

Artículo de Investigación

# Retos tributarios en la era digital: los NFTs ante el IVA, IGIC e IPSI

## Tax challenges in the digital era: NFTs and their implications for VAT, IGIC, and IPSI

María Bernad Furest: Universidad de Granada. España.  
[mariabernadf@correo.ugr.es](mailto:mariabernadf@correo.ugr.es)

Fecha de Recepción: 13/05/2024

Fecha de Aceptación: 05/08/2024

Fecha de Publicación: 07/10/2024

### Cómo citar el artículo

Bernad Furest, M. (2024). Tributación en la frontera digital: el desafío de la creación de NFTs ante el IVA, IGIC e IPSI. [Taxation in the digital frontier: the challenge of the creation of NFTs before VAT, IGIC and IPSI.]. *European Public & Social Innovation Review*, 9, 01-18.  
<https://doi.org/10.31637/epsir-2024-884>

### Resumen

**Introducción:** Este trabajo se adentra en la intersección de la tributación y la frontera digital, con un enfoque particular en los NFTs bajo regímenes fiscales como IVA, IGIC e IPSI, ofreciendo una visión conjunta de la tributación de los NFTs en el sistema tributario español en relación con la imposición indirecta. **Metodología:** Se realiza una revisión bibliográfica a partir de fuentes académicas, artículos y otros documentos que arrojen conocimiento, así como un análisis normativo centrado en la legislación del IVA, IGIC e IPSI, resultando fundamentales las Consultas Vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos. **Resultados:** Las normas tributarias del mundo analógico se integran en el virtual, dónde la creación de NFTs encuentra encaje en las figuras tributarias del IVA, IGIC e IPSI. **Discusión:** La tecnología *blockchain* supone obstáculos en cuanto a la obtención de información sobre el adquirente de NFTs, lo cual dificulta la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, resultando imprescindible la determinación del destinatario de estas. **Conclusiones:** Se hace evidente la disparidad de criterios en la localización del hecho imponible en el IVA, IGIC e IPSI, por lo que nos corresponde formular propuesta de *lege ferenda* que armonice esta situación.

**Palabras clave:** blockchain; criptoactivos; imposición indirecta; metaverso; NFTs; tributación; regímenes tributarios; reglas de localización.

## Abstract

**Introduction:** This work delves into the intersection of taxation and the digital frontier, with a particular focus on NFTs under tax regimes such as VAT, IGIC and IPSI, offering a joint view of the taxation of NFTs in the Spanish tax system in relation to indirect taxation. **Methodology:** A bibliographic review is carried out based on academic sources, articles and other documents that provide knowledge, as well as a regulatory analysis focused on VAT, IGIC and IPSI legislation, with Binding Consultations issued by the General Directorate of Taxes being essential. **Results:** The tax regulations of the analog world are integrated into the virtual one, where the creation of NFTs fits into the tax figures of VAT, IGIC and IPSI. **Discussion:** *Blockchain* technology poses obstacles in terms of obtaining information about the acquirer of NFTs, which makes it difficult to apply the rules for locating the taxable event, making it essential to determine the recipient of these. **Conclusions:** The disparity of criteria in the location of the taxable event in VAT, IGIC and IPSI is evident, so it is up to us to formulate a *de lege ferenda* proposal that harmonizes this situation.

**Keywords:** blockchain; cryptoassets; indirect taxation; metaverse; NFTs; taxation; tax regimes; localization rules.

## 1. Introducción

En la era actual, donde la digitalización y la innovación tecnológica están redefiniendo constantemente los paradigmas existentes, surge un nuevo desafío en el ámbito de la tributación: la integración adecuada y justa de los activos digitales emergentes, específicamente los *Non-Fungible Tokens* (en adelante NFTs), en los marcos tributarios existentes. Este trabajo se adentra en la intersección de la tributación y la frontera digital, con un enfoque particular en la tributación de los NFTs en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC) y en el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (en adelante IPSI), ofreciendo una visión conjunta de la tributación de los NFTs en el sistema tributario español en relación con la imposición indirecta, siendo este un tema de creciente relevancia en el ámbito fiscal, especialmente en el contexto de la economía digital emergente.

La trascendencia del presente estudio radica en la complejidad en el encaje del hecho imponible de las transacciones realizadas con NFTs. La ausencia de una regulación específica no implica que la creación de NFTs quede al margen de tributación, sino que requiere del análisis del objeto de la transacción para determinar su encuadre en las figuras tributarias existente y consiguiente determinación del hecho imponible. Además, los diversos regímenes fiscales que coexisten en el territorio español añaden una capa de complejidad, pues las transacciones de NFTs que involucran a diversos ámbitos territoriales requerirán de la determinación de qué impuesto se devenga, debiendo aplicarse las reglas de localización establecidas.

En cuanto a los objetivos perseguidos se resumen en los siguientes:

- Analizar las implicaciones tributarias para los creadores de NFTs en el sistema tributario español y en especial en la imposición indirecta. Es, por tanto, que esta investigación no se limita al IVA, sino que incluye el IGIC e IPSI.
- Establecer las diferencias y similitudes entre el IVA, IGIC, e IPSI en relación con las transacciones con NFTs. Este objetivo busca identificar las particularidades y los puntos en común de las transacciones con NFTs en estas figuras tributarias,

- proporcionando una visión detallada del tratamiento tributario de los NFTs en diversas jurisdicciones dentro de España.
- Examinar las Reglas de Localización para la Tributación de los NFTs. Este objetivo conlleva analizar las reglas de localización en el marco del IVA, IGIC e IPSI para entender cómo se aplican a las transacciones efectuadas por el creador de NFTs, especialmente en transacciones que cruzan fronteras e involucran a los ámbitos territoriales de estos impuestos.

### 1.1. Los NFT y las operaciones con NFTs

Los NFTs son consecuencia del metaverso, lo cual representa una evolución significativa en la experiencia digital, ofreciendo nuevas formas de propiedad, interacción y economía en un mundo cada vez más inmerso en la tecnología digital. Asimismo, el metaverso permite a los usuarios interactuar entre sí en tiempo real, sin límites de conexión, con independencia del tiempo y lugar, creando una experiencia de usuario fluida y cohesiva. En conjunto, la relación entre los NFTs y el metaverso representa una evolución en la experiencia digital, abriendo caminos hacia nuevas formas de interacción comercial en un mundo cada vez más inmerso en la realidad virtual y la tecnología *blockchain*.

