

<https://idp.uoc.edu>

ARTICLE

Metavers i NFT, nous reptes tecnològics en la imposició indirecta i internacional

Ignasi Belda

Universitat Oberta de Catalunya

Data de presentació: agost de 2022

Data d'acceptació: octubre 2022

Data de publicació: març 2023

Resum

Aquest article analitza i desenvolupa les implicacions tributàries de dos conceptes emergents dels últims mesos: el metavers i els NFT. Pel que fa al metavers, s'analitza la tributació de quatre negocis digitals que es poden donar al seu si, com la publicitat digital, el comerç electrònic, la compravenda de dades d'usuari i la compravenda d'objectes digitals a través dels NFT, i tot plegat es lliga amb el concepte jurídic de nexa o punt de connexió. D'altra banda, s'estudia i es profunditza en el cas concret dels NFT i, en concret, la seua subjecció i qualificació fiscal de cara a l'impost sobre el valor afegit, d'acord amb una consulta vinculant recent emesa per la Direcció General de Tributs. L'article, a més, compara les normatives nord-americana i europea i els reptes tributaris que s'obren d'acord amb les interpretacions que ofereixen les autoritats tributàries, a saber, la violació del principi de neutralitat en el mercat de l'art i el clar desincentiu indirecte que imposa el legislador europeu a domiciliar empreses de compravenda d'NFT en territori europeu.

Paraules clau

Metavers; NFT; criptoeconomia; fiscalitat; tributació

Metaverse and NFTs: new technological challenges in direct and international introduction

Abstract

This article analyses and develops the tax implications of two emerging concepts: the metaverse and NFTs. In terms of the metaverse, it analyses the taxation of four digital businesses that can be performed within it, such as digital advertising, e-commerce, buying and selling user data and buying and selling digital objects through NFTs, while linking it with the legal concept of nexus or connection point. In turn, the specific case of NFTs is studied in depth, in particular, their subjection and tax qualification for Value Added Tax, in accordance with a recent binding consultation issued by the Directorate General of Taxes. The article also compares the North American and European regulations and the tax challenges that arise according to the interpretations offered by the tax authorities, namely the violation of the principle of neutrality in the art market and the clear indirect disincentive imposed by the European legislator to domicile companies buying and selling NFTs in European territory.

Keywords

Metaverse; NFT; cryptoeconomics; taxation

Introducció

Hi ha un consens més que generalitzat, tant a escala nacional com internacional, que l'actual sistema tributari no està ben adaptat a l'economia del coneixement i, en particular, a l'economia digital. La llista de referències acadèmiques, socials, periodístiques, polítiques, etc. que es poden aportar per defensar aquesta afirmació és llarga, però es resumirà amb la referència i la cita textual del *Llibre Blanc sobre la Reforma Tributària* redactat el 2022 per un comitè de persones expertes en compliment de la Resolució de 12 d'abril de 2021, de la Secretaria d'Estat d'Hisenda (Comitè de Persones Expertes, 2022). En l'informe esmentat es diu: «El canvi tecnològic, la digitalització, l'automatització i les noves activitats emergents són un [...] factor essencial per configurar els objectius i el disseny del sistema tributari. Amb el disseny actual, resulta molt difícil gravar una part significativa de les activitats econòmiques. És imprescindible apostar per l'anivellament fiscal en el tractament de les activitats digitals respecte a les tradicionals, tot i que cal recordar que la digitalització pot i ha de servir per al desenvolupament de noves activitats, així com per permetre la simplificació i la reducció de tràmits administratius». Afirmacions com aquesta es poden trobar en altres textos de caràcter polític, com ara resolucions de la Comissió Europea o de l'OCDE, entre d'altres (Consell d'Europa, 2018; Comissió Europea, 2017; Marini, 2012). De fet, la primera de les accions de l'ambició -i alhora fracassat, segons reconeix la mateixa OCDE (OCDE, 2018)- projecte BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de l'OCDE consisteix, justament, en l'elaboració de noves polítiques per entomar els reptes fiscals que planteja l'economia digital.

Els reptes que planteja l'economia digital als sistemes tributaris són múltiples i de naturalesa variada (Belda, 2021; Borrego Zabala, 2014; Colin, 2013; Rosembuj, 2015; Marini, 2012). Tanmateix, n'hi ha tres que sobreixen d'entre les actuals preocupacions de les autoritats tributàries (OCDE, 2015). El primer és la mobilitat de bases imposables més elevada que ofereix l'economia digital. L'economia digital, com que es basa, principalment, en actius intangibles, aquests poden traspasar fronteres i duanes de forma instantània, sense cap control duaner i amb grans dificultats per a la inspecció per saber en què consisteix l'actiu, on s'ha desenvolupat i on se situa (Belda, 2021; Alamo Cerrillo

i Lagos Rodríguez, 2015). Aquest context facilita notablement una erosió de bases imposables de manera sistemàtica, sense que rarament es pugui perseguir els infractors o, ni tan sols, poder-los identificar.

La segona de les preocupacions és la qualificació a efectes tributaris que reben les rendes obtingudes en l'economia digital. En la tributació internacional es poden trobar greus contradiccions (Belda, 2021; Comissió Europea, 2017), fins i tot dins d'una mateixa jurisdicció, pel que fa a la qualificació d'aquestes rendes. Fins i tot s'han documentat contradiccions amb considerables impactes fiscals, en la distinció entre bé o servei que els diferents models de negoci poden oferir, i que poden qualificar indistintament un determinat negoci -per exemple, el negoci de l'*streaming*- com una venda de béns o la prestació d'un servei, tot i tenir conseqüències tributàries ben diferents.

