

# Dirección General de Tributos — Consulta vinculante V2274-22

Fuente: [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2274-22](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2274-22) — recuperado 2026-09-10

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes

## Documento seleccionado

|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Nº de consulta</b>        | V2274-22                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Órgano</b>                | SG de Impuestos sobre el Consumo                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Fecha salida</b>          | 27/10/2022                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Normativa</b>             | Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 11, 69 y 70                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| <b>Descripción de hechos</b> | <p>El consultante es una persona física que está dado en el Epígrafe: 861 - Sección 2. "Pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares.", consistiendo su actividad en la venta de ilustraciones y dibujos artísticos.</p> <p>Ha comenzado a elaborar y vender ilustraciones en formato NFT (token no fungible) en una plataforma digital que adopta la tecnología de cadena de bloques (blockchain) y cuenta con su propia criptomoneda.</p> <p>Una vez elaborado el NFT, lo vende a través de una plataforma de venta o marketplace donde los coleccionistas o interesados lo adquieren, realizando el pago del mismo con criptomonedas, quedándose esta plataforma de venta un porcentaje de la operación y transfiriéndole automáticamente al consultante el importe restante. Esta plataforma en ningún momento adquiere la propiedad del NFT, actúa solamente como intermediaria que pone en contacto a compradores y vendedores mediante la exposición de los NFTs a la venta.</p> |
| <b>Cuestión planteada</b>    | Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones realizadas por el consultante.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Contestación completa</b> | 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las 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.

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

Adicionalmente, el artículo 11 de la Ley del impuesto define el hecho imponible prestación de servicios como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

El apartado Dos del mismo artículo precisa que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...).”.

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 dispone que

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y

prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- No obstante, si la persona física consultante realizase siempre las entregas de bienes o prestaciones de servicios sin contraprestación, lo cual no parece concurrir en el supuesto objeto de consulta, no adquiriría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, las operaciones por él realizadas no quedarían sujetas al mismo.

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.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo del 2012, número V1102-12, en la que se señaló que no “puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.”.

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

A los efectos de la presente contestación, se partirá de la hipótesis de que el consultante, creador del contenido digital objeto de comercialización, actúa como empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, se indica por el consultante que su actividad de venta de NFTs (“non fungible tokens”, cuya naturaleza se analizará en los siguientes apartados) se realiza a través de las correspondientes plataformas electrónicas o marketplaces de forma que las mismas gestionan la venta si bien no pueden suministrar al consultante la identidad del comprador 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.

En este sentido, y a efectos de determinar el lugar de realización de los servicios prestados por el consultante debe, en primer lugar, analizarse la naturaleza de los mismos, y en concreto, si nos encontramos ante una entrega de bienes o la prestación de un servicio a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, los NFTs 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 NFTs 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.

En cuanto al proceso de creación de los NFTs, parece que una vez generado el correspondiente archivo digital (imagen o video, 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.

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, tal como manifiesta el consultante en el escrito de consulta.

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.”.

En la interpretación de este concepto es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Asunto C-320/88, que analiza una operación en la que una entidad había transmitido a otra el derecho a disponer de un inmueble, así como a los cambios de valor en el mismo, sus frutos y cargas, comprometiéndose igualmente a efectuar la transmisión de la propiedad jurídica sobre el mismo dentro de un plazo determinado.

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 comunitaria.

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 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. Por todas, la contestación vinculante de 5 de noviembre de 2021, número V2679-21, donde se concluye que 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.

No obstante, entiende este Centro directivo que los NFTs 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 y así se ha manifestado en el antecedente recogido en la contestación vinculante de 10 de marzo de 2022, número Vo486-22, en la que se plantea un supuesto similar al que es objeto de consulta, si bien en lugar de tratarse el activo digital subyacente de dibujos o ilustraciones como las de la presente consulta, aquel se refería a fotografías transformadas mediante Photoshop.

Por otra parte, parece que 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 ilustración o el dibujo como bien corporal existente, de forma que la tenencia del NFT no parece dar derecho, en su caso, a adquisición de dicho bien corporal sino que el bien subyacente parece que tiene, igualmente, carácter digital. 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 a la misma.

4.- Por su parte, el artículo 69.Tres, ordinal 4º, de la Ley 37/1992 define los servicios prestados vía electrónica de la siguiente manera:

“4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios 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 y, 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.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”.