La definición de NFTs como “un trozo de código (software) que hace uso de la tecnología Blockchain, normalmente bajo la forma de un smart contract donde el “objeto físico” del contrato es un activo digital (un archivo incrustado, o pegado irrevocablemente a este trozo de código) que declara su unicidad” (Flores, 2022, p. 15), proporciona una base para entender estos activos digitales. De acuerdo con lo anterior, los NFTs son activos digitales que representan o incorporan un archivo o elemento digital, ya sea una imagen, un vídeo, audio o cualquier otra forma de contenido digital. A su vez, los NFTs constituyen una tipología de criptoactivos que emplean la tecnología *blockchain*, superando así una de las principales limitaciones de internet, la duplicidad de archivos (González, 2018).

Los NFTs presentan las siguientes características esenciales: no son intercambiables, son indivisibles, verificables y virtualmente indestructibles (Medina y Medina, 2022). Como su propio nombre indica estos activos digitales son no fungibles, lo que implica que no se pueden intercambiar por otros iguales, ya que cada uno representa un activo único con propiedades individuales y es precisamente esta característica la que hace resaltar su exclusividad. Además, los NFTs no se pueden dividir en unidades más pequeñas, cada token representa un activo completo e individual. El uso de la tecnología *blockchain* como sistema de transmisión de estos activos permite garantizar la trazabilidad de la operación pues su tecnología de bloques crea un puzle que encaja en cada transacción, haciéndola inalterable. Las transacciones con NFTs se realizan mediante *smart contract* articulados por secuencias de código que permiten la ejecución automática y autónoma que garantiza la trazabilidad, autenticidad e integridad de la cadena de bloques (Bartolomé Larrey, 2022). “Los NFT’s son básicamente certificados que permiten garantizar, por un lado, que una única persona (o empresa) es dueña de una obra digital referenciada por el NFT; y por otro, garantizar la autenticidad y la naturaleza única del contenido digital” (Zuñiga, 2022, p. 3). De este modo, “podemos ver los NFTs como un tipo especial de tokens únicos que llevan impresa una especie de marca de agua indeleble, pudiendo por tanto identificarse la autoría o propiedad de manera inequívoca pese a su portabilidad” (Linares *et al.*, 2024, p. 144).

La comprensión del mercado NFT involucra distintas consideraciones en cuanto a su creación, transmisión y comercialización. El proceso se puede resumir en los siguientes puntos clave siguiendo a Egea Pérez-Carasa (2022):

### 1.1.1. Creación y acuñación de NFTs

El primer paso para la existencia de operaciones con NFTs es la creación de estos, lo que implica la acuñación o tokenización, mediante el cual se transforma una obra digital en un activo criptográfico con potencial de valor. Por ende, la acuñación o tokenización es aquel proceso por el cual un archivo digital es convertido en un nuevo NFT, siendo a través de la tecnología *blockchain* implícita cuando adquiere el carácter de único e irrepetible.

### 1.1.2. Comercialización de los NFTs

La creación de NFTs en la mayoría de las ocasiones, no tiene por finalidad la conservación de estos activos digitales, sin perjuicio de la posible creación con fines didácticos o de colección personal. Sin embargo, con carácter general constituye el verdadero propósito de su creación o acuñación la realización de auténticas transacciones comerciales siendo estos el objeto. Por ende, la creación de estos se realiza para su posterior venta, permitiendo a los creadores monetizar su trabajo digital a través de la comercialización de NFT.

En este sentido, la comercialización de los NFTs involucra varias etapas y actores clave en este proceso:

- Operaciones en el mercado primario: La primera transmisión de los NFT, es la que se produce en el mercado primario, siendo realizada por el creador, quien mediante contraprestación transfiere la propiedad del NFT con la intermediación de la plataforma o *marketplace* al comprador. Las circunstancias que envuelven esta transacción pueden ser de lo más variopintas, dada la flexibilidad del mercado en el que operan. De este modo la contraprestación puede ser expresada en dinero legal o en criptomonedas, el precio puede ser fijo o determinado en subasta por la puja de los interesados.
- Operaciones en el mercado secundario: Los NFTs también se comercializan en el mercado secundario, donde los inversores pueden comprar y vender NFTs previamente adquiridos. Estas transacciones también se realizan a través de plataformas especializadas, bajo una variedad de condiciones.

Por tanto, son por tanto, intervinientes en el mercado de estos criptoactivos: el creador de NFT, la plataforma de intermediación y los inversores. Siendo los NFTs susceptibles de ilimitados intercambios.

### 1.1.3. Características del mercado de NFTs

El mercado de los NFTs es un ecosistema novel que combina tecnología, arte y comercio. El mercado de los NFTs es emergente y en constante evolución, dada la naturaleza dinámica y evolutiva, por lo que no existen pautas o estándares universales respecto al funcionamiento de mercado, pese a las consideraciones anteriores, lo que implica una flexibilidad significativa.

## ***1.2. La imposición indirecta y el sistema tributario español***

El artículo 31 de la Constitución española de 1978 introduce el principio de capacidad económica inherente a la configuración del sistema tributario español al disponer que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”. A su vez, el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reafirma este principio al determinar que el hecho imponible de los impuestos pone de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. De este modo, “lo que hace que el mero conjunto de los impuestos se convierta en sistema, es la capacidad económica del contribuyente. Ésta es la que aporta la coherencia, el orden lógico, la racionalidad, al sistema impositivo” (Corral, 2004, p. 28). Además, la manifestación de la capacidad económica puede clasificarse en directa o indirecta. “Los impuestos indirectos son aquellos que gravan manifestaciones indirectas o mediatas de capacidad económica, como el consumo, las transmisiones o la circulación de bienes” (Fernández, 2023, p.19), es por tanto que la imposición indirecta afecta a hechos intermitentes en el tiempo derivados de determinadas actuaciones por parte de los sujetos pasivos y no directamente de los ingresos o riqueza del sujeto.

De este modo, la integración de las operaciones con NFTs en el sistema tributario en general y en la imposición indirecta en particular, encaja con el marco legal proporcionado por la Constitución y la Ley General Tributaria. Las transacciones con NFTs representan una forma de capacidad económica indirecta, ya que implican el intercambio de bienes digitales únicos, lo que refleja el consumo o transferencia de riqueza. Esto subraya cómo las nuevas formas de transacción y tecnología se integran en los sistemas tributarios existentes, manteniendo los principios fundamentales.

