

Criptoactivos: Tributación de los NFT's



LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE EL CONSUMO ha emitido la primera consulta vinculante V0486/22 de 10 de marzo de 2022 sobre los NFT's.

Los hechos de la consulta son los siguientes:

“El consultante es una persona física que se dedica a la venta de ilustraciones transformadas mediante Photoshop (transformación de fotografías elaborando piezas únicas) mediante una subasta por Internet.

No obstante, el objeto de la venta no son las ilustraciones en sí, sino NFT, 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.”

Y la cuestión planteada en la consulta:

“Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios prestados por el consultante”

Autor:

Antonio Ibarra López

Asesor Fiscal - Abogado

¿Qué es un NFT?

Antes de adentrarnos en la consulta, un NFT son las siglas en inglés de “token no fungibles”

En primer lugar, un token simplificando es, **“una representación o símbolo digital”** en este caso de las ilustraciones que hace el fotógrafo, podrían ser de un cuadro, o de cualquier otro objeto.

Y en economía, que un activo sea o no fungible, significa: si es fungible, que se puede intercambiar por otros y todos tienen el mismo valor: el dinero, por ejemplo: un billete de 50 euros lo puedo intercambiar a otra persona por 5 de 10 euros y todos los billetes tienen el mismo valor, y da lo mismo tener unos billetes u otros, ya que son intercambiables entre sí y suman el mismo valor.

Pero si un activo es no fungible, es único, tiene propiedades únicas y no se puede intercambiar por otros.

¿Qué es la tokenización?

La tokenización, en palabras del profesor Ismael Santiago Moreno, en su libro-Introducción al Blockchain y criptomonedas- es “la transformación y representación de un activo u objeto dentro de una cadena de bloques o blockchain... consistente en digitalizar dicho activo u objeto y sus propiedades, convirtiéndolo los derechos de propiedad de un activo u objeto particular en un token digital... “ y este token una vez registrado en la blockchain puede operarse con él en el tráfico económico.

Tributación a efectos de IVA

Analiza la consulta en sus apartados 1 y 2 si una persona es empresaria o no a efectos del IVA: carácter habitual u ocasional; operaciones gratuitas u onerosas; ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y/o humanos.

En mi opinión la casuística es muy variopinta, así:

Joven estudiante de entre 15 a 20 años, que por las tardes o fines de semana, sabe algo de blockchain, o sin ni siquiera saberlo, ya que hay programas que te ayudan a crearlos NFT y lo hacen como hobby, y como tal hobby, se hace habitualmente y:

- a. O los ponen en la web a la venta en plataformas,
- b. O los regala a amigos y simplemente los introduce en la web libremente.

En el caso a) nuestro estudiante a buen seguro está sin saberlo realizando una actividad económica. Situación más habitual de la que nos podemos imaginar, sin darse de alta en hacienda, etc. Es posible que esta venta de NFT la pudiera estar declarando como ganancias patrimoniales, como las criptomonedas.

En el caso b) al ser siempre difusión gratuita, nuestro estudiante en principio no sería empresario a efectos del IVA; en el caso de la consulta, el fotógrafo, no lo hace a título gratuito, ya que dice que es para su venta.

¿Son una entrega de bienes o una prestación de servicios?

En mi opinión podrían ser tanto entrega de bienes, como una prestación de servicios en función de los derechos a los que de lugar el token, para ello hay que analizar el “Smart contract” (contrato original del token) que se haya registrado en la blockchain: donde vendrán las condiciones del mismo y, por lo tanto, su naturaleza jurídica.

Así por ejemplo, si estos NFT solo dan derecho de uso de la fotografía a la que representan (como se plantea en la consulta) estaríamos ante una prestación de servicios, pero si por el contrario, otorgasen derechos económicos, incluso representasen, y/u otorgasen poder de

disposición sobre el activo subyacente, estaríamos ante una entrega de bienes.

En este punto, como la consulta plantea que solo se cede el uso de la imagen, la DGT concluye que estamos ante una prestación de servicios, y dentro de ella, los califica como servicios digitales (prestación de servicios electrónicos) con todas las consecuencias de localización y tributación a efectos del IVA que ello supone y que se explican detalladamente en la consulta.

En mi opinión, en los NFT's tanto que den derechos de uso, como los que otorguen más derechos (y que por su contenido no se puedan considerar entrega de bienes y, por lo tanto, sigan siendo prestación de servicios) no son servicios digitales. Pensemos que una vez tengo comprado el token, este es un archivo digital, de uso exclusivo, que puedo descargar en mi ordenador, que puedo reproducir, es un activo digital. No es una prestación de un servicio electrónico (es una prestación de servicios simple), otra cosa es que lo haya comprado electrónicamente. Es una compra que se revaloriza, y que se puede revender por más importe del que se adquirió.

¿Frecuencia o habitualidad?

Dice la consulta que, *“en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción (materiales y/o humanos) que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado, aunque sea de forma ocasional”* la frecuencia o habitualidad no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto.

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. (V1102-12 de 21 de mayo de 2012 DGT SG consumo).

Y por últimos tres cuestiones que nos planteamos:

1. ¿A quién le facturamos la entrega del token? Si la venta se efectúa por internet a través de plataformas (intermediarios), todo va con claves privadas y sin KYC (sin identificación). Suponiendo que todos los compradores son españoles o residentes en el territorio de aplicación del impuesto (Península), ¿liquidamos todo con IVA y al 21%?
2. Como Hacienda dice en su consulta que los NFT son certificados digitales de autenticidad (dudoso que sean simples certificados digitales) que, mediante la tecnología blockchain, se asocian a un único archivo digital y que no participarían de la naturaleza de las criptomonedas y demás divisas digitales, entonces la conclusión podría ser que no estarían dentro de la obligación de declarar bienes en el extranjero, ni tampoco los Exchange tendrían obligación de informar sobre la custodia de los mismos, al menos con la regulación actual.
3. Por último no resuelve la consulta:
 - a. Como tributan las ulteriores transmisiones de los NFT's: si los compró un particular y lo revende: ¿ganancia patrimonial en el IRPF base del ahorro? ¿Pago de TPO por el nuevo adquirente por bienes “muebles”?, ¿pero si dice la DGT que es un servicio, entonces estoy revendiendo un bien o un servicio?
 - b. Si lo compró un empresario y lo revende: ¿con IVA al 21% si es un bien afecto a su actividad, o es un “servicio afecto” a su actividad?
 - c. ¿Cómo tributan los derechos económicos que se haya podido reservar el creador original de NFT cuando sea transmitido por quien lo

adquirió? Porque esta reserva de derechos existe en la práctica.

Reflexión final:

Esta consulta se queda muy corta al tiempo que bienvenida sea. Es la primera sobre los NFT's que ha tardado más de un año en ser contestada: hace falta más celeridad (al menos para conocer el criterio de Hacienda, que no para seguirlo a pies juntillas), ya que el mundo cripto va a velocidad ya de "3.0 web" y esas diferencias de tiempos genera inseguridad y hace que la problemática fiscal en el mundo cripto siga siendo la tónica.