La definición anterior es transposición de lo dispuesto en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que ofrece un listado no exhaustivo de servicios electrónicos.

Son definidos asimismo los servicios prestados vía electrónica por 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/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la siguiente manera:

“1. 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.

2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;

c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;

d) 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;

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);

f) los servicios enumerados en el anexo I.

(...).”.

En este sentido cabe destacar, igualmente, el criterio de este Centro directivo, en relación con los servicios prestados por artistas de forma digital, por todas, la contestación vinculante de 23 de febrero de 2016, número VO716-16, donde establece lo siguiente, en relación con un escultor que presta servicios de modelado digital:

“De lo anterior se pone de manifiesto que la consultante presta servicios por vía electrónica en la medida que suministra contenidos digitales (ficheros de dibujos y grabados no personalizados) que sus clientes pueden descargar a través de internet, u otro medio electrónico.

No obstante, si el consultante realiza prestaciones de servicios consistentes en el diseño personalizado de un determinado dibujo o escultura que es enviado por correo electrónico u otro medio electrónico, al cliente una vez realizado el mismo, deberá entenderse que esta prestación de servicios no supondrá, de acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, un servicio prestado por vía electrónica.”.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Centro directivo en la contestación vinculante de 1 de octubre de 2019, número V2689-19 y la de 14 de enero de 2021, número V0025-21.

Así, de la escasa información suministrada, y a falta de otros elementos probatorios, parece deducirse que en el supuesto objeto de consulta no existe un encargo por parte del cliente de la obra que implique la personalización de un determinado diseño, sino que se trata de dibujos o ilustraciones que son objeto de venta si bien, por la propia tecnología blockchain utilizada, se convierten en bienes digitales únicos y originales, puesto que no existe otro activo digital idéntico, siendo objeto de transmisión, además, no el propio archivo digital del dibujo o ilustración, sino el certificado digital de autenticidad que representa el NFT.

En definitiva, 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 que, en caso de entenderse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, deben tributar al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. En este mismo sentido, la referida contestación vinculante con número de referencia V0486-22 a la que se ha hecho alusión en párrafos precedentes.

5.- Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el apartado dos del artículo 11 de la Ley 37/1992 dispone que:

“Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...).”.

Así, cuando la plataforma en línea que facilita la venta de los NFTs actúe ante los adquirentes en su propio nombre, se entenderá que la misma ha recibido y prestado, por sí misma, los servicios en cuestión, como parece ocurrir en el supuesto objeto de consulta.

En el caso objeto de consulta debe tenerse en cuenta el hecho 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 sólo 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 vendedores.

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

En efecto, el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 introducido por el Reglamento de ejecución número 1042/2011, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios establece una presunción que, a falta de otros elementos de prueba, parece aplicable al supuesto objeto de consulta:

“1. 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 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 electrónico 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 las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

2. Se aplicará asimismo el apartado 1 cuando los servicios telefónicos prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP), se presten a través de una red de telecomunicaciones, una interfaz o un portal como un mercado de aplicaciones y en las mismas condiciones que las establecidas en dicho apartado.

3. 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.”.

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 Vo486-22, 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.

6.- Por su parte, en relación con el lugar de realización de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno de la Ley del Impuesto dispone que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

(...).”.

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 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

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.

Lo anterior debe entenderse, sin perjuicio de que, en caso de no sujeción en virtud de dicha regla de lugar de realización, pudiera resultar de aplicación lo previsto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 en relación con la aplicación de la regla de uso efectivo que será objeto de análisis más adelante.

7.- Por lo que respecta a la tributación de los servicios prestados por vía electrónica que efectúa la plataforma, esto es, de la venta de los NFTs en nombre propio, del escrito de consulta parece deducirse que los adquirentes pueden ser indistintamente empresarios o profesionales actuando como tales o bien consumidores finales.

En relación con los servicios prestados por vía electrónica objeto de consulta cuando el destinatario no tiene la condición de empresario o profesional sus reglas de localización se regulan en el artículo 70.Uno.4º y 8º de la Ley 37/1992, que dispone lo siguiente:

“Artículo 70. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

4º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto, en los siguientes casos:

a) Cuando concurren los siguientes requisitos:

a') que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en otro Estado miembro por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual; y

b') que se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley o que se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.

b) Que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal distinto de los referidos en la letra a') de la letra a) anterior.