El sistema tributario español, en lo que respecta a los impuestos indirectos tiene como figura central el IVA, por ser el impuesto que se aplica en la mayor parte del territorio español, esto es, Península y Baleares. Sin embargo, este impuesto convive con otros, que han decaído en menor interés por ser su ámbito territorial limitado, el IGIC y el IPSI, cuyo ámbito de aplicación se reduce al archipiélago de Canarias y a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla respectivamente. El enfoque de los impuestos indirectos específicos de ciertas regiones españolas adquiere una dimensión interesante en el contexto de operaciones con NFTs, pues a pesar de su alcance geográfico reducido, son cruciales y tienen implicaciones significativas en las transacciones descentralizadas y a distancia como las realizadas con NFTs.

El IVA, es un impuesto de carácter estatal, lo que significa que es implementado, recaudado y gestionado por el gobierno español, regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), aunque armonizado a nivel comunitario por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La armonización del IVA a nivel de la Unión Europea tiene como objetivo principal evitar distorsiones de competencia y facilitar el libre movimiento de bienes y servicios dentro del mercado único, de esta manera se reduce la complejidad para las empresas que operan en varios Estados miembros y se minimizan las posibilidades de fraude y evasión fiscal. Sin embargo, este impuesto no se aplica en todo el territorio español pues su ámbito de aplicación se incluye la Península y Baleares, a la vez que excluye a Canarias y las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, que cuentan con un impuesto diferenciado, IGIC e IPSI respectivamente, dadas sus especiales circunstancias geográficas, históricas o económicas y con objeto de adaptar la política fiscal a las necesidades y características únicas de cada territorio. Pues con la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, predecesora de la actual Unión Europea, estos territorios optaron por la no integración en el sistema del IVA, manteniendo sus regímenes fiscales especiales adaptados

a sus necesidades y características únicas, lo que se materializó a través del protocolo nº2 del acta de adhesión.

En lo que respecta a Canarias, debemos tomar como punto de partida de su actual régimen económico financiero, la Ley 30/1972, de 22 de julio, sobre el régimen económico fiscal de Canarias, que vino a ratificar el régimen de franquicia por el cual no se exigían en el archipiélago canarios derechos arancelarios ni impuestos indirectos estatales que recayeran sobre el consumo o tráfico mercantil, a la vez que consolidó el sistema de arbitrios a la importación a través del arbitrio de entrada de mercancía. Inicialmente Canarias optó por la no integración plena en la Comunidad Económica Europea con el mantenimiento de sus especialidades aunque finalmente mediante la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias; el reglamento número 1911/91 del consejo de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del derecho comunitario en canarias; y la decisión del consejo de 26 de junio de 1991 por la que se establece el programa de operaciones específicas por a lejanía y la insularidad de las islas canarias, se adecuan las figuras impositivas en Canarias a las exigencias de la Comunidad y se integra en el territorio aduanero comunitario. Sin embargo, el artículo 349 del Tratado de Funcionamiento Europeo reconoce la ultraperiféricidad de las islas Canarias a la vez que le concede la posibilidad de adopción de políticas específicas dadas las características y exigencias especiales que revisten estos territorios (Núñez, 1996). Como consecuencia de la integración de Canarias en las Comunidad Económica Europea se dictan las siguientes leyes: La Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias y el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio, mediante las cuales se crea y desarrolla el IGIC y el actual arbitrio sobre la importaciones y entregas de mercancías, compatible con el derecho comunitario y de la unión aduanera por su lejanía, insularidad, reducida superficie y dependencia económica de un reducido número de productos.

En lo que concierne a Ceuta y Melilla, estos territorios gozaban de la condición de puerto franco desde 1863 y se venía aplicando un arbitrio a la importación desde tiempos históricos reafirmandose con la Ley de 31 de diciembre de 1944, sobre el régimen tributario especial. La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea requirió de modificaciones en el arbitrio com objeto de transformarlo en un tributo interno compatible con el Derecho de la Unión (Morón Pérez, 2006). Así, el IPSI vertebra de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, modificada entre otras, por el Real Decreto-ley 14/1996, de 8 de noviembre, por el que se modifica la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, a través del cual las exenciones quedan remitidas al IVA como consecuencia de la declaración del arbitrio como una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana por quedar la producción practicamente exenta; y por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que incluyó en el hecho imponible la prestación de servicios, pasando a denominarse Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. El IPSI se trata de un impuesto estatal de carácter municipal, cuya gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión corresponde a las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla. Siendo objeto de desarrollo por estas a través de sus respectivas Ordenanzas Fiscales. Por lo que, a pesar de regir este mismo impuesto en ambas ciudades, existen diferencias significativas, no en sus elementos esenciales afectos a reserva de ley, pero si en cuanto a otros aspectos en funciones de desarrollo y complemento.

De esta manera, estos tres impuestos, IVA, IGIC e IPSI, coexisten en el territorio español simultánea y paralelamente. Simultáneamente ya que existen al mismo tiempo dentro del marco fiscal de España, y de manera paralela porque cada uno se aplica en diferentes regiones geográficas con sus propias particularidades. De lo anterior se deriva la importancia de delimitar la localización de las transacciones realizadas con NFTs a efectos de determinar el impuesto que se devenga.

## 2. Metodología

La metodología empleada consiste en un análisis normativo a través del examen de la legislación y regulación tributaria española, en concreto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante IGIC) y la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (en adelante LIPSI), que culmine en un estudio comparativo del tratamiento de los NFTs en el sistema tributario español. Además, resultan fundamentales las Consultas Vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos, y en especial las consultas V0486-22, V2274-22 y V1753-23, las cuales abordan de manera específica la creación y transmisión de NFTs en el mercado primario y su sujeción a IVA, constituyendo una guía interpretativa de cómo la normativa tributaria analógica se aplica al mundo virtual, esclareciendo el enjambre que supone la adaptación de la legislación tributaria tradicional al contexto digital y ayudando a esclarecer cómo se deben tratar fiscalmente las transacciones de NFTs. Asimismo, también se realizará un análisis de la literatura existente, con objeto de abordar los principales aspectos conflictivos que suponen la tributación de NFTs en los marcos fiscales existentes.

El proceso a seguir para la consecución de los objetivos determinados supone, por un lado, definir el hecho imponible que se realiza en la creación y transmisión de NFTs, pudiendo este diferir en atención al verdadero objeto de la transacción, para lo que se hace necesario calificar la operación objeto de la transacción, y, por otro lado, en atención a la categorización que resulte de la transacción determinar las reglas de localización aplicables en aquellas operaciones con puntos de conexión en los ámbitos territoriales IVA, IGIC e IPSI, determinando el impuesto que se devenga.