Finalment, la tercera gran preocupació de les autoritats tributàries en aquest sentit és la valoració dels actius intangibles que sustenten l'economia del coneixement. Certament, no existeixen metodologies de valoració convalidades en l'àmbit internacional i, a falta de comparables -es pot afirmar que cada tecnologia digital és única-, les autoritats i agències tributàries es declaren sovint incapaces de valorar i/o contrastar adequadament el valor de les tecnologies digitals. La preocupació, doncs, es trasllada a determinar si són correctes els preus de transferència que les corporacions fixen als actius intangibles, ja siga programari o altres ítems igualment immaterials, com ara les recopilacions de dades d'usuaris.

Per tots aquests motius, no sorprèn que polítiques fiscals per gravar l'economia digital, poc reflexionades i amb certs aires populistes, hagen fracassat estrepitosament. Així ha estat el cas de la coneguda col·loquialment com a «taxa Google» o impost sobre determinats serveis digitals (Belda, 2021; Menendez Moreno, 2019; Hernández Moneo, 2020; Quintana Ferrer, 2019). En aquest cas, les autoritats europees van proposar un nou esquema fiscal per gravar tres aspectes de l'economia digital, com són el negoci de les dades d'usuari, la intermediació en plataformes de comerç electrònic i la publicitat en línia. Tanmateix, la proposta va aixecar greus crítiques i, fins i tot, protestes per part d'alguns estats membres¹ i la iniciativa va quedar supeditada

1. Principalment els estats nòrdics.

a la voluntat d'implantació dels estats membres. Espanya, juntament amb França, va ser un dels pocs estats membres que va traslladar la normativa al seu ordenament jurídic. Però, si més no, en el cas espanyol, poc més d'un any després de l'entrada en vigor del nou impost, amb prou feines ha estat capaç de recaptar una quarta part del que s'havia estimat inicialment als Pressuposts Generals de l'Estat.² Lamentablement, aquesta situació, la de fracassar tractant de gravar l'economia digital des d'un paradigma tributari del segle XIX, no ha estat única i s'han documentat diversos exemples en el dret internacional. Altre exemple sonat va ser el gravamen de l'1 % que volia imposar la República francesa als negocis digitals, l'any 2011, i que tot i que els òrgans legislatius francesos -Senat i Assemblée Nacional- hi van votar favorablement, l'executiu la va haver de retirar en l'últim moment (Marini, 2012).

Amb certa regularitat i cada volta més sovint, veiem nous negocis digitals que irrompen en l'economia i deixen perplexos ciutadans, autoritats i les corporacions més tradicionals. En les últimes dues dècades hem vist emergir nous models de negoci com el comerç en línia, la publicitat digital, la compravenda de dades d'usuari, la computació en el núvol, serveis de *streaming*, *Internet of Things*, la robòtica digital, la criptoconomia i el *blockchain*, etc. En tots aquests casos la normativa tributària s'ha hagut de retorçar -sovint amb molt poc èxit, com ja s'ha descrit- per intentar gravar aquests lucratiu negocis. Ara som davant la irrupció de dos nous models de negoci digitals, el metavers i els NFT (*non-fungible tokens*) que tornen a deixar «fora de joc» les normes tributàries nacionals i internacionals.

Aquest article, doncs, descriu en què consisteixen aquests dos nous models de negoci i reflexiona sobre les implicacions tributàries que tenen. Reflexions que hauran de tenir en compte, sens dubte, les autoritats legislatives en cas de voler gravar, d'acord amb els nostres principis constitucionals, les rendes obtingudes en els dos casos.

1. El metavers

El metavers no tan sols és un espai virtual a través del qual els usuaris poden interaccionar amb altres usuaris a través

d'avatars, així com jugar, passejar, assistir a concerts, etc. i, per descomptat, adquirir béns digitals i serveis. El metavers, a banda de ser un *món virtual*, també implica que els usuaris poden experimentar vivències multidimensionals i combinar tecnologies com la visió 3D, la realitat augmentada, la realitat virtual, la web interactiva o la interactivitat en temps real.

El metavers, doncs, no deixa de ser una entelèquia, immaterial, intangible, que no es pot trobar o ubicar físicament enlloc més que no siga el conjunt d'ordinadors que forma el núvol que allotja el sistema (Belda, 2021; Mazur, 2015). És més, un metavers no necessàriament ha de tenir cap correspondència amb una presència física, però és veritat que hi ha metaversos que emulen una realitat física i s'hi poden trobar -i adquirir- llocs tan emblemàtics com la Sagrada Família, el Camp Nou o la madrilenya plaça del Sol.

La plataforma a escala global pionera en el metavers probablement va ser Second Life. L'any 2015 ja es calculava el PIB de Second Life, com si es tractara d'un petit estat, en 500 milions de dòlars. El concepte de metavers no ha deixat d'evolucionar d'aleshores ençà, amb el ràpid augment de la potència de càlcul que tenim en l'àmbit domèstic. I, segons un informe recent de la consultora Bloomberg, es calcula que aquestes plataformes, en conjunt, passaran d'un mercat actual de 500.000 milions de dòlars l'any 2030, aproximadament, a 825.000 milions de dòlars.³

Ara mateix, al mercat hi ha metaversos d'índole ben diversa: recreatius, formatius, plataformes de *networking*, etc. però, probablement, són els recreatius, que ofereixen més negoci a les corporacions, com és el cas del metavers de l'empresa Meta -abans Facebook-. Empreses com Coca-Cola, Nike, Zara, Gucci, Hyundai, etc. s'han afanyat a tenir presència en el metavers. En el metavers, aquestes corporacions no tan sols promocionen els seus productes sinó que també, com és el cas de Zara o altres cadenes, venen peces de roba -virtual, evidentment- que després pots emprar per vestir els nostres avatars mentre passegem o juguem al metavers. També, s'hi poden trobar tota mena d'experiències virtuals per les quals cal pagar, com ara concerts, formació o la compravenda de parcel·les on els usuaris poden construir i fer-se una casa virtual que,

2. La projecció aprovada a finals del 2020 als Pressuposts Generals de l'Estat fou una recaptació de 968 milions d'euros.