(...)

8º. Los prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que sean efectuados por un empresario o profesional que actúe como tal establecido únicamente en el territorio de aplicación del impuesto por tener en el mismo la sede de su actividad económica, o su único establecimiento o establecimientos permanentes en la Comunidad, o, en su defecto, el lugar de su domicilio permanente o residencia habitual y se cumplan los siguientes requisitos:

a) que el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en otro Estado miembro; y

b) que no se haya superado el límite previsto en el artículo 73 de esta Ley, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en dicho artículo.”.

Por tanto, con carácter general, los servicios prestados por vía electrónica por la plataforma a la que se refiere el escrito de consulta estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el empresario o profesional destinatario de los mismos tenga la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto o, en su defecto, cuente en el mismo con un establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual siendo dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia los destinatarios del servicio.

También estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados por la plataforma cuando su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

8.- Finalmente cabe destacar que, en relación con las transacciones efectuadas cuyos destinatarios sean consumidores finales, esto es, las ventas de NFTs que efectúa la plataforma en nombre propio a dichos destinatarios, podrían ser, en su caso, de aplicación, por parte de dichas plataformas, alguno de los regímenes de ventanilla única (OSS, en su acrónimo inglés) que permitirá a la plataforma correspondiente evitar registrarse a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en cada Estado Miembro de consumo, pudiendo, por el contrario:

- Registrarse a efectos del Impuesto electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios (como es el caso de la presente consulta al tratarse de prestaciones de servicios por vía electrónica), que reúnan los requisitos, realizadas a clientes ubicados en cualquiera de los otros Estados miembros;

- Presentar una única declaración del IVA electrónica en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el IVA devengado por todas estas ventas de bienes y servicios;

En este sentido, el régimen de ventanilla que resultará de aplicación dependerá, fundamentalmente, de la condición de la plataforma electrónica como establecido fuera o dentro de la Comunidad, información, que como se ha apuntado con anterioridad no se suministra en el escrito de consulta.

Así el régimen exterior de la Unión está previsto en la Sección 2ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 octiesdecies a 163 vicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 359 bis a 369 de la Directiva 2006/112/CE y es aplicable a los servicios prestados por empresarios o

profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

Por su parte, el régimen de la Unión está previsto en la Sección 3ª del Capítulo XI del Título IX de la Ley del Impuesto y comprende los artículos 163 unvicies a 163 quateruicies.

Este régimen es transposición de lo previsto en los artículos 369 bis a 369 duodecies de la Directiva 2006/112/CE y es aplicable, entre otras operaciones, a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales.

9.- No obstante lo expuesto en los apartados anteriores, y para el caso que los servicios objeto de consulta no se entendiesen sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de los artículos 69.Uno.1º, 70.Uno.4º y 8º de la Ley 37/1992, el artículo 70, apartado dos, de dicha norma, con la nueva redacción dada por el artículo 68 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 (BOE de 31 de diciembre), establece un criterio de gravamen económico basado en la utilización o explotación efectiva de determinados servicios para los cuales las reglas referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios determinarían la no sujeción al Impuesto y dispone lo siguiente:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

- 1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Ley, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.
- 3.º Los de arrendamiento de medios de transporte.
- 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”.

En consecuencia, a los servicios objeto de consulta en la medida que se califiquen como prestaciones de servicios por vía electrónica podría serles aplicación lo establecido en el referido artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 y ello tanto si los destinatarios son empresarios o profesionales actuando como tales como si son consumidores finales.

Este Centro directivo se ha pronunciado reiteradamente en relación con los requisitos que deben concurrir para que la referida cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico o basado en la ruta contractual, resulte procedente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE),

manifestado en su sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl.

En esencia, dichos requisitos son los siguientes:

1º. Los servicios para los cuales puede resultar aplicable el artículo 70.Dos son, exclusivamente, los citados de forma expresa en dicho precepto de la Ley 37/1992.

2º. Con carácter general, tales servicios deben ser prestados a empresarios o profesionales actuando como tales, salvo cuando se trate de servicios prestados por vía electrónica, telecomunicaciones, radiodifusión o televisión o arrendamiento de medios de transporte, en cuyo caso los destinatarios podrán ser, asimismo, particulares.