Esta metodología permite una comprensión exhaustiva y detallada de cómo se aplican los principios fiscales tradicionales a las transacciones con NFTs en el contexto del sistema tributario español, y a su vez, adopta un enfoque comparativo que permite identificar y solucionar inconsistencias entre los diferentes regímenes fiscales dentro del sistema tributario español, promoviendo una mayor coherencia y equidad en la tributación de los NFTs.

## 3. Resultados

El sistema tributario español en relación con la imposición indirecta que afecta a las transacciones realizadas con NFTs, se compone de las siguientes figuras tributarias: IVA, IGIC e IPSI. Estos tres impuestos sobre el consumo presentan similitudes y diferencias notorias, destacando su regulación, hecho imponible, ámbito de aplicación y tipos impositivos aplicables. Así pues, las transacciones realizadas con NFTs se verán afectadas por estos impuestos indirectos dependiendo del lugar donde se realiza la transacción.

De acuerdo con lo anterior, en el siguiente cuadro se exponen las similitudes y diferencias notorias entre el IVA, IGIC e IPSI subrayando los anteriores aspectos mencionados, que,

aunque no sean las únicas diferencias entre estos impuestos, si que son las más relevantes en cuanto al objeto de nuestra investigación.

**Tabla 1.**

*Similitudes y diferencias IVA, IGIC, IPSI*

		IVA	IGIC	IPSI
<b>REGULACIÓN</b>		Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido	Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias	Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla
<b>HECHO IMPONIBLE</b>	<b>Elemento personal</b>	Empresario profesional o	Empresario profesional o	Empresario profesional o
	<b>Elemento material</b>	Entrega de bienes, prestación de servicios e Importación	Entrega de bienes, prestación de servicios e Importación	Elaboración o producción de bienes muebles, prestación de servicios, entrega de bienes inmuebles, consumo de energía e Importación
<b>ÁMBITO DE APLICACIÓN</b>		Península y Baleares	Canarias	Ceuta y Melilla
<b>TIPO IMPOSITIVO</b>		3 Tipos de gravamen: tipo general del 21%, tipo reducido del 10% y super reducido del 4%.	7 tipos de gravamen: uno al 0%, dos reducidos; uno general del 7%, dos incrementados y uno especial del 20%.	El tipo de gravamen se debe situar en la horquilla del 0,5% al 10%, correspondiendo su determinación a las Ordenanzas Fiscales de las Ciudades Autónomas.

**Fuente:** Elaboración propia.

En primer lugar, en cuanto al elemento personal del hecho imponible, debemos atender a que estos tres impuestos se configuran en atención al elemento personal de empresario o profesional, por lo que resulta fundamental determinar si el creador y transmisor de NFTs ostenta tal calificación. El concepto de empresario o profesional es coincidente en estos tres impuestos, en el IGIC por reproducción del contenido del IVA y en el IPSI por remisión al IVA.

El concepto de empresario o profesional aparece conectado a la ordenación por cuenta propia de elementos materiales y/o personales. La creación de NFTs requiere indudablemente de medios materiales, el archivo que se incrusta, así como la tecnología necesaria para su conversión en un archivo digital único. Sin embargo, la ordenación de medios no es suficiente para la calificación de empresario o profesional, siendo necesario el elemento intencional de lucrarse con su creación a través de la venta, es decir, la intencionalidad de influir en el mercado. En este sentido, la mera creación de NFTs sin dicho propósito, no implicaría la sujeción al IVA en cuanto no se entendería realizado el hecho imponible (Consulta Vinculante V0486-22 y V2274-22 de la Dirección General de Tributos). Es por tanto que la mera venta no implica la adquisición de la condición de empresario o profesional, requiriéndose la intencionalidad vinculada al ánimo de continuidad. A su vez, se niega el carácter intermitente



de la consideración de empresario o profesional (Consulta Vinculante V1102-12 de la Dirección General de Tributos).

De igual modo, se establecen presunciones que reafirman el ejercicio de actividades empresariales o profesionales: la publicidad del ejercicio de estas actividades o la inclusión de estas en las tarifas establecidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas y por consiguiente obligación de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE). De acuerdo con lo anterior, las operaciones llevadas a cabo con NFTs se producen en mercados digitales, los llamados *marketplaces*, constituyendo estos el escaparate que dará lugar a su comercialización, siendo signo evidente de la publicidad de las actividades y a pesar de no contemplarse tarifa específica en el IAE en relación con los NFTs, no implica que dicha actividad no encuentre cabida, pues ante la ausencia de un grupo de pertenencia concreto en el IAE para las operaciones realizadas con NFTs, es precisamente la regla 8º del mencionado Real Decreto, la que establece las directrices para categorizar las actividades no especificadas en la estructura de tarifas existente. En primer lugar, se procederá a la clasificación cuando corresponda en el grupo o epígrafe operaciones no contempladas en otras partes (n.c.o.p) y subsidiariamente recibirán la calificación de la actividad que más se asemeje, igualmente con carácter provisional. Por lo que la tarifa de pertenencia del IAE respecto a la creación o acuñación de NFTs se hace depender del tipo de bien incrustado

En segundo lugar, respecto al elemento material del hecho imponible, este resulta coincidente en el IVA e IGIC, no así en el IPSI. El IPSI presenta una dimensión reducida respecto a los anteriores impuestos, al excluir del hecho imponible la entrega de bienes muebles en sí, aunque esto no implica que las anteriores queden siempre al margen de este impuesto, ya que si quedan sujetas a IPSI las entregas de bienes muebles efectuadas por el productor o fabricante (Rubio Ramos, 2009). Es por tanto nuestra labor, determinar el encuadre de estas operaciones a efectos de determinar el hecho imponible, la aplicación de las reglas de localización y el tipo impositivo aplicable. Para proceder a dicha calificación debemos realizar una labor previa en cuanto a distinguir y aislar el verdadero objeto de la transacción para proceder a la determinación de la operación sujeta a efectos del IVA. Es por tanto, que debemos distinguir entre: la transmisión exclusiva del NFT, la transmisión del NFT junto con el activo digital subyacente y la transmisión del NFT junto con derechos de disposición referenciados a un activo físico.