3. «Metaverse Market size worth \$ 824.53 Billion, Globally, by 2030 at 39.1% CAGR: Verified Market Research». *Bloomberg*. [Data de consulta: 13 de juliol de 2022].

evidentment, després poden decorar amb els NFT que analitzarem més endavant.

Així doncs, podríem afirmar que el metavers és l'evolució de les ja antigues xarxes socials, on els usuaris, les empreses i entitats de tota mena poden interaccionar, amb ànim de lucre o no, i atorgar una nova dimensió a aquesta interacció virtual.

2. Implicacions tributàries del metavers

Dins del metavers es concentren, almenys, quatre actes jurídics –o models de negoci– amb implicacions tributàries. Els tres primers són els «sospitosos habituals»: publicitat en línia, comerç electrònic «tradicional»⁴ i la compravenda de volums de dades sobre els patrons de navegació dels usuaris. De fet, aquests són els tres models de negoci que, d'una manera o altra, s'intenten gravar amb l'impost sobre determinats serveis digitals. De les implicacions tributàries de tots tres models de negoci, aquest autor i d'altres ja n'han parlat abastament (Belda, 2021; Delgado García i Oliver Cuello, 2015; Rosembuj, *Taxing Digital*, 2015). Com ja s'ha comentat en la literatura, la clau de volta de la tributació en aquests models de negoci és el concepte jurídic de nexa o punt de connexió.

En l'actualitat, el debat jurídic sobre aquest concepte de nexa encara és paral·lel al del concepte d'establiment permanent, tot i que diversos autors han fet notar l'obsolescència d'aquests conceptes en l'àmbit digital (Cruz Padià i Sánchez-Archidona Hidalgo, 2017). L'OCDE, en la primera acció del seu projecte BEPS (OCDE, 2015), apunta que el concepte de nexa s'hauria de revisar d'acord amb factors com el nivell de renda, factors digitals o factors relacionats amb l'usuari. I és per això que en algunes jurisdiccions, com és el cas d'Israel,⁵ ja s'està migrant a nous conceptes com el de presència digital significativa. De fet, malauradament, i tal com ja estem acostumats a veure d'ençà de la Revolució Digital, aquest nou concepte de la presència

digital significativa ja ha començat, d'alguna manera, a quedar obsolet amb el paradigma del metavers.

Agafant com a exemple la iniciativa d'Israel,⁶ la presència digital significativa s'estableix d'acord amb:

- a) el nombre de contractes en línia tancats,
- b) el nombre d'usuaris israelians que fan ús dels serveis,
- c) les opcions locals com ara l'ús de la llengua hebrea, preus calculats amb ILS –la moneda d'Israel–, o descomptes basats en ofertes locals, i
- d) el volum de negoci generat a Israel.

En aquest cas, el tercer factor, el de la llengua hebrea i els preus calculats amb ILS ja falla, ja que la llengua anglesa és la predominant en el metavers i, més important encara, els preus no són calculats en ILS, ni tan sols en dòlars o euros, sinó en criptodivises. Per tant, la corresponent agència tributària israeliana té difícil determinar quan hi ha una presència digital significativa al seu país en un entorn encara més globalitzat del metavers.

El quart model de negoci en què el metavers s'ha fomentat és la compravenda d'elements immaterials i intangibles sustentats per cadenes de blocs (*blockchain* en anglès), en què els NFT, dels quals parlarem en la propera secció, constitueixen un cas particular. Deixant de banda, doncs, els NFT, el metavers permet vendre tot tipus d'elements immaterials que fins fa uns anys eren impensables: des d'una peça de roba per al nostre avatar digital fins a una parcel·la de terreny virtual que, segons on estigui ubicada, pot arribar a costar centenars de milers d'euros.

El gran repte tributari, doncs, per a moltes normatives fiscals és la qualificació tributària que han de tenir aquests productes incorporis comprats dins el metavers. El problema rau en la dicotomia entre considerar-los béns digitals o bé serveis digitals, ja que en moltes jurisdiccions,

4. Per tradicional ens referim a comerç electrònic de béns materials o corporis.

5. Circular Administrativa N. 04/2016 (11 d'abril de 2016) desenvolupada per clarificar les circumstàncies segons les quals una empresa estrangera que desenvolupa activitats en línia («activitats via internet») pot quedar subjecta a l'impost de societats a Israel.

6. Iniciativa que tan sols s'aplica en alguns casos concrets no emparats pels tractats internacionals de no doble imposició.

inclosa l'europea i la nord-americana, la implicació tributària és ben diferent.

