

Dirección General de Tributos — Consulta vinculante V0138-25

Fuente: https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0138-25 — recuperado 2026-09-10

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0138-25
Órgano	SG de Tributación de las Operaciones Financieras
Fecha salida	12/02/2025
Normativa	Ley 35/2006 arts. 27, 45, 48. Ley 37/1992 arts. 4, 5, 8, 11, 69, 78.
Descripción de hechos	El consultante es un artista digital y va a dedicarse profesionalmente a la creación y venta de "tokens" no fungibles (NFTs).
Cuestión planteada	Tratamiento fiscal de la venta de NFTs en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Contestación completa	Del escrito de consulta se desprende que el consultante va a dedicarse profesionalmente a la creación y venta de NFTs a través de “marketplaces” y de “metaversos”. Dado que no se detallan las condiciones en las que se efectuarán las ventas a través de las señaladas plataformas y espacios virtuales, la presente consulta se limita a exponer el tratamiento fiscal que corresponde a la venta de los criptoactivos en el ámbito de una actividad económica. En primer lugar, debe señalarse que el Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) 1093/2010 y (UE) 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937, define el concepto de criptoactivo en su artículo 3.1.5) como “una representación digital de un valor o de un derecho que puede

transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar”. Se trata de un concepto amplio que puede abarcar distintos tipos de activos virtuales, entre los cuales estarían las criptomonedas y los llamados NFTs, “non-fungible tokens” o “tokens” no fungibles, pero también otro tipo de cryptoactivos.

Por lo que respecta a las criptomonedas o monedas virtuales, el artículo 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, dispone:

“5. Se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente.”

En cuanto a los llamados NFTs, el citado Reglamento los excluye de su ámbito de aplicación en el artículo 2.3 y se refiere a este tipo de cryptoactivos como “únicos y no fungibles respecto de otros cryptoactivos”. En los puntos (10) y (11) del preámbulo de dicho Reglamento se señala:

“(10) El presente Reglamento no debe aplicarse a los cryptoactivos que sean únicos y no fungibles con otros cryptoactivos, incluidos las colecciones y el arte digitales. El valor de dichos cryptoactivos únicos y no fungibles es atribuible a las características únicas de cada cryptoactivo y a la utilidad que otorga al titular de las fichas. Tampoco debe aplicarse el presente Reglamento a los cryptoactivos que representen servicios o activos físicos únicos y no fungibles, como las garantías de productos o los bienes inmuebles. Aunque los cryptoactivos únicos y no fungibles podrían negociarse en los mercados y acumularse con fines especulativos, no son fácilmente canjeables, y el valor relativo de un cryptoactivo de este tipo con respecto a otro, siendo cada uno de los cuales único, no puede determinarse por comparación con un mercado existente o con un activo equivalente. Tales características limitan la medida en que dichos cryptoactivos pueden tener un uso financiero, acotando así los riesgos para los accionistas y el sistema financiero y justificando su exclusión del ámbito de aplicación del presente Reglamento.

(11) Las partes fraccionarias de un cryptoactivo único y no fungible no deben considerarse únicas y no fungibles. La emisión de cryptoactivos como fichas no fungibles en una amplia serie o colección debe considerarse un indicador de su fungibilidad. La mera atribución de un identificador único a un cryptoactivo no es suficiente, en sí o por sí misma, para clasificarlo como único y no fungible. Para que un cryptoactivo se considere único y no fungible, también los activos o derechos representados han de ser únicos y no fungibles. La exclusión de los cryptoactivos únicos y no fungibles del ámbito de aplicación del presente Reglamento se entiende sin perjuicio de la consideración de dichos cryptoactivos como instrumentos financieros. El presente Reglamento debe aplicarse también a los cryptoactivos que parezcan únicos y no fungibles, pero cuyas características de facto o cuyas características vinculadas a sus

usos de facto los harían fungibles o no únicos. A este respecto, al evaluar y clasificar los cryptoactivos, las autoridades competentes deben adoptar un enfoque en el que predomine el fondo sobre la forma, según el cual las características del cryptoactivo en cuestión determinen la clasificación y no su designación por el emisor.”

Por tanto, los NFTs vendrían a ser unos activos criptográficos únicos vinculados a, o que representan, un activo subyacente concreto, que no podrían cambiarse entre sí, ya que no habría dos iguales, y que se sirven de la tecnología de registro distribuido para su creación, tenencia y transmisión.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Desde el punto de vista del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo viene considerando en diversas consultas vinculantes (Vo999-18, V1149-18 y V1948-21) que las monedas virtuales o criptomonedas son bienes inmateriales. Esta consideración, a efectos fiscales, puede extenderse a los cryptoactivos no fungibles o NFTs.

El artículo 2 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), dispone que:

“Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”

Por su parte, el artículo 27.1 de la citada LIRPF establece:

“1. 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 tanto, los rendimientos que obtenga el consultante como consecuencia de la venta de NFTs en el ejercicio de la actividad económica tributarán como rendimientos de actividades económicas de conformidad con los artículos 27 y siguientes de la LIRPF en la medida en que resulten aplicables y se integrarán en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de conformidad con los artículos 45 y 48 de la LIRPF.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), 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.uno de la citada LIVA, 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.”.

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 LIVA 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 LIVA 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.

Segundo.- Por otra parte, se indica por el consultante que su actividad de venta de NFTs, 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 exacta 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 y “wallets”, es decir, carteras de monedas digitales.

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 éstos, 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 LIVA 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 LIVA.

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 del activo digital subyacente de dibujos o ilustraciones como las de la presente consulta, aquél se refería a fotografías transformadas mediante Photoshop.