El concepto de entrega de bienes muebles se relaciona con la corporeidad de estos. Sin embargo, los NFTs son activos digitales y por tanto incorpóreos, por lo que la transmisión del NFT en exclusiva no supone una entrega de bienes. Idéntica consideración procede sobre el archivo digital subyacente, por lo que, aunque el objeto de la transmisión fuera el NFT junto con el archivo digital no correspondería calificarlo como entrega de bienes por la falta de corporeidad de ambos. A su vez, el suministro de productos informáticos normalizados supone una entrega de bienes muebles, sin embargo *«se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario»* (Consulta Vinculante V0460-07 de la Dirección General de Tributos). En este sentido, ni el NFT ni el archivo digital es ejecutable, a lo que además se añade la falta de soporte material. Así se excluye de su consideración la transmisión de ilustraciones y las descargas por falta de soporte material (Consultas Vinculantes V2297-07 y V0025-21 de la Dirección General de Tributos). No obstante, los NFTs pueden incorporar derechos de disposición sobre bienes corporales, por lo que procederá la calificación de entrega de bienes muebles si la transmisión implicara un derecho de disposición, no limitado a la propiedad, sobre un bien corporal

porque así se hubiera configurado en la creación del NFT. Igualmente, y respecto a esta última opción planteada de transmisión como entrega de bienes tendrá consideración de importación si implica la entrada de un bien procedente de un estado tercero.

En el IPSI, a diferencia del IVA e IGIC, no constituye hecho imponible la entrega de bienes muebles, aunque incorpora en su hecho imponible la producción o elaboración de bienes, por lo que se hace preciso determinar si la creación y transmisión de NFTs puede ser tratada como actividad de producción a efectos del IPSI cuyo devengo se produce con la entrega. El NFT en sí es un bien intangible, al igual que el archivo digital que incorpora, pese a existir una creación *ex novo*, dicha actividad no tiene cabida en el ámbito de la actividad de producción o elaboración por no revestir de corporalidad estos bienes. Sin embargo, cuando el NFT incorpore un derecho de disposición sobre un bien corporal, habrá que determinar si este bien es fruto de una actividad productiva para determinar su sujeción al IPSI.

El concepto de prestación de servicios se define con carácter residual y en contraposición con la entrega de bienes, por lo que, si el NFT no encaja en la definición anteriormente descrita, deberá calificarse como prestación de servicios. En consecuencia, a menos que la transmisión del NFT implique el derecho de disposición sobre un archivo físico (lo cual es poco común), todas las operaciones relacionadas con NFTs se categorizarían como prestaciones de servicios. Y en concreto como prestaciones de servicio por vía electrónica, conforme a las consultas vinculantes V0486-22, V2274-22 y V1753-23 de la Dirección General de Tributos.

Por tanto, las operaciones con NFTs se califican conforme a las siguientes distinciones: la transmisión de un NFT junto con derechos sobre un bien físico tendrá consideración de entrega de bienes; si la entrega de bienes implica el traslado de este bien de un territorio tercero al interior del país para la puesta a disposición, estaremos ante unan importación; la transmisión del NFT junto con el archivo digital y la transmisión exclusiva del NFT reciben la calificación de prestaciones de servicios por vía electrónica. Para mayor claridad, se expone el siguiente cuadro:

**Tabla 2.**

*Categorización tributaria de las transacciones con NFTs*

	<b>CATEGORIZACIÓN</b>
<b>TRANSMISIÓN DEL NFT EN EXCLUSIVA</b>	Prestación de servicios por vía electrónica (sujeta a IVA, IGIC e IPSI).
<b>TRANSMISIÓN DEL NFT JUNTO CON EL ARCHIVO DIGITAL</b>	Prestación de servicios por vía electrónica (sujeta a IVA, IGIC e IPSI).
<b>TRANSMISIÓN DEL NFT Y OTROS DERECHOS DE DISPOSICIÓN SOBRE BIENES FÍSICOS</b>	Entrega de bienes muebles (sujeta a IVA e IGIC, no sujeta en el IPSI salvo la entrega derivada de la producción o elaboración de bienes muebles) o incluso importación si la entrega del bien físico involucra diversos ámbitos territoriales.

**Fuente:** Elaboración propia

En tercer lugar, la aplicación de IVA, IGIC e IPSI, está limitada a su ámbito territorial de aplicación, de lo que deriva la importancia de la determinación del lugar de realización del hecho imponible, pues vincula la sujeción a estos impuestos a las operaciones anteriormente descritas. En este sentido, el IVA, IGIC e IPSI son coincidentes, nuevamente el IGIC por reproducción del IVA y el IPSI por remisión al IVA. De este modo, las operaciones que involucren a los ámbitos territoriales de estos impuestos se localizarán en origen o destino atendiendo a la calificación de la transacción como entrega o prestación de servicios. Ante una

entrega de bienes muebles la operación se localizará en origen, sin embargo, si dicha entrega requiere de transporte a otro ámbito territorial, dicha entrega resultará exenta, sin perjuicio de que resulte sujeta por la importación realizada. En cambio, ante una prestación de servicios la localización de la operación se hace depender de la condición del destinatario, empresario o profesional actuando como tal o particular, de este modo, la regla general establece que las prestaciones de servicio que tengan por destinatario un empresario o profesional actuando como tal se localizan en destino, y la regla especial de localización que las prestaciones de servicio por vía electrónica que tengan por destinatario a un particular, se localizarán en destino. En definitiva, estas reglas de localización son compatibles, sin que *a priori* se produzcan supuestos de doble imposición.

En el siguiente cuadro, se esquematiza la localización del hecho imponible en las relaciones IVA, IGIC e IPSI, con objeto de esclarecer el devengo del impuesto que corresponde en relación con las transacciones con puntos de conexión en los anteriores ámbitos territoriales.

**Tabla 3.**

*Localización de las entregas de bienes muebles*

VENDEDOR	COMPRADOR	SUJECCIÓN
Península y Baleares	Península y Baleares	IVA
Península y Baleares	Canarias	IVA exenta la exportación IGIC a la importación.
Península y Baleares	Ceuta y Melilla	IVA exenta la exportación IPSI a la importación.
Canarias	Canarias	IGIC
Canarias	Península y Baleares	IGIC exenta la exportación IVA a la importación.
Canarias	Ceuta y Melilla	IGIC exenta la exportación IPSI a la importación.
Ceuta y Melilla	Ceuta y Melilla	IPSI no sujeta la entrega de bienes muebles salvo que se efectúe por el productor o fabricante.
Ceuta y Melilla	Península y Baleares	IPSI exenta la exportación IVA a la importación.
Ceuta y Melilla	Canarias	IPSI exenta la exportación IGIC a la importación.

