habrá de analizarse el clausulado del contrato 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.

En el supuesto concreto analizado en la consulta, el hecho de que la plataforma intermediaria no pueda proporcionar al consultante la identidad concreta del comprador parece indicar que en 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.

4. Calificación de la operación como prestación de servicios

La Dirección General de Tributos, partiendo de la hipótesis anterior, analiza si, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de los certificados digitales de autenticidad (los NFT) ha de considerarse una entrega de bienes o, por el contrario, una prestación de servicios.

A esos efectos, y tras recordar tanto la definición de entrega de bienes ofrecida por la Ley 37/1992 como por la Directiva 2006/112, así como la interpretación que de dicho concepto ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, menciona que no existe aún ningún pronunciamiento de dicho tribunal sobre la naturaleza que ha de atribuirse a los NFT, a diferencia de lo que ocurre con las criptomonedas. No obstante, el centro directivo considera, en primer lugar, que la naturaleza de las criptomonedas y de los *tokens* no fungibles no puede asimilarse, ya que estos últimos no son divisas ni pueden tratarse como bienes fungibles. Además, en su opinión, no procedería calificar la venta de los *tokens* objeto de consulta como entregas de bienes porque, en estos casos, 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 a él.

Descartada la calificación de las operaciones analizadas como entregas de bienes, la Dirección General analiza su calificación como prestaciones de servicios, en este caso, digitales. En ese sentido, repara en

primer lugar en lo dispuesto sobre los servicios prestados por vía electrónica en el artículo 69.tres, 4.º, de la Ley 37/1992 (definición que es transposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112 —en el que se ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos—), así como en el concepto que de tales servicios ofrece también el artículo 7 del Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112. Además, se invocan también varias contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos en las que se habían analizado supuestos como el de un escultor que prestaba servicios de modelado digital.

Pues bien, teniendo en cuenta todo lo anterior, el centro directivo parte de la hipótesis de que en el supuesto ahora analizado no hay un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño o fotografía. Por el contrario, se trata de fotografías transformadas por el artista mediante un programa informático que, por la propia tecnología *blockchain* utilizada, se convierten en bienes digitales únicos y no fungibles, puesto que no existe otro activo digital idéntico. Teniendo en cuenta lo anterior, y siendo el objeto de transmisión el certificado digital de autenticidad que representa el NFT y no el propio archivo digital de la fotografía, la Dirección General concluye que, en este caso, los servicios denominados *de arte digital* que se concretan en la venta del NFT han de calificarse como servicios prestados por vía electrónica que, en caso de entenderse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, deben tributar al tipo general del impuesto del 21 %.

5. Lugar de prestación de los servicios

Por último, la consulta analiza el lugar en el que han de considerarse realizados los citados servicios prestados por vía electrónica partiendo de la hipótesis de que los adquirentes de los NFT no son empresarios o profesionales actuando como tales, sino que se trata de consumidores finales.

A esos efectos, la Dirección General repara tanto en las reglas de localización previstas para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión en el artículo 70.uno, 4.º y 8.º, de la Ley 37/1992 como en lo dispuesto en el artículo 73 de dicha ley en relación con la forma de aplicar el límite o umbral máximo de diez mil euros que permite mantener la tributación en origen —límite que desde el 1 de julio del 2021 incluye no sólo los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y radiodifusión en las condiciones fijadas en el artículo 70.uno, 4.º y 8.º, de la ley, sino también las ventas a distancia intracomunitarias de bienes del artículo 68.tres, letras a y b, de la Ley 37/1992—.

Aplicando tales preceptos al supuesto de hecho analizado en la consulta, el centro directivo concluye lo siguiente:

- A efectos de que los servicios prestados por el consultante queden sujetos al impuesto sobre el valor añadido, el umbral cuantitativo de diez mil euros —excluyendo el impuesto sobre el valor añadido— opera en cómputo anual a nivel comunitario (destinatarios establecidos en otros Estados miembros distintos del territorio de aplicación del impuesto), por referencia al año natural precedente
- o al año en curso, hasta que se supere dicho límite.
- Por otra parte, en la medida en que el prestador del servicio electrónico esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto y los destinatarios de aquél no tengan la condición de empresario o profesional y estén establecidos o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Comunidad Europea, esos servicios —salvo que no se supere el límite de diez mil euros previsto en el apartado 8.º del artículo 70.uno— se entienden prestados en cada Estado miembro de residencia del consumidor final, estando obligado el consultante a tributar en cada uno de esos Estados miembros.
- Por último, la Dirección General recuerda que, tanto en los supuestos en los que se decida no aplicar el citado umbral como en los casos en que se supere tal límite, será de aplicación la regla general de tributación en destino, pudiendo optar en ambos casos el prestador del servicio por registrarse en el régimen de la Unión previsto en la sección 3.ª del capítulo XI del título IX de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (sistema de ventanilla única, modelo 369). En otro caso, aquél deberá darse de alta y abonar el impuesto sobre el valor añadido en cada uno de los Estados miembros en los que se entiendan realizados los servicios prestados por vía electrónica.
- Además, hay que añadir que, en los casos donde el destinatario de los servicios esté domiciliado en un país tercero, tal prestación de servicios no estará gravada por el impuesto sobre el

valor añadido, salvo que resultase de aplicación la regla del uso efectivo del artículo 70.dos, de la Ley 37/1992. A este respecto, cabe advertir sobre la interpretación amplia que viene haciendo la

Dirección General de Tributos sobre la referida regla a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de febrero del 2009 (as. C-1/08).

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguna de las siguientes letradas:

Remedios García Gómez de Zamora

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rgarcia@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Susana Onsurbe Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.