La normativa nord-americana que intenta harmonitzar aquestes consideracions és la Streamlined Sales and Use Tax Agreement o SSUTA, en concret, les seccions 332 i 333 que són les que estableixen com han de classificar els estats adherits a l'harmonització els productes digitals. La SSUTA determina que els béns digitals no haurien de ser considerats un element tangible, sens perjudici del model de negoci emprat en l'explotació comercial del bé esmentat. En altres paraules, la SSUTA defineix l'element intangible amb una definició negativa, ja que indica que qualsevol producte distribuït o que s'hi pugui accedir per via electrònica s'ha de considerar fora de la categoria dels elements tangibles. La mateixa llei estableix que els béns, digitals o no, són tots els elements que es poden emmagatzemar -de manera digital o física- i poden formar part, per exemple, dels actius d'un balanç comptable. Segons la SSUTA, els béns com ara les dades, els fets, la informació, els sons o les imatges, han de complir dues condicions per considerar-los béns digitals. La primera és que s'hagen transmès o transferit amb mitjans electrònics; i la segona, que la propietat, una volta transferit al consumidor el bé, siga perpètua.

En contraposició, un servei digital és tot allò que no és un bé digital. Val a dir que la barrera entre els dos conceptes és molt fina, ja que, per exemple, un negoci del tipus Netflix -servei de continguts audiovisuals en *streaming* de pagament mensual- seria considerat un servei pel fet que és una subscripció mensual, mentre que els productes adquirits -i facturats- per plataformes del tipus iTunes -servei de compra de productes audiovisuals- s'han de considerar béns digitals segons la SSUTA, ja que l'usuari pot gaudir del producte digital de manera indefinida i, per tant, perpètua.

En qualsevol cas, i segons aquesta llei, la compra d'un element com pot ser una parcel·la per construir dins del metavers, s'hauria de considerar un bé digital. Ara bé, si ens fixem en la innovadora legislació desplegada a l'estat nord-americà de Washington,⁷ la WAC 458-20-15503, es discerneix entre producte digital i codi digital. Segons les

definicions d'aquesta norma innovadora, un producte digital és qualsevol bé digital o servei digital automatitzat, i els béns digitals són aquells productes que només existeixen codificats digitalment en bits i bytes, com ara sons, imatges, dades, etc., o qualsevol combinació i que es transmetisca digitalment. Per exemple, una pel·lícula digitalitzada i venuda en DVD no s'ha de considerar un producte digital, ja que es transmet a través d'un mitjà físic com és el DVD. En canvi, una pel·lícula comprada a través d'iTunes, d'Apple, sí que es consideraria un producte digital.

D'altra banda, un codi digital és una fórmula alfanumèrica que no s'ha de transmetre necessàriament per via digital, també ho pot fer per altres mitjans. Un exemple de codi digital seria un codi que permet accedir a una determinada web per a descarregar música. Tot i això, la norma exclou de la definició de codi digital aquells codis amb valor monetari intercanviable, com, per exemple, una targeta regal.

Per tant, tornant a la parcel·la digital adquirida en un metavers, s'ha de considerar un producte digital o un codi digital? Abans de contestar, cal dir que, normalment, els productes venuts a dins d'un metavers -una parcel·la per a construir digitalment, una peça de roba per a l'avatar o un NFT, dels quals parlem més endavant-, van codificats a través del que es coneix com a cadena de blocs o *blockchain* (Belda, 2019; Landoni i Pieters, 2020). Dins d'una cadena de blocs, cada element conté un codi que va encadenat respecte a codis diferents d'altres productes de diversos usuaris. Aquests productes ja poden ser parcel·les digitals en un metavers, peces de roba, criptomonedes o, fins i tot, un producte variat de tot plegat. Per tant, la parcel·la esmentada amb la qual volem il·lustrar la divergència interpretativa de la llei, tant podria ser un producte digital en tant que és un bé digital que només existeix codificat digitalment en bits i bytes i que es transmet digitalment; com un codi digital, en tant que la propietat a la parcel·la -i també l'existència de la parcel·la en si- es demostra a través de la possessió d'un codi alfanumèric inserit dins d'una cadena de blocs. En definitiva, tot i els progressos de la normativa nord-americana, ja veiem que, pocs mesos després de la implantació de la normativa, ja han aparegut nous conceptes i paradigmes del món digital, de manera

7. En aquesta jurisdicció se situen les seues operatives i fiscals de dos de les quatre corporacions mundials digitals més potents: Amazon i Microsoft. Per tant, no és d'estranyar l'especial atenció als aspectes digitals de l'ordenament jurídic d'aquesta jurisdicció.

que la llei pot semblar obsoleta, ser ambigua i poc útil per discernir les qualificacions fiscals diverses.

3. Els NFT

Els NFT, de les seves sigles en anglès, *non-fungible tokens*, són un tipus especial de criptodivisa que representa una cosa que, en teoria, és única. En altres paraules, un NFT és una mena de certificat de propietat d'actius virtuals o, fins i tot, físics, que emprava el *blockchain* per a autenticar la veracitat del certificat. Usant el paral·lelisme amb el món «tradicional», un NFT seria com una escriptura de propietat elevada a públic per un notari. Però en aquest cas el notari com a fedatari públic no és un funcionari de l'Estat, sinó la comunitat d'usuaris de la cadena de blocs emprada per autenticar l'NFT esmentat. Amb els NFT es poden autenticar ítems tan diversos com una obra d'art digital, vídeos o clips multimèdia, cançons, peces de roba virtuals, etc.