Por otra parte, parece que tampoco procedería la calificación de la venta de los “tokens” 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.

Tercero.- Por su parte, el artículo 69.Tres, ordinal 4º, de la LIVA 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 de Ejecución (UE) nº 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 escueta 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 a consulta con número de referencia VO486-22 a la que se ha hecho alusión en párrafos precedentes.

Por último, señalar que la Comisión Europea en el ámbito del Comité IVA ha ratificado este criterio en el Working Paper nº 1.060, de 21 de febrero de 2023, en donde ha señalado en relación a la compra de un NFT que representa una obra digital lo siguiente:

“El suministro del NFT se basa en Internet. Consiste en dar acceso a archivos digitales a través de Internet. La entrega en línea es la única forma posible de suministrar el NFT y no requiere mucha intervención humana.

La Directiva del IVA no proporciona una definición general de los servicios prestados por vía electrónica, sino solo una lista indicativa de los mismos (Anexo II). Sin embargo, el Reglamento de Ejecución del IVA, en su artículo 7, apartado 1, indica que incluyen servicios que se prestan a través de Internet o de una red electrónica y cuya naturaleza hace que su suministro sea esencialmente automatizado y con una intervención humana mínima, y en ausencia de tecnología de la información es imposible de asegurar.

Tal suministro es, por lo tanto, el de un servicio suministrado electrónicamente.”.

Cuarto.- Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el apartado dos del artículo 11 de la LIVA 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 las 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 de Ejecución (UE) nº 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, que fue 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 que es de aplicación 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 aplicación de esta presunción ha sido revisada recientemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de febrero de 2023, asunto C-695/20, Fenix Internacional, Ltd. En dicha sentencia, el Tribunal se cuestiona si el artículo 9 bis del Reglamento 282/2011 es nulo por modificar o ampliar el contenido de la Directiva 2006/122/CE.

Las conclusiones del Tribunal en relación con dicho artículo son concluyentes:

“70 Por lo tanto, la presunción que figura en el artículo 9 bis, apartado 1, párrafo primero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no modifica la naturaleza de la establecida en el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita a concretarla, integrándola plenamente, en el contexto específico de los servicios prestados por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones.

(...)

75 A continuación, por lo que respecta al párrafo segundo del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, procede señalar que, según dicha disposición, deben cumplirse dos condiciones «para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo». Por un lado, 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. Por otro lado, 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.

(...)

80 Por último, en cuanto al párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, debe recordarse que, a tenor del mismo, «a efectos [de este] 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».

81 De dicho párrafo tercero se infiere, pues, que, cuando el sujeto pasivo se halla en uno de los tres supuestos mencionados, la presunción del párrafo primero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no puede ser destruida, de suerte que no admite prueba en contrario. Dicho de otro modo, en los casos de servicios prestados 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 siempre que el sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del prestador de dichos servicios y que, por tanto, dicho sujeto pasivo es el prestador de los referidos servicios, si autoriza el cargo al cliente o la prestación de esos mismos servicios, o fija los términos y las condiciones generales de la prestación en cuestión.”.

La presunción contenida en el artículo 9 bis del referido Reglamento 282/2011 respecto del supuesto objeto de consulta, será de aplicación cuando se den las circunstancias señaladas en el mismo que imposibiliten al prestador del servicio electrónico que se sirve de la plataforma el conocimiento de la información necesaria referente al adquirente que posibilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias como sujeto pasivo respecto de dicha transacción.

Además, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 81 de dicha sentencia, si la plataforma autoriza el cargo al cliente, la prestación de esos servicios o fija las condiciones generales de la prestación, se entenderá que actúa en nombre propio.

En estas circunstancias, y para el caso concreto objeto de consulta, parece poder concluirse que será la plataforma quien preste el servicio electrónico en nombre propio al destinatario final, pues es la encargada de fijar las condiciones generales de la prestación, por lo que tendrá, en tal caso, la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los destinatarios del servicio.

Quinto.- Por su parte, en relación con el lugar de realización de los servicios objeto de consulta, el artículo 69.Uno de la LIVA 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.

(...)”

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 la medida en 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.

Lo anterior debe entenderse, sin perjuicio de la sujeción de los servicios prestados por la plataforma en las condiciones señaladas que pudieran quedar sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con las reglas referentes al lugar de realización de las operaciones contenidas en los artículos 69 y 70 de la LIVA.

Por último, en relación con la base imponible, el artículo 78 de la LIVA señala la regla general de cuantificación disponiendo lo siguiente:

“La base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”

En el supuesto de que el consultante reciba criptomonedas a cambio del NFT se deberá proceder a la conversión de la criptomoneda a euros en el momento de la venta a efectos de la cuantificación de la base imponible correspondiente.

En este mismo sentido se pronunció la Comisión Europea en el ámbito del Comité IVA en el ya citado Working Paper nº 1.060, de 23 de febrero de 2023, en donde concluyó lo siguiente en relación con cuantificación de la base imponible:

“Si un vendedor recibe criptomonedas a cambio de una transacción NFT, el valor de la criptomoneda debe convertirse a la moneda del Estado miembro donde se realiza el suministro en el momento de la venta.

Sin embargo, pueden surgir algunos problemas debido a la naturaleza descentralizada y global de las criptomonedas que generan incertidumbre en torno al mercado cambiario y la tasa de referencia a utilizar como referencia. Para eludir los problemas mencionados anteriormente, se podría acordar que la tasa de referencia que se retendrá para la conversión del precio pagado en criptomoneda a moneda fiduciaria es la de la plataforma que aloja la billetera del vendedor utilizada para recibir el pago del NFT.”

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.