En todo caso, deberá atenderse al destinatario real del servicio.

3º. La aplicación de lo dispuesto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, debe conducir a que la localización de los mismos tenga lugar fuera de dicha Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

4º. Los servicios concernidos deberán utilizarse o explotarse efectivamente desde un punto de vista económico en el territorio de aplicación del Impuesto.

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 Impuesto.

Por otra parte, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su reciente sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593-19, SK Telecom, ha señalado respecto a la aplicación de dicha cláusula lo siguiente:

“43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva, procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.”.

De acuerdo con dicha sentencia la aplicación de la cláusula de uso y explotación efectiva es independiente del régimen fiscal establecido en el tercer Estado.

En el presente caso, para apreciar la aplicabilidad del criterio de uso efectivo de los servicios objeto de consulta en el territorio de aplicación del Impuesto, habrá de actuarse en dos fases:

1ª) Han de localizarse las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cabrá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992.

2ª) Ha de determinarse la relación de tales operaciones con la prestación de servicios que se trata de localizar, al efecto de apreciar si efectivamente se produce la utilización o explotación efectivas de la misma en la realización de las operaciones a que se refiere el ordinal anterior o no es así. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Asimismo, se puede plantear el caso de prestaciones de servicios que sirvan tanto a operaciones que hayan de considerarse realizadas en el territorio de aplicación del tributo como fuera de él.

Por otra parte, la Comisión Europea se ha pronunciado sobre la interpretación y aplicación de la norma de uso efectivo y disfrute a servicios relativos a estudios de mercado. Estima la Comisión que la aplicación de la citada cláusula requiere tener en cuenta la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde materialmente se lleva a cabo el mismo y considera que si el destinatario del servicio está llevando a cabo operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en tal Estado miembro a las que se refiera el servicio en cuestión, cabría establecer un vínculo que permita la aplicación de la cláusula de uso efectivo.

No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo en sus 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), en las que se analiza la sujeción al Impuesto de determinados servicios prestados a favor de un empresario o profesional no establecido en la Comunidad por aplicación de la regla de uso y disfrute contenida en el artículo 70.Dos de la Ley, de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, concluye que 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 ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En todo caso, debe hacerse referencia a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC), de 22 de julio de 2020 (procedimiento 00-01532-2017), en la que se analiza el lugar de realización de una prestación de servicios publicitarios por parte de una entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto a entidades no establecidas en la Comunidad, en la que el TEAC mantiene los fundamentos y criterios recogidos en contestaciones vinculantes de este Centro directivo, como la de 28 de febrero de 2013, número V0629-13, de tal forma que la interpretación del artículo 70.Dos de la Ley debe realizarse de conformidad con la jurisprudencia del TJUE, de conformidad con lo señalado en la referida sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck Srl en la que estableció la procedencia de la citada cláusula a los servicios publicitarios prestados por un proveedor comunitario a un empresario establecido en un país tercero, cuando la utilización efectiva del servicio no iba a ser realizada por este último sino por clientes del mismo (clientes austríacos o alemanes de acuerdo con la descripción que se contienen en la sentencia) en un Estado miembro de la Comunidad (Italia).

En la referida sentencia, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea puso de manifiesto lo siguiente:

“38 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada lo siguiente:

- En materia de prestaciones de publicidad, cuando el destinatario de la prestación está establecido fuera del territorio de la Comunidad, el lugar de la prestación se fija, en principio, conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el domicilio del destinatario. Sin embargo, los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva y, como excepción a dicho principio, fijar el lugar de la prestación de servicios de que se trata en el interior del Estado miembro.

- Si se recurre a la facultad prevista en el artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, una prestación de publicidad realizada por un proveedor establecido en la Comunidad en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuada en la Comunidad, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas, en el sentido del artículo 9, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, se lleven a cabo en el interior del Estado miembro de que se trata; esto sucede, en materia de prestaciones de publicidad, cuando los mensajes publicitarios objeto de la prestación se difunden desde el Estado miembro de que se trata.”.