En els últims mesos els NFT han adquirit una especial rellevància als mitjans i entre la població general. El motiu és nou paper que han adoptat en el mercat de l'art i com l'han arribat a revolucionar. En data 22 de maig de 2022, el NFT més car venut, representant una obra d'art, ascendeix a 69,3 milions de dòlars, però també se n'han venut molts més per sobre de la xifra de 10 milions i infinitat a preus més «modestos». S'estima que el creixement d'aquest mercat ascendirà a 147.240 milions de dòlars l'any 2026.

El motiu d'aquest ràpid creixement del mercat de l'art a través d'NFT ha estat abastament debatut. La raó més plausible a la qual apunten els experts de l'auge d'aquest mecanisme per a vendre art és el nombre creixent de *criptorics* que el mercat de criptodivises ha generat. A causa del naixement, el creixement i la popularització dels criptoactius com a element d'inversió, persones que en els inicis de la tecnologia van invertir quantitats ben minses de capital, ara han esdevingut persones amb un patrimoni multimilionari en criptodivises. Tanmateix, en la majoria de jurisdiccions, si aquestes persones liquidaren el seu patrimoni i el traslladaren del món dels criptoactius al món «real», la quantitat d'impostos que haurien de pagar seria extremadament gran. És per això que tots aquests

criptorics han hagut de buscar elements d'inversió, sense eixir-se'n del món dels criptoactius, per diversificar les seves noves fortunes i distribuir riscos. Només això explica per què imatges de la col·lecció *Bored Ape Yacht Club* cotitzen a centenars de milers de dòlars.

Figura 1. Imatge de la col·lecció *Bored Ape Yacht Club* venuda el 18 d'agost de 2022 per 1.100.000 dòlars



Font: NFT Stats: Bored Ape Yacht Club statistics

En altres paraules, l'anonimat que atorguen les carteres de criptoactius⁸ fan possible gestionar grans criptopatrimonis i permeten fer conversions ràpides de criptoactius d'un tipus a un altre sense passar en cap moment per cap mena de control tributari.

En definitiva, el fenomen dels NFT no ha obtingut aquest gran èxit gràcies al metavers, però és cert que ambdues tecnologies han experimentat un creixement concomitant i que el nou paradigma del metavers ha alimentat la tecnologia dels NFT. El motiu és que el metavers permet exposar els objectes que els NFT representen i autèntiquen, ja siguin peces de roba, mobiliari, articles decoratius o art de tot tipus als espais digitals oberts ací. De tal manera que, gràcies al metavers, ara els usuaris poden mostrar a la comunitat art original, vestir peces de roba úniques o, fins i tot dur joies digitals amb el corresponent certificat d'autenticitat, tot promogut, de forma subjacent, per la criptoeconomia i la tecnologia de la cadena de blocs o *blockchain*.

4. Implicacions tributàries dels NFT

Altres autors ja han analitzat profundament les implicacions fiscals, a escala internacional, de la criptoeconomia

8. Programaris que ajuden a gestionar el patrimoni en criptoactius dels usuaris i per als quals no cal fer cap registre en una entitat «oficial» ni cap protocol de control de blanqueig de capitals.

(Bal, 2014; Berg, Davidson i Potts, 2019).⁹ Per aquest motiu, doncs, no insistirem en el tema que, en el cas espanyol, les autoritats tributàries ja han deixat clar a través de múltiples consultes vinculants a la Direcció General de Tributs (DGT)¹⁰ que la compravenda de criptomonedes no està subjecta a l'IVA, ja que les criptomonedes són considerades per les autoritats fiscals un mitjà de pagament i, com a tals, s'han d'entendre incloses dins del concepte d'«altres efectes comercials» i, conseqüentment, la seua transmissió ha de quedar subjecta a l'impost i exempta.¹¹ Ara bé, els beneficis patrimonials obtinguts amb la compravenda de criptomonedes i, en general, qualsevol cryptoactiu, ha de quedar subjecte al corresponent impost sobre la renda.¹²

Tot i això, cal deixar ben patent la diferenciació entre una criptomoneda -o criptodivisa- i un NFT. Que la compravenda d'NFT normalment es fa amb criptomonedes no vol dir, en absolut, que la fiscalitat d'ambdós conceptes estiga equiparada. En aquest sentit, la DGT va sorprendre els experts amb l'extensa consulta vinculant VO486-22 de 10 de març del 2022, en què profunditza en el tema i, en particular, en la relació amb l'impost sobre el valor afegit, IVA. Anàlitzem, doncs, aquesta consulta vinculant.

En la consulta, el contribuent pregunta com tributa l'IVA sobre la venda d'NFT que atorguen al comprador drets d'ús -però en cap cas els drets subjacents a la propietat de l'obra- sobre il·lustracions digitals que el contribuent elabora. En aquest punt, cal recordar que el caràcter vinculant d'aquestes consultes tan sols existeix en relació amb l'Administració i no respecte als contribuents.

En primer lloc, la DGT ens recorda que, segons estipula la Llei d'IVA,¹³ la LIVA, estaran subjectes a l'impost els lliura-

ments de béns i prestacions de serveis realitzats en l'àmbit espacial de l'impost per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat empresarial o professional.¹⁴ La DGT ens argumenta, citant diverses disposicions legals, que no hi ha dubte que en aquest cas el consultant té la condició d'empresari o professional¹⁵ i que, en aqueix cas, tant les entregues de béns com les prestacions de serveis que es fan dins del territori d'aplicació de l'impost estan subjectes a aquest.¹⁶

A continuació, l'argumentació de la DGT prossegueix en la disquisició de si ens trobem davant d'una entrega de béns o, si per contra, hem de considerar aquest supòsit una prestació de serveis a efectes d'IVA. En aquest apartat, la DGT es basa en el fet que, a efectes jurídics, la compravenda d'NFT consisteix en la transmissió d'un certificat digital d'autenticitat d'un element subjacent, com pot ser una imatge, un gràfic, un vídeo, música o qualsevol altre contingut de caràcter digital. Per tant, en cap cas es transmet el contingut subjacent, sinó el poder de disposició sobre un bé corporal amb les facultats atribuïdes al seu propietari.

