

# **La tributación en el IVA de la compraventa de los tokens no fungibles (NFT): Análisis de la Consulta V0486-22, de 10 de marzo<sup>1</sup>**

José Francisco Sedeño López

*Área de Derecho financiero y tributario*

*Universidad de Málaga*

*Blockchain*, criptomoneda, *bitcoin*, minería, *peer-to-peer*... Son términos que forman ya parte de nuestro día a día y que muestran la fama que han alcanzado los denominados «activos digitales» en nuestra sociedad. En este contexto, la tecnología y la creatividad artística han confluído para desarrollar un nuevo tipo de activo digital: los tokens no fungibles (del inglés, *non fungible token* –NFT–). Como su nombre indica, los NFT son representaciones digitales de un activo, que a diferencia de otro tipo de activos digitales, no son fungibles, es decir, son únicos, originales e insustituibles.

Sin embargo, el desarrollo de este mercado de activos digitales no ha venido acompañado de una evolución de la normativa tributaria, de manera que existen muchas incógnitas sobre cuál es la fiscalidad de los NFT. Por este motivo, nos resulta de vital importancia el análisis de la Consulta V0486-22, de 10 de marzo, en la que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) se ha pronunciado sobre la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la compraventa de NFT.

En concreto, en la descripción de los hechos se explica que el consultante se dedica a la venta de ilustraciones elaboradas mediante Photoshop mediante un sistema de subastas online. Además, se especifica que lo que se vende no son las ilustraciones en sí mismo, sino el NFT que se genera.

En el presente caso, y aunque no se especifica en la descripción de los hechos, no parece que en este caso se produzca la transmisión del NFT de manera gratuita (de hecho, se habla de venta). Por otro lado, y dado que la habitualidad no es requisito para considerar al consultante empresario o profesional a efectos del IVA, la DGT presume que actúa como tal.

La DGT se refiere en segundo lugar al papel que asume la plataforma de intermediación. Recordemos que en la descripción de los hechos se especifica que la venta de los NFT se realiza a través de una subasta en línea, mediante una plataforma a la que acceden los potenciales compradores identificados por un alias o apodo.

De nuevo, la descripción de los hechos no ofrece información suficiente para aclarar este punto, por lo que la DGT asume que la plataforma de subastas actúa en nombre del consultante y que es entre este quien debe facturar al comprador del NFT.

---

<sup>1</sup> Comunicación presentada a la Jornada “Desafíos y retos de la tributación indirecta en el nuevo contexto interno e internacional”, celebrada el 21 y 22 de noviembre de 2022 en la Universidad Pablo de Olavide (Sevilla).

Delimitado el supuesto de hecho al que se circunscribe la consulta, la DGT analiza si nos encontramos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios, para lo que se detiene en la que a nuestro juicio es la cuestión más interesante de esta resolución: el concepto y naturaleza jurídica de los NFT.

De esta forma, la DGT califica los NFT o tokens no fungibles como certificados digitales. Esta cuestión plantea algunas dudas, si bien la DGT diferencia entre el NFT y el archivo digital al que representa (vídeo, imagen, gráfico o incluso un *tuit*). Al igual que cuando alguien compra una pintura de una galería de arte no adquiere el derecho a reproducirla, transformarla o distribuir copias de la misma, quien compra un NFT tampoco tiene adquiere los derechos de propiedad intelectual. En realidad, el NFT sirve para atribuir a cada archivo digital un identificador, que sirve para atribuir la originalidad y escasez que los hacen tan atractivos.

Esta distinción es fundamental para comprender cuáles son los derechos que adquiere el comprador de un NFT, así como el tratamiento tributario de su adquisición.

Aclarada esta cuestión, se plantea si la transmisión del NFT debe considerarse entrega de bienes o prestación de servicios. Sobre esta cuestión, entiende la DGT que la venta de este tipo de activo digital no puede calificarse como entrega de bienes, en la medida en que lo que se transmite no es el bien subyacente (imagen, vídeo, fotografía, *tuit*...), sino en el propio «certificado digital» que representa el NFT.

Como podemos observar, la tributación en el IVA de la transmisión de NFT gira en torno a dos cuestiones: cuál es la naturaleza jurídica del NFT y qué se adquiere con su transmisión.

De esta manera, la calificación como servicios prestados por vía electrónica implicaría la aplicación del 21 por ciento, con independencia de quien sea el prestador de servicios; por el contrario, de haber considerado la transmisión de NFT una prestación de servicios del artículo 11 LIVA, podría ser de aplicación el tipo impositivo del 10 por ciento (artículo 91.UNO.2, 13º LIVA). A la misma conclusión podríamos llegar si se considerará entrega de obras de arte a la luz del artículo 91.UNO.4 LIVA.