**Fuente:** Elaboración propia.

**Tabla 4.**

*Localización de las prestaciones de servicio*

PRESTADOR	CONDICIÓN DEL PRESTADOR	DESTINATARIO	CONDICIÓN DEL DESTINATARIO	SUJECCIÓN
Península y Baleares	Empresario o profesional	Península y Baleares	Empresario o profesional	IVA
			Particular	IVA
Península y Baleares	Empresario o profesional	Canarias	Empresario o profesional	IGIC
			Particular	IGIC

Península y Baleares	Empresario o profesional	Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	IPSI
			Particular	IPSI
Canarias	Empresario o profesional	Canarias	Empresario o profesional	IGIC
			Particular	IGIC
Canarias	Empresario o profesional	Península y Baleares	Empresario o profesional	IVA
			Particular	IVA
Canarias	Empresario o profesional	Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	IPSI
			Particular	IPSI
Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	IPSI
			Particular	IPSI
Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	Península y Baleares	Empresario o profesional	IVA
			Particular	IVA
Ceuta y Melilla	Empresario o profesional	Canarias	Empresario o profesional	IGIC
			Particular	IGIC

**Fuente:** Elaboración propia.

Sin embargo, en la mayoría de las operaciones efectuadas con NFTs interviene un tercero, la plataforma o *marketplace* con funciones de intermediación. La verdadera distinción radica en el ejercicio por cuenta propia o ajena, de acuerdo con el artículo 245 y siguientes del Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio, debiendo entenderse que ejerce por cuenta propia cuando queda obligado con las personas con quien contratare como si el negocio fuera suyo, y por cuenta ajena cuando sea el obligado en relación con terceros. En el caso de actuación por cuenta propia, estaríamos ante una doble entrega de bienes o prestación de servicios y en el caso de ejercicio por cuenta ajena deberá entenderse realizada únicamente una prestación de servicios o entrega de bienes del comitente al adquirente (Consulta Vinculante V5197-16 de la Dirección General de Tributos). Por lo que, será revelador la naturaleza de las condiciones contractuales suscritas por las partes para la determinación de la labor de la plataforma (consulta Vinculante V0486-22 de la Dirección General de Tributos). La actuación de la plataforma determina si esta será la destinataria de la transmisión de los NFTs, o si por el contrario es el adquirente final, resultando ello fundamental para establecer la localización del hecho imponible.

La problemática en las transacciones con NFTs deviene de la tecnología descentralizada, transfronteriza e incluso anónima del *blockchain*, lo cual plantea dificultades para establecer el origen y destino de las transacciones, así como la identidad y condición de las partes involucradas en ella, y en consecuencia, en la aplicación de las reglas de localización y determinación del impuesto que se devenga, crucial para asegurar una recaudación fiscal justa y efectiva. Sobre lo anterior, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado con objeto de solventar esta problemática y aportar una solución. El primer pronunciamiento de la Dirección General de Tributos es a través de la consulta V0486-22 hace referencia al Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, 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, el cual establece reglas para ubicar clientes de servicios tecnológicos. El artículo 24 bis del reglamento presume la ubicación del cliente en lugares físicos específicos donde se realizan servicios de telecomunicaciones o electrónicos. El artículo 24 ter establece presunciones similares basadas en la naturaleza de los servicios y el tipo de conexión utilizada. Resultando claramente ineficaces ante la falta de adaptación de estos criterios y mecanismos para la fijación del destino a las operaciones realizadas mediante la tecnología *blockchain*. Sin embargo, las posteriores Consultas Vinculantes V2274-22 y la V1753-23 de la Dirección General de Tributos, fundamentándose en el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) del IVA determinan que cuando los creadores no puedan obtener la información necesaria de los adquirentes finales para la localización del hecho imponible, se entenderá que la plataforma actúa en nombre propio, y, por ende, será la destinataria de la transacción.

Por último, la localización del hecho imponible resulta determinante para el devengo del impuesto que corresponda, y por consiguiente para la fijación del tipo de gravamen aplicable. Los tipos de gravamen correspondientes a estos impuestos se encuentran para el IVA en la LIVA, para el IGIC en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. Y para el IPSI en las respectivas Ordenanzas Fiscales de Ceuta y Melilla. En el siguiente cuadro, se expone de manera simplificada, los tipos impositivos aplicables en el IVA, IGIC e IPSI respecto a las transacciones con NFTs, resultando notablemente más beneficioso los tipos impositivos del IPSI.

**Tabla 5.**

*Tipos impositivos aplicables a las transacciones con NFTs*

	IVA	IGIC	IPSI
PRESTACIÓN DE SERVICIOS POR VÍA ELECTRÓNICA	21%	7%	0,5%
ENTREGA DE BIENES MUEBLES (IVA E IGIC) PRODUCCIÓN O ELABORACIÓN DE BIENES MUEBLES (IPSI) O EN SU CASO, IMPORTACIÓN	21%	En atención al bien, pudiendo oscilar entre el 0,5% y el 20%	En atención al bien, pudiendo oscilar entre el 0,5% y el 10%

**Fuente:** Elaboración propia.

## 4. Discusión

El creador de NFT se vale de la tecnología *blockchain* y la plataforma o *marketplace* para la transmisión de los NFTs, por lo que la naturaleza descentralizada y la anonimidad inherente a muchas transacciones en *blockchain* plantea las siguientes dificultades: desconocimiento de la identidad del comprador y de la condición con la que actúa para el vendedor e ignorancia del destino de la transacción. La dificultad del vendedor de obtener información del adquirente más allá del nick o dirección pública imposibilita la aplicación de las reglas de localización (Bartolomé Larrey, 2023). De este modo, esta información puede no ser conocida por los obligados tributarios, pero si por las plataformas (Jabalera Rodríguez, 2023), a través del registro de usuarios, aunque no podrán compartir dicha información con el vendedor por la protección de datos, lo que indudablemente imposibilita la determinación del lugar de realización del hecho imponible para el creador de NFTs, poniendo en riesgo el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales que se derivan de las transacciones con NFTs.

La Dirección General de Tributos finalmente ha adoptado en su Consulta Vinculantes V2274-22 y reiterado en la Consulta Vinculante V1753-23 que ante la imposibilidad de conocer al adquirente final la actuación de la plataforma se entenderá realizada en nombre propio, siendo esta la destinataria, basando su resolución en el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) del IVA. De este modo, tal presunción de actuación por cuenta propia será de aplicación de forma subsidiaria y ante la imposibilidad de acceso del vendedor del NFT a la información relativa al adquirente que le permita cumplir con sus obligaciones tributarias (Jabalera Rodríguez, 2023), aunque las plataformas que intervienen en estas transacciones señalen, generalmente, que no actúan en nombre de los usuarios (Gallego López, 2023). En las transacciones con NFTs se había supuesto hasta ahora que la plataforma o *marketplace* actuaba por cuenta ajena y existía una única prestación de servicios. Sin embargo, el nuevo criterio de la Dirección General de tributos establece que, ante la imposibilidad de determinar la identidad y localización del adquirente, se entenderá que la actuación de la plataforma o *marketplace* debe ser considerada por cuenta propia. Esto implicará dos prestaciones de servicios: la del creador del NFT a la plataforma, y la de la plataforma al adquirente final. De esta manera, se salvaguardan los riesgos asociados a la tecnología *blockchain* en cuanto a la identificación de las partes involucradas en las transacciones, asegurando el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de ellas.