D'acord amb aquest concepte, a les definicions proporcionades a la LIVA¹⁷ i la Directiva 2006/112/CE sobre els serveis prestats per via electrònica; la sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de 8 de febrer de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, Assumpte C-320/88*, que analitza una operació en la qual una entitat havia transmès a una altra companyia el dret a disposar d'un immoble; les conclusions de la consulta vinculant VO716-16, de 23 de febrer de 2016, en relació amb un escultor que presta serveis de modelat digital; la DGT determina que «els serveis denominats d'art digital que es concre-

9. A grans trets, els punts d'atenció de la fiscalitat de la criptoconomia són tres: els guanys patrimonials obtinguts amb la criptominaeria, els guanys patrimonials obtinguts en la compravenda de criptodivises i la qüestió de la subjecció a la imposició indirecta de la criptoconomia i les criptodivises.
10. Per exemple, la V2679-21 de 5 de novembre de 2021, la V1274-20 de 6 de maig de 2020, la V0590-18 d'1 de març de 2018, o la V2846-15 d'1 d'octubre de 2015.
11. ixí mateix i pels mateixos motius, en les ja esmentades consultes vinculants també es defensa que els serveis financers vinculats amb les criptomonedes estan exemptes de l'IVA en els termes establerts en l'article. 20.U.18è de la Llei 37/1992.
12. Impost sobre societats (IS) si es tracta d'una persona jurídica, o els impostos sobre la renda de les persones físiques (IRPF) o l'impost sobre la renda dels no residents (IRNR), en cas de persones naturals, residents o de pas, respectivament.
13. Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit.
14. Art. 4 de la LIVA.
15. Art. 5.2 de la LIVA.
16. Art. 11 de la LIVA.
17. Art. 8 de la LIVA.

ten en la venda de l'NFT objecte de consulta es podrien considerar serveis prestats per via electrònica que, en cas d'entendre's realitzats al territori d'aplicació de l'impost, han de tributar al tipus general de l'impost del 21 %».

La reflexió següent que ofereix l'analitzada consulta vinculant és sobre el lloc de realització dels serveis objecte de consulta, aspecte clau per a determinar on s'ha de tributar l'IVA. Per tal de prosseguir en la disquisició, la DGT assumeix que, de manera general, el destinatari del servei –el comprador de l'NFT– no té la qualificació d'empresari o professional. Per tant, en aquests casos la LIVA i la normativa europea és clara: fins que no se supere el lílindar de 10.000 euros, el venedor podrà tributar pels serveis prestats per via electrònica per l'IVA espanyol.¹⁸ Una volta se supere aquest lílindar, els serveis s'entenen prestats a cada estat membre de residència del consumidor final, i el venedor està obligat a tributar a cada estat membre de residència del seu client final. En altres paraules, des del moment en què el venedor supere el lílindar dels 10.000 euros, la regla general referent al lloc de realització d'aquestes operacions serà aplicable i l'impost sobre el valor afegit s'haurà de pagar a cada estat membre de consum. Si el consumidor final està situat en algun lloc fora d'aplicació de l'impost, per exemple, a Canàries, Ceuta, Melilla o fora de la UE, la compravenda d'NFT no estarà subjecta a l'IVA.

Tanmateix, com la mateixa DGT reconeix, i a causa de l'anonimat que ofereixen les plataformes de compravenda d'NFT i el mateix *blockchain*, és materialment impossible saber si el comprador actua en qualitat d'empresari o no i, fins i tot, quin és el seu territori de residència. Encara que en els últims anys s'han fet modificacions en la normativa per obligar les plataformes amb domicili fiscal al territori d'aplicació de l'impost a informar sobre les operacions dutes a terme amb transcendència tributària.

En concret, la DGT, en la consulta vinculant analitzada, ens parla del que es disposa en el Reglament d'execució (UE) núm. 282/2011, del Consell, de 15 de març de 2011, pel qual s'estableixen disposicions d'aplicació de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (DOUE de 23 de març). En aquest reglament

es despleguen una sèrie de normes –que no reproduïrem aquí– per a determinar el territori de residència del client dels serveis tecnològics com la compra d'NFT. Malgrat tot, en un sistema basat en l'anonimat en què els usuaris operen a través de pseudònims¹⁹ continua sent extremadament complicat establir tots els factors que determinen la tributació aplicable.

En definitiva, veiem que la compravenda d'NFT està subjecta i no exempta d'IVA i, per descomptat, de qualsevol altre impost que grave rendiments patrimonials en cas d'obtenir beneficis, com ara l'IS, l'IRPF o l'IRNR, ja siga en la creació mateixa del NFT, en el procés d'intermediació en les compravendes o en un negoci especulatiu de compravenda d'aquest tipus de criptoactius.

5. Discussió

Un cop analitzats els conceptes tecnològics objecte de l'article i les seues implicacions tributàries, el metavers i els NFT, volem introduir un nou aspecte important en el debat, ens referim als Principis d'Ottawa (OCDE, 2015) i la seua possible violació en la legislació analitzada en el cas dels NFT. Aquests principis van ser definits per l'OCDE per tal d'assegurar un cert equilibri i justícia entre l'economia digital i l'economia tradicional.