Con base en lo anterior, el TEAC concluye lo siguiente en su resolución:

“El TJUE, por tanto, establece claramente que en prestaciones de servicios de publicidad, el país en el que se realiza la utilización y explotación efectivas es aquel desde el que se difunden los mensajes publicitarios, con independencia de que esa

utilización la haga el destinatario inicial de la operación, o el destinatario ulterior en la cadena.

(...).”.

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 independencia 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.

10.- Por último, el consultante plantea la problemática existente en las transacciones objeto de consulta en relación con la determinación del lugar donde está establecido el cliente, ya actúe como empresario o profesional o consumidor final, dado que dichas transacciones se llevan a cabo a través de las plataformas digitales que adoptan la tecnología de cadena de bloques (blockchain) siendo la única identificación de los compradores un nombre de usuario y una dirección pública de la plataforma o de otra blockchain, de la que proceden los fondos para pagar el NFT, y a la que se envía el NFT una vez pagado y cuyo pago se realiza generalmente con criptomonedas.

En este sentido y como se ha indicado más arriba, al consultante, como vendedor, le es imposible identificar a los compradores de sus obras, los cuales se identifican exclusivamente, y sólo en algunos casos, ante la plataforma en la que compran los correspondientes activos, las cuales, a su vez, por motivos de protección de datos, seguridad o privacidad actúen de forma opaca, no soliendo compartir dichos datos con los vendedores.

En base a lo anterior, corresponderá, en su caso, a la plataforma correspondiente 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.

El consultante, por su parte, como ya se ha adelantado, realizará, por su parte, una prestación de servicios por vía electrónica en favor de la plataforma o marketplace, que estará sujeta o no al Impuesto sobre el Valor Añadido en función del lugar de establecimiento de dicha plataforma en virtud de lo previsto en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, antes transcrito.

11.- Finalmente, y a efectos meramente informativos, cabe destacar que, con motivo de la entrada en vigor de las nuevas normas sobre tributación del comercio electrónico, a partir del 1 de julio de 2021, las interfaces electrónicas, como los mercados o plataformas en línea a las que se refiere la presente consulta, tienen ciertas obligaciones de mantenimiento y conservación de registros.

En este sentido, el artículo 242 bis de la Directiva 2006/112/CE dispone que:

“1. Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a una persona que no sea sujeto pasivo en el interior de la Comunidad, de conformidad con lo previsto en el título V, el sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica que facilite el suministro tendrá la obligación de llevar un registro de dichos suministros. Dicho registro será lo suficientemente detallado como para permitir a la administración tributaria del Estado miembro en el que los suministros sean imponibles comprobar si el IVA se ha declarado correctamente.

2. El registro mencionado en el apartado 1 se pondrá por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación.”.

Este artículo ha sido objeto de transposición a la normativa interna a través del artículo 166 bis de la Ley 37/1992 que establece que:

“Artículo 166 bis. Registro de operaciones.

Uno. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean empresarios o profesionales, actuando como tales, y no tenga la condición de sujeto pasivo respecto de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios, tendrá la obligación de llevar un registro de dichas operaciones.

Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el artículo 54 quater.2 del Reglamento (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y deberá estar por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados.

El registro se mantendrá por un período de diez años a partir del final del año en que se haya realizado la operación.

Dos. Cuando un empresario o profesional, actuando como tal, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la entrega de bienes en los términos del artículo 8 bis de esta Ley o cuando participe en una prestación de servicios por vía electrónica para la cual se considere

que actúa en nombre propio de conformidad con el artículo 9 bis del mencionado Reglamento (UE) n.º 282/2011, tendrá la obligación de llevar los siguientes registros:

a) Los registros establecidos en el artículo 63 quater del citado Reglamento (UE) n.º 282/2011 cuando dicho empresario o profesional se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el Capítulo XI del Título IX de esta Ley.

b) Los registros establecidos en el artículo 164.Uno.4.º de esta Ley cuando no se encuentre acogido a los regímenes especiales previstos en el Capítulo XI del Título IX de esta Ley.”.

En consecuencia, los mercados/plataformas en línea deberán mantener registros de las transacciones que faciliten, independientemente de que se les considere sujetos pasivos o no de las mismas, en los términos que se acaban de exponer, y con independencia, en su caso, de que hayan optado o no por la aplicación de los sistemas de ventanilla única (OSS) expuestos en el apartado 8 de la presente contestación.

12.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.