Se aprecia un esfuerzo por parte de la Dirección General de Tributos para abordar los desafíos asociados a la tecnología *blockchain* y las transacciones con NFTs. La solución propuesta permite identificar al destinatario de estas operaciones, lo cual es un avance significativo. Sin embargo, esta solución es aplicables únicamente al IVA, no así al IGIC o IPSI, donde persiste la problemática en relación con la localización del hecho imponible. La resolución se fundamenta en el Reglamento de Ejecución (UE) del IVA, el cual no es aplicable en Canarias, Ceuta y Melilla, no siendo lo anterior trasladable al IGIC e IPSI, pues, aunque estos territorios pertenezcan a la Unión Europea están al margen del IVA, por ser territorios con un régimen fiscal propio y diferenciado. Es por ello, que aunque Morón Pérez (2022, p.136) sostiene que las reglas de localización no producen supuestos de doble imposición, estos recientes pronunciamientos pueden apartarse de lo preestablecido debido a la determinación del destinatario de la transacción, pues mientras que para el IVA la localización del hecho imponible se producirá en el destino de la plataforma o *marketplace* ante la imposibilidad de determinar el adquirente final, para el IGIC e IPSI no existirá tal posibilidad, localizándose en cualquier caso en el destino del adquirente final, por no ser de aplicación la presunción de actuación de la plataforma por cuenta propia.

Por lo tanto, los obstáculos relacionados con las transacciones de NFTs persisten en el ámbito del IGIC e IPSI. Además, esta disparidad de criterios podría contravenir el propósito establecido en el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) del IVA, pues este artículo ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia del 28 de febrero de 2023, caso C-695/20, la cual concluye afirmando su necesidad para garantizar el eficiente funcionamiento del mercado único, previniendo la no imposición o la doble imposición. Conforme a lo anterior, se evidencia la necesidad de alinear los criterios del IGIC e IPSI con los del IVA. Por un lado, en el IGIC e IPSI continúan con la problemática para la determinación del adquirente final; y, por otro lado, la determinación del destinatario de las transacciones con NFTs varía en estos impuestos, siendo este aspecto crucial para la localización del hecho imponible y sujeción a los impuestos objeto de estudio.

## 5. Conclusiones

Las diferencias en cuanto al IVA, IGIC e IPSI, derivan de la normativa aplicable y de su ámbito de aplicación, siendo el hecho imponible del IPSI reducido respecto al IVA e IGIC por no

gravar la entrega de bienes muebles salvo la efectuada por el productor o fabricante, y resultando los tipos impositivos del IVA más gravosos que los del IGIC e IPSI. A su vez, las transacciones con NFTs encuentran encaje en las figuras tributarias existentes, sin necesidad de adaptación de la normativa analógica al mundo virtual. En este sentido, las operaciones con NFTs se califican conforme a las siguientes distinciones: por un lado, la transmisión de un NFT junto con derechos sobre un bien físico tendrá consideración de entrega de bienes, sin perjuicio de que, si la entrega de bienes involucra a diferentes ámbitos territoriales IVA, IGIC e IPSI, estaremos ante unan importación; y la transmisión del NFT en exclusiva o junto con el archivo digital reciben la calificación de prestaciones de servicios por vía electrónica.

Sin embargo, mayores problemáticas representa la aplicación de las reglas de localización en cuanto a las prestaciones de servicio por vía electrónica, pues si bien, estas reglas son coincidentes, localizando la operación en destino, la diferencia entre estos impuestos radica en la precisión de quién debe considerarse como destinatario de estas transacciones. Así pues, en el IVA ante la imposibilidad de identificar al adquirente final permite entender por destinataria a la plataforma, aunque sus condiciones contractuales no reflejen su actuación por cuenta propia, no resultando lo anterior aplicable al IGIC e IPSI. Conforme a lo anterior, se evidencia la persistencia en el IGIC e IPSI de los inconvenientes asociados a la tecnología *blockchain* en cuando a la dificultad de identificación del adquirente final, la disparidad de criterios en el sistema tributario español para la determinación del destinatario, y la necesidad de armonizar la localización de estas transacciones con NFTs. De este modo, nuestra propuesta de *lege ferenda* consiste en incorporar en el IGIC e IPSI la posibilidad de entender la actuación de la plataforma o *marketplace* por cuenta propia ante el desconocimiento del adquirente final, reproduciendo en su propia normativa el precepto del artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución (UE) del IVA, salvando así los riesgos asociados a la tecnología *blockchain*, armonizando la tributación de los NFTs en el sistema tributario español, y evitando la ausencia de imposición o incluso la doble imposición.

## 6. Referencias

- Bartolomé Larrey, C. (2023). Fiscalidad del criptoarte: Tributación de las criptomonedas y los NFT. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 478. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.10335>
- Constitución Española. (1978). *Boletín Oficial del Estado*, nº 311, del 29 de diciembre de 1978. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>
- Corral Guerrero, L. (2004). La capacidad económica de contribuir. *Cuadernos de estudios empresariales*, 14, 27-43.
- Dirección General de Tributos. (2007). Consulta vinculante V0460-07, de 28 de febrero de 2007. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0460-07](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0460-07)
- Dirección General de Tributos. (2007). Consulta vinculante V2297-07, de 30 de octubre de 2007. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2297-07](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2297-07)
- Dirección General de Tributos. (2012). Consulta vinculante V1102-12, de 21 de mayo de 2012. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1102-12](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1102-12)
- Dirección General de Tributos. (2016). Consulta vinculante V5197-16, de 30 de noviembre de 2016. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V5197-16](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V5197-16)