En particular, el primer d'aquests principis, el de la «neutralitat», dicta que qualsevol gravamen ha de ser neutre i just entre el comerç tradicional i el comerç digital. És més, també s'exigeix neutralitat entre les diferents formes de comerç electrònic, de manera que les decisions sobre els models de negoci no s'hagen de guiar per la imposició sinó per motius econòmics. En definitiva, contribuents en situacions similars que es troben en un tipus de transaccions semblants han d'estar subjectes a uns nivells impositius similars. De fet, aquest tema també és un maldecap per a la Comissió Europea, tal com s'ha publicat (Comissió Europea, 2017). Si això ho traslладem a la comparació entre el mercat de l'art «físic» o l'art «digital», veiem que no es compleix el principi de neutralitat, ja que l'art tradicional,

18. Art. 68, 70 i 73 de la LIVA.

19. «Nick», en diu la consulta vinculant.

el físic, està subjecte a un tipus reduït d'IVA, del 10 %, ²⁰ i l'art digital, a través dels NFT, que no deixa de ser un mecanisme per a poder articular les compravendes, al 21 %.

D'alguna manera, aquest debat recorda la polèmica de l'IVA sobre el llibre electrònic, que durant anys va estar fixat en el 21 %, mentre que el llibre tradicional està subjecte al tipus superreduït d'IVA del 4 % (Ibáñez García, 2016; López-Hurtado i Valentín Ruíz, 2016). De fet, el paral·lelisme no s'acaba ací, ja que el Tribunal de Justícia de la Unió Europea, l'any 2015, considerà el llibre electrònic un servei prestat per via electrònica, i d'ací la justificació jurídica per no estar subjecte al tipus superreduït d'IVA. Finalment, l'any 2020 l'IVA dels dos productes, tant el digital com el tradicional, es van equiparar al tipus superreduït. ²¹ Veurem una evolució similar en l'equiparació de qualificacions tributàries entre l'art tradicional i el digital?

D'altra banda, igual que ha passat en altres sectors -per exemple, el de les plataformes de lloguer d'apartaments turístics- ara les plataformes de compravenda d'NFT domiciliades a Espanya -en el territori d'aplicació de l'impost, per ser més exactes- estan obligades a proporcionar determinada informació sobre els compradors a l'Agència Tributària, però, de nou, ens preguntem si no som davant un escenari de «voler posar portes al camp»: si els usuaris troben sistemàticament els NFT comprats en una determinada plataforma un 21 % més car, no marxaran a una altra plataforma on aquest 21 % no siga incrementat en el preu de la subhasta? La inexistència de fronteres i duanes físiques en el món digital, sens dubte, facilitarà aquesta migració. Per tant, el que està provocant de manera indirecta el legislador és que a Espanya -i a Europa, perquè aquesta legislació s'extrapola al conjunt d'Europa- no s'establisquen plataformes de compravenda d'NFT. Aquestes plataformes es poden domiciliar en qualsevol altre territori de nul·la o baixa tributació o, si més no, que siga més amable amb la imposició a aquest tipus de béns o serveis.

Conclusions

En aquest article hem analitzat la fiscalitat de dos nous conceptes tecnològics emergents: el metavers i els NFT.

20. Art. 91 de la LIVA.

21. El mateix que va passar amb la premsa tradicional i la digital.

Ambdues tecnologies han experimentat un naixement i creixement concomitants, però no es poden equiparar, en absolut, pel que fa a les implicacions tributàries.

El metavers, d'alguna manera, és un nou paradigma de comunicació igual com en el seu moment ho van ser les pàgines web i, més endavant, les xarxes socials. El nou paradigma obre la porta a nous conceptes amb implicacions tributàries, com ara la compravenda d'NFT, però continuen els habituals negocis digitals que les lleis internacionals, amb més o menys èxit, ja tracten de gravar: publicitat digital, comerç electrònic i compravenda de dades d'usuaris.

Pel que fa als NFT, veiem que les autoritats tributàries espanyoles han estat innovadores i han publicat una rellevant doctrina administrativa, en forma de consulta vinculant, que expressa i fonamenta adequadament l'opinió vinculant de la DGT quant a la qualificació que han de rebre els NFT a Europa. En particular, la compravenda d'NFT, segons aquestes opinions, s'ha de considerar servei prestat per via digital. Tal com està argumentada la consulta vinculant, el raonament ací expressat és inapel·lable.

Pel que fa a l'escenari als EUA, en la innovadora normativa nord-americana de l'estat de Washington, analitzada en aquest article, la WAC 458-20-15503, no s'acaba d'aclarir si la qualificació que ha de rebre aquest concepte és de producte digital o de codi digital. Per tant, podem concloure que tot i la voluntat innovadora del legislador d'aquest estat americà, la Llei ja ha quedat obsoleta des del mateix moment que han aparegut nous paradigmes tecnològics.

En definitiva, com no pot ser d'una altra manera, veiem bé la clarificació que ha fet la DGT en tots aquests assumptes d'acord amb la normativa europea, però les conclusions lògiques i inapel·lables a les quals s'ha arribat presenten dos inconvenients importants:

- 1) la violació del principi de neutralitat entre el comerç d'art tradicional i digital, segons queda definit als Principis d'Ottawa; i
- 2) un desincentiu clar perquè les plataformes de compravenda de NFT s'instal·len a Espanya.