- Dirección General de Tributos. (2021). Consulta vinculante V0025-21, de 14 de enero de 2021. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0025-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0025-21)
- Dirección General de Tributos. (2022). Consulta vinculante V0486-22, de 10 de marzo de 2022. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0486-22](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0486-22)
- Dirección General de Tributos. (2022). Consulta vinculante V2274-22, de 27 de octubre de 2022. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2274-22](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2274-22)
- Dirección General de Tributos. (2023). Consulta vinculante V0486-22, de 10 de marzo de 2023. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0486-22](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0486-22)
- Dirección General de Tributos. (2023). Consulta vinculante V1753-23, de 15 de junio de 2023. [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1753-23](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1753-23)
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (2006). Diario Oficial de la Unión Europea, nº 347. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>
- Fernández de Buján, A. (2023). *Lus fiscale: de la imposición directa e indirecta*. *Revista digital de Derecho administrativo*, 30, 75-102. <https://doi.org/10.18601/21452946.n30.05>
- Flores Galea, A. L. (2022). *Utilidad de Blockchain y NFT para autores*. *Revista digital de acta*, 1-21. [https://www.acta.es/medios/articulos/ciencias\\_y\\_tecnologia/115001.pdf](https://www.acta.es/medios/articulos/ciencias_y_tecnologia/115001.pdf)
- Gallego López, J. B. (2023). La tributación de los tokens no fungibles (NFTs) artísticos en el impuesto sobre el valor añadido: cuestiones abiertas. *Crónica Tributaria*, 189(4), 31-64. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/189/2.pdf>
- González de Frutos, U. (2018). La fiscalidad en el mundo Blockchain. *Revista de contabilidad y tributación*, 425-426, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4265>
- Jabalera Rodríguez, A. (2023). La tributación de los Tokens No Fungibles (NFTs). Especial referencia al sistema tributario español. *Amministrativamente-Rivista di ateneo dell'Università degli Studi di Roma "Foro Italico"*, 4, 36-76. <http://amministrativamente.com/index.php/formez/article/view/13333/12092>
- Jabalera Rodríguez, A. (2023). Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones con "Non Fungible Tokens" ("NFTs"). *Quincena fiscal*, 6, 75-102. <https://tmsnrt.rs/3RBMHX0>
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. (1996). *Boletín Oficial del Estado*, nº 315. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-29117>
- Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. (1991). *Boletín Oficial del Estado*, nº 137. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14463>
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (1992). *Boletín Oficial del Estado*, nº 312. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>



- Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales. (2012). *Boletín Oficial de Canarias*, nº 124. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9282>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. (2003). *Boletín Oficial del Estado*, nº 302. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. (1991). *Boletín Oficial del Estado*, nº 73. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-7645>
- Ley de 30 de diciembre de 1944, por la que se autoriza a los Ayuntamientos de Ceuta y Melilla para percibir como recurso de su Presupuesto ordinario el "Arbitrio sobre importación de mercaderías". (1945). *Boletín Oficial del Estado*, nº 2. <https://www.boe.es/gazeta/dias/1945/01/02/pdfs/BOE-1945-2.pdf>
- Linares, R., Fernández Manzano, E. y González Vasco, M. I. (2024). Oportunidades de la tecnología blockchain. La industria cinematográfica: Criptomonedas, tokens y NFTs. *Inmediaciones de la Comunicación*, 19(1). <https://doi.org/10.18861/ic.2024.19.1.3457>
- Medina Amores, M. y Medina, M.Á. (2022). El arte NFT y su irrupción en el mercado del arte. *Boletín de Arte*, 43. <https://doi.org/10.24310/BoLArte.2022.vi43.14377>
- Morón Pérez, M. C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: presente y futuro. *Crónica tributaria*, 121, 59-96. <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/CT121-Moron.pdf>
- Morón Pérez, M. C. (2022). La alternativa IVA/IPSI en las operaciones conectadas con la Península o Baleares y las Ciudades Autónomas. *Nueva fiscalidad*, 4, 97-139. <http://bit.ly/4cvor0L>
- Núñez Pérez, G. (1996). Impuesto General Indirecto y el Régimen Fiscal en Canarias. Cedecs.
- Pérez-Carasa, Í. E. (2022). Guía del tratamiento tributario de los NFTs (Tokens No Fungibles) en España (Parte 2). *Cuadernos de derecho y comercio*, 78, 17-142. <https://bit.ly/3Xvk9IW>
- Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio. (1994). *Boletín Oficial del Estado*, nº 313. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-28972>
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. (1885). *Gaceta de Madrid*, nº 289. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>
- Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. (1990). *Boletín Oficial del Estado*, nº 234. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1990-23930>
- Real Decreto-ley 14/1996, de 8 de noviembre, por el que se modifica la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el Arbitrio sobre la Producción y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla. (1996). *Boletín Oficial del Estado*, nº 271. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1996-24749>

- Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, 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. (2011). *Diario Oficial de la Unión Europea*, n° 77. [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/2022-07-01](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/2022-07-01)
- Rodríguez Bereijo, Á. (2021). El principio de capacidad económica en una encrucijada (La problemática interpretación jurisprudencial del art. 31.1 de la Constitución en el impuesto sobre plusvalías inmobiliarias). *Anuario Iberoamericano de justicia constitucional*, 25, 87-116. <https://doi.org/10.18042/cepc/aijc.25.04>
- Rubio Ramos, J. (2009). *Manual práctico del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores)*. Fundación AL.
- Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala), de 28 de febrero de 2023. En el asunto C-695/20. <https://bit.ly/4bgGVRD>
- Tratado de adhesión de España a la Comunidad Económica Europea. (1985). *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, L 302. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=OJ:L:1985:302:FULL>
- Zuñiga Segura, L. (2022). ¿Qué son y cómo se utilizan actualmente los NFT? *Investiga. TEC*, 15(44), 3-6. [https://revistas.tec.ac.cr/index.php/investiga\\_tec/article/view/6209/5977](https://revistas.tec.ac.cr/index.php/investiga_tec/article/view/6209/5977)

## AUTORA

### **María Bernad Furest**

Doctoranda en la Universidad de Granada, España.

Graduada en Derecho por la Universidad de Sevilla, Máster de la Abogacía y Máster de Administración de Empresas y Dirección de Recursos Humanos en entornos internacionales por la Universidad de Granada. Las principales líneas de investigación incluyen el régimen fiscal de las ciudades autónomas, la tributación de criptoactivos y la aplicación de la inteligencia artificial en la administración tributaria.

[mariabernadf@correo.ugr.es](mailto:mariabernadf@correo.ugr.es)

Orcid ID: <https://orcid.org/0000-0002-1555-0588>

Google Scholar: <https://scholar.google.es/citations?user=Z6WJCMcAAAAJ&hl=es>