Referències bibliogràfiques

- ALAMO CERRILLO, R.; LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015). «Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 3, pàgs. 19-30.
- BAL, A. M. (2014). *Taxation of virtual currency*. Universitat de Leiden.
- BELDA, I. (2019). «El Blockchain i el smart contract en relació a l'Impost sobre les Transmissions Patrimonials i els Actes Jurídics Documentats». *Revista d'Internet, Dret i Política*, núm. 29, pàgs. 1-8. DOI: <https://doi.org/10.7238/idp.v0i29.3183>.
- BELDA, I. (2021a). «Consideraciones tributarias entorno a la computación en la nube». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 13, pàgs. 109-125.
- BELDA, I. (2021b). «Els conceptes tributaris de l'establiment permanent i els punts de connexió en relació amb l'adveniment d'Internet of Things». *Revista d'Internet, Dret i Política*, núm. 31, pàg. 1-13. DOI: <https://doi.org/10.7238/idp.v0i32.3209>.
- BELDA, I. (2021c). «La compleja relación entre el software y la fiscalidad: tres aspectos a considerar». *Crónica Tributaria*, núm. 180, pàgs. 11-30. DOI: <https://doi.org/10.47092/CT.21.3.1>.
- BELDA, I. (2021d). *Nous Paradigmes de Tributació per l'Economia del Coneixement*. Barcelona: Universitat Oberta de Catalunya.
- BELDA, I. (2021e). «Valoración de la recaudación obtenida por el nuevo Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los primeros seis meses». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, pàgs. 111-120.
- BERG, C.; DAVIDSON, S.; POTTS, J. (2019). *Understanding the blockchain economy: An introduction to institutional cryptoeconomics*. Melbourne, Australia: Universitat de Melbourne. DOI: <https://doi.org/10.4337/9781788975001>.
- BORREGO ZABALA, B. (2014). «La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos». *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, pàgs. 51-59. DOI: <https://doi.org/10.7238/idp.v0i18.2218>.
- COLIN, N. (2013, gener). «Corporate Tax 2.0: Why France and the world need a new tax system for the digital age». *Forbes*.
- COMISSIÓ EUROPEA (2017). *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. Comunicació de la Comissió al Parlament Europeu i al Consell.
- COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS (2022). *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*. Madrid: Ministerio d'Hisenda i Función Pública.
- CONSELL D'EUROPA (2018). *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales*.
- CRUZ PADIAL, I.; SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (2017). «Economía digital, establecimiento permanente y presencia digital significativa: tras las conclusiones del informe del GEFED». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, pàgs. 1-22.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2015). «Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico». *Revista d'Internet, Dret i Política*, núm. 20, pàgs. 108-120.
- HERNÁNDEZ MONEO, I. (2020). «Análisis del proyecto de ley del impuesto sobre determinados servicios digitales». *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 445, pàgs. 1138-9540.

- IBÁÑEZ GARCÍA, I. (2016). «El IVA del libro electrónico desde una interpretación evolutiva de las directivas comunitarias». *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 21, pàgs. 1-24.
- LANDONI, M.; PIETERS, G. C. (2020). «Taxing Blockchain Forks». *Stanford Journal of Blockchain, Law & Policy*, núm. 3, pàg. 197. DOI: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3475598>.
- LÓPEZ-HURTADO, M.; VALENTÍN RUÍZ, F. J. (2016). «Diez años de controversia en torno al IVA del libro electrónico». *ROED: Revista online de estudiantes de Derecho*, núm. 5, pàgs. 1-18.
- MARINI, M. P. (2012). *Rapport d'Information fait au nom de la commission des finances sur la fiscalité numérique*. París: Senat de la República Francesa.
- MAZUR, O. (2015). «Taxing the Cloud». *California Law Review*, núm. 103, pàgs. 1-66.
- MENENDEZ MORENO, A. (2019). «El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales o la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, pàgs. 7-16.
- OCDE (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report*. París: OECD Publishing.
- OCDE (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*. París: OECD Publishing.
- QUINTANA FERRER, E. (2019). «Economía digital y fiscalidad : los impuestos sobre determinados servicios digitales». *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, pàgs. 159-198.
- ROSEMBUJ, T. (2015). *Taxing Digital*. El Fisco - Gabinete Jurídico Estudios Legales Tributarios.

Citació recomanada

BELDA, Ignasi (2023). «Metavers i NFT, nous reptes tecnològics en la imposició indirecta i internacional». *IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*, núm. 37. UOC [Data de consulta: dd/mm/aa]
<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i37.403678>



Els textos publicats en aquesta revista estan subjectes -llevat que s'indiqui el contrari- a una llicència de Reconeixement-Sense obres derivades 3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los y comunicar-los públicament sempre que citeu el seu autor i la revista i la institució que els publica (*IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*; UOC); no faci amb ells obres derivades. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by/3.0/es/deed.ca>.

Sobre l'autor

Ignasi Belda

Universitat Internacional de Catalunya
 ibeldar@uic.es

Doctor en Intel·ligència Artificial i doctor en Dret Econòmic. En la seua trajectòria emprenedora ha destacat en l'àmbit de la biotecnologia, en què ha fundat diverses empreses biotecnològiques, com Intelligent Pharma, i ha rebut 15 guardons per aquesta trajectòria, entre els quals cal destacar el Premi Princesa de Girona 2014. També ha ocupat diversos càrrecs públics de responsabilitat com, per exemple, el de director general del Parc Científic de Barcelona o vicepresident d'APTE, la xarxa de parcs científics i tecnològics d'Espanya. En l'actualitat, està preparant una tercera tesi doctoral en Història